

# WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS

## GRONDWETTELIJK HOF

[2019/205893]

### Uittreksel uit arrest nr. 194/2019 van 5 december 2019

Rolnummers 6429, 6462, 6464 en 6465

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

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

#### I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

II. *In rechte*

(...)

*Ten aanzien van de bestreden bepalingen*

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

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

a) paragraaf 1 wordt vervangen als volgt :

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

1° artsen, tandartsen en kinesitherapeuten.

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

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

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

2° vroedvrouwen, verpleegkundigen en zorgkundigen;

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

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

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

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

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

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

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

*Ten gronde*

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

B.2.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6429 voeren als enig middel aan dat het bestreden artikel 110 van de voormelde wet van 26 december 2015 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 132, lid 1, c), van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna : « de btw-richtlijn »), schendt, in zoverre het bestreden artikel de btw-vrijstelling afhankelijk maakt van de erkenning als medisch of paramedisch beroep en de opname van de diensten in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake de verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering (hierna : « RIZIV-nomenclatuur »), waardoor de diensten van chiropractors zijn uitgesloten van die vrijstelling, zonder dat voor die uitsluiting een redelijke verantwoording bestaat.

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

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

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

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

B.3. Alvorens ten gronde uitspraak te doen over het enige middel in de zaak nr. 6429 en het eerste middel in de zaak nr. 6462, heeft het Hof bij zijn arrest nr. 106/2017 van 28 september 2017 de volgende eerste prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

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

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

« 23. Uit de bewoordingen van deze bepaling blijkt immers dat zij zelf geen omschrijving van het begrip ' medische en paramedische beroepen ' geeft, maar daarvoor verwijst naar de omschrijving in het nationaal recht van de lidstaten (zie in die zin arrest van 27 april 2006, *Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 en C-444/04, EU: C: 2006: 257, punt 28).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.6. Artikel 44, § 1, van het BTW-Wetboek dient derhalve te worden vernietigd, doch enkel in zoverre het niet toelaat dat de vrijstelling van btw voor diensten van chiropraxie en osteopathie wordt verleend aan andere beoefenaars van medische en paramedische beroepen dan die welke vermeld zijn in die paragraaf, wanneer die beroepsbeoefenaars de noodzakelijke kwalificaties bezitten om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan de door de leden van een gereguleerd medisch of paramedisch beroep aangeboden verzorging, wanneer deze laatste de chiropraxie of de osteopathie uitoefenen.

*Wat betreft de btw-plicht voor esthetische behandelingen*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

B.28.6.4. Artikel 44, § 2, 1<sup>o</sup>, 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<sup>o</sup>, a), van het BTW-Wetboek niet de uitzonderingen vermeldt bedoeld in artikel 134 van de btw-richtlijn ».

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

« B.38.4. Bij zijn arrest van 10 juni 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, heeft het Hof van Justitie verduidelijkt dat artikel 132, lid 1, c), van de btw-richtlijn betrekking heeft op medische diensten die buiten het in artikel 132, lid 1, b), bedoelde kader worden verricht, zowel op het particuliere adres van de 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.12.2. Artikel 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), van het BTW-Wetboek dient te worden vernietigd, in zoverre het de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter en die worden verricht buiten ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria, vrijstelt van btw.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Om die redenen,  
het Hof

1. vernietigt :

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

- artikel 44, § 1, van hetzelfde Wetboek, in zoverre het niet toelaat dat de vrijstelling van btw voor diensten van chiropraxie en osteopathie wordt verleend aan andere beoefenaars van medische en paramedische beroepen dan die welke vermeld zijn in die paragraaf, wanneer die beroepsbeoefenaars de noodzakelijke kwalificaties bezitten om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan de door de leden van een gereguleerd medisch of paramedisch beroep aangeboden verzorging, wanneer deze laatsten de chiropraxie of de osteopathie uitoefenen;

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

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

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

- artikel 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), van hetzelfde Wetboek, in zoverre het de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter en die worden verricht buiten ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria, vrijstelt van btw;

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

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

De griffier,  
F. Meersschaut

De voorzitter,  
A. Alen

## COUR CONSTITUTIONNELLE

[2019/205893]

### Extrait de l'arrêt n° 194/2019 du 5 décembre 2019

Numéros du rôle : 6429, 6462, 6464 et 6465

*En cause* : les recours en annulation des articles 110, 111 et 112 de la loi du 26 décembre 2015 « relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat », introduits par l'union professionnelle « Syndicat belge de la Chiropraxie » et Bart Vandendries (art. 110), par l'union professionnelle « Union Belge des Ostéopathes » et autres (art. 110), par la SPRL « Plast. Surg. » et autres (art. 110 et 111) et par l'ASBL « Belgian Society for Private Clinics » et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et F. Daoût, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen et M. Pâques, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du juge émérite E. Derycke, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

#### I. *Objet des recours et procédure*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 13 mai 2016 et parvenue au greffe le 17 mai 2016, un recours en annulation de l'article 110 de la loi du 26 décembre 2015 « relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat » (publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2015, deuxième édition) a été introduit par l'union professionnelle « Syndicat belge de la Chiropraxie » et Bart Vandendries, assistés et représentés par Me E. Maes, avocat au barreau de Bruxelles, et Me M. Deneff, avocat au barreau de Louvain.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 28 juin 2016 et parvenue au greffe le 30 juin 2016, un recours en annulation de l'article 110 de la loi précitée a été introduit par l'union professionnelle « Union Belge des Ostéopathes », l'union professionnelle « Union des Ostéopathes », l'union professionnelle « Société Belge d'Ostéopathie, Union professionnelle des Ostéopathes de Belgique », Aymeric Tassin et Maïka Debisschop, assistés et représentés par Me J. Bosquet et Me B. Hermans, avocats au barreau d'Anvers.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2016 et parvenue au greffe le 30 juin 2016, un recours en annulation des articles 110 et 111 de la loi précitée a été introduit par la SPRL « Plast. Surg. », Marianne Mertens, la SPRL « Dokter Alexis Verpaele, Plastische Chirurgie », la SPRL « Phryne » et l'ASBL « Société Royale Belge de Chirurgie Plastique, Reconstructrice et Esthétique », assistées et représentées par Me T. De Gendt, avocat au barreau de Louvain.

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 28 juin 2016 et parvenue au greffe le 30 juin 2016, un recours en annulation des articles 110, 111 et 112 de la loi précitée a été introduit par l'ASBL « Belgian Society for Private Clinics », Bart Decoopman, Wim De Maerteleire, la SA « Clara Invest », la SPRL « Medioplast », la SPRL « Dr. Plovier - Dr. Czupper », la SPRL « Robin Van Look » et la SPRL « Da Vinci Clinic », assistés et représentés par Me S. Tack, avocat au barreau de Flandre occidentale.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 6429, 6462, 6464 et 6465 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Par arrêt interlocutoire n° 106/2017 du 28 septembre 2017, publié au *Moniteur belge* du 24 janvier 2018, la Cour a posé à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 132, paragraphe 1, c), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit-il être interprété en ce sens qu'il réserve, aussi bien pour les pratiques conventionnelles que non-conventionnelles, l'exonération qu'il vise aux praticiens d'une profession médicale ou paramédicale qui sont soumis à la législation nationale relative aux professions des soins de santé et qui satisfont aux exigences fixées par cette législation nationale et qu'en soient exclues les personnes qui ne remplissent pas ces conditions mais qui sont affiliées à une association professionnelle de chiropracteurs ou d'ostéopathes et satisfont aux critères fixés par cette association ?

2. L'article 132, paragraphe 1, b), c) et e), l'article 134 et l'article 98 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, combinés avec les points 3 et 4 de l'annexe III de cette directive, notamment au regard du principe de neutralité fiscale, doivent-ils être interprétés en ce sens :

a) qu'ils font obstacle à ce qu'une disposition nationale qui prévoit un taux réduit de TVA soit applicable aux médicaments et aux dispositifs médicaux qui sont fournis dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation thérapeutique, alors que les médicaments et dispositifs médicaux qui sont fournis dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation purement esthétique et qui y sont étroitement liés sont assujettis au taux normal de TVA;

b) ou qu'ils autorisent ou imposent l'égalité de traitement des deux cas précités ?

3. Appartient-il à la Cour de maintenir provisoirement les effets des dispositions à annuler par suite des B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 et B.40.7, de même que ceux des dispositions qui devraient, le cas échéant, être annulées entièrement ou partiellement, s'il découlait de la réponse à la première ou à la deuxième question préjudicielle qu'elles sont contraires au droit de l'Union européenne, et ce afin de permettre au législateur de les mettre en conformité avec ce droit ? ».

Par arrêt du 27 juin 2019 dans l'affaire C-597/17, la Cour de justice de l'Union européenne a répondu aux questions.

(...)

II. *En droit*

(...)

*Quant aux dispositions attaquées*

B.1.1. Dans les affaires n°s 6429 et 6462, les parties requérantes ont introduit un recours en annulation de l'article 110, lequel constitue, avec l'article 111, la section 1re (« Interventions de chirurgie esthétique ») du chapitre 2 (« Taxe sur la valeur ajoutée ») du titre 3 (« Dispositions fiscales ») de la loi du 26 décembre 2015 « relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat ». L'article 110 dispose :

« A l'article 44 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, remplacé par la loi du 28 décembre 1992 et modifié en dernier lieu par la loi du 12 mai 2014, les modifications suivantes sont apportées :

a) le paragraphe 1<sup>er</sup> est remplacé par ce qui suit :

' § 1<sup>er</sup>. Sont exemptées de la taxe, les prestations de services effectuées dans l'exercice de leur activité habituelle par les personnes suivantes :

1° les médecins, les dentistes et les kinésithérapeutes.

L'exemption visée au 1°, ne vise pas les prestations de services effectuées par des médecins ayant pour objet des interventions et traitements à vocation esthétique :

a) lorsque ces interventions et traitements ne sont pas repris dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité;

b) lorsque ces interventions et traitements bien que repris dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité, ne répondent pas aux conditions pour donner droit à un remboursement conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités;

2° les sages-femmes, les infirmiers et les aides-soignants;

3° les praticiens d'une profession paramédicale reconnue et réglementée, concernant leurs prestations de nature paramédicale qui sont reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité. ';

b) dans le paragraphe 2, le 1° est remplacé par ce qui suit :

' 1° a) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués dans l'exercice de leur activité habituelle par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires.

Sont exclus de l'exemption visée au a), l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées qui concernent les interventions et traitements visés au paragraphe 1<sup>er</sup>, 1°, alinéa 2;

b) les transports de malades et de blessés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins; ' ».

B.1.2. Les parties requérantes dans les affaires n°s 6464 et 6465 poursuivent également l'annulation de l'article 111 de la loi, précitée, du 26 décembre 2015. L'article 111 dispose :

« L'article 110 entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2016 ».

*Quant au fond*

*En ce qui concerne l'assujettissement des chiropracteurs et des ostéopathes à la TVA*

B.2.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6429 prennent un moyen unique de la violation, par l'article 110, attaqué, de la loi, précitée, du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive européenne 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : la directive TVA), en ce que l'article attaqué subordonne

l'exemption de la TVA à la reconnaissance en tant que profession médicale ou paramédicale et à la mention des prestations dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité (ci-après : la nomenclature INAMI), ce qui a pour effet d'exclure de l'exemption les prestations des chiropracteurs, sans qu'existe une justification raisonnable à cette exclusion.

B.2.2.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6462 prennent deux moyens.

Le premier moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, en ce que l'article attaqué octroie une exemption de la TVA aux médecins et aux kinésithérapeutes lorsqu'ils exercent des pratiques non conventionnelles, alors que la même exemption n'est pas accordée aux autres praticiens de telles pratiques, sans qu'existe une justification raisonnable à cette différence de traitement.

Le second moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 132, paragraphe 1, c), de la directive TVA, en ce que les médecins, dentistes et kinésithérapeutes sont exemptés de la TVA, sauf pour certaines interventions et traitements à vocation esthétique, alors que l'exemption pour les praticiens de professions paramédicales reconnues et réglementées est limitée aux services qui figurent dans la nomenclature INAMI.

B.2.2.2. Le second moyen est pris pour autant que la Cour jugerait que, dans une interprétation conforme à la Constitution, « l'article 44, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, du Code de la TVA, introduit par la norme attaquée, obligerait à considérer les ostéopathes reconnus selon la loi du 29 juillet [lire : avril] 1999 relative aux pratiques non conventionnelles comme des praticiens d'une profession paramédicale reconnue et réglementée qui fournissent des prestations paramédicales ». Dans ce cas, leurs prestations seraient exemptées de la TVA si elles figurent dans la nomenclature INAMI.

B.3. Avant de statuer quant au fond sur le moyen unique soulevé dans l'affaire n° 6429 et sur le premier moyen soulevé dans l'affaire n° 6462, la Cour, par son arrêt n° 106/2017 du 28 septembre 2017, a posé à la Cour de justice de l'Union européenne la première question préjudicielle suivante :

« L'article 132, paragraphe 1, c), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit-il être interprété en ce sens qu'il réserve, aussi bien pour les pratiques conventionnelles que non-conventionnelles, l'exonération qu'il vise aux praticiens d'une profession médicale ou paramédicale qui sont soumis à la législation nationale relative aux professions des soins de santé et qui satisfont aux exigences fixées par cette législation nationale et qu'en soient exclues les personnes qui ne remplissent pas ces conditions mais qui sont affiliées à une association professionnelle de chiropracteurs ou d'ostéopathes et satisfont aux critères fixés par cette association ? ».

B.4. Par son arrêt du 27 juin 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, la Cour de justice a répondu à la question préjudicielle reproduite plus haut :

« 23. En effet, il ressort du libellé même de ladite disposition que celle-ci ne définit pas elle-même la notion de ' professions médicales et paramédicales ', mais qu'elle renvoie, sur ce point, à la définition qui est retenue par le droit interne des États membres (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU: C: 2006: 257, point 28).

24. Dans ces conditions, les États membres disposent, en vue notamment d'assurer une application correcte et simple de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, d'un pouvoir d'appréciation pour définir les professions dans le cadre de l'exercice desquelles les prestations de soins à la personne sont exonérées de la TVA et, en particulier, pour déterminer quelles qualifications sont requises pour exercer ces professions (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU: C: 2006: 257, points 29, 30 et 32).

25. Ce pouvoir d'appréciation n'est toutefois pas illimité, en ce que les États membres doivent tenir compte, d'une part, de l'objectif poursuivi par cette disposition, qui est de garantir que l'exonération s'applique uniquement aux prestations de soins à la personne qui sont fournies par des prestataires possédant les qualifications professionnelles requises, et, d'autre part, du principe de neutralité fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU: C: 2006: 257, points 31, 36 et 37).

26. Les États membres doivent ainsi, en premier lieu, garantir le respect de cet objectif en s'assurant que l'exonération prévue à ladite disposition s'applique uniquement à des prestations de soins à la personne présentant un niveau de qualité suffisant (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU: C: 2006: 257, point 37).

27. S'il appartient aux États membres de vérifier que les prestataires de soins concernés disposent des qualifications professionnelles requises à cette fin (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU: C: 2006: 257, points 37 et 38), cette exigence n'implique pas nécessairement que ces prestataires exercent une profession réglementée par la législation de l'État membre concerné, dans la mesure où d'autres modes efficaces de contrôle de leurs qualifications professionnelles peuvent être envisagés, en fonction de l'organisation des professions médicales et paramédicales dans cet État membre.

28. En second lieu, les États membres doivent respecter le principe de neutralité fiscale, lequel s'oppose à ce que des prestations semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU: C: 2006: 257, point 39 et jurisprudence citée).

29. Or, cette exigence n'implique pas non plus que le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 soit forcément réservé à des praticiens d'une profession réglementée par la législation de l'État membre concerné, dès lors qu'il ne saurait être exclu, de manière générale et absolue, que des praticiens ne relevant pas d'une telle profession puissent disposer des qualifications nécessaires pour assurer des soins d'une qualité suffisante pour être considérés comme semblables à ceux proposés par les membres d'une telle profession, notamment s'ils ont suivi une formation proposée par un établissement d'enseignement reconnu par cet État membre.

30. Il ressort, en outre, de la jurisprudence de la Cour que le cadre réglementaire de l'État membre concerné ne constitue qu'un élément parmi d'autres devant être pris en compte en vue de déterminer si un assujetti possède les qualifications professionnelles requises pour se voir appliquer cette exonération (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, EU: C: 2006: 257, points 46 et 50), ce qui implique que l'appartenance des prestataires de soins à une profession réglementée ne saurait constituer une condition qui devrait nécessairement être imposée par les États membres à cette fin.

31. Par conséquent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 132, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il ne réserve pas l'application de l'exonération qu'il prévoit aux prestations effectuées par des praticiens d'une profession médicale ou paramédicale réglementée par la législation de l'État membre concerné ».

B.5.1. Il s'ensuit que l'appartenance des prestataires de soins à une profession réglementée pour pouvoir bénéficier d'une exemption de la TVA ne saurait constituer une condition qui devrait nécessairement être imposée par les États membres à cette fin (point 30). Selon la Cour de justice, il ne saurait être exclu, de manière générale et absolue, qu'une exemption de la TVA doit également être accordée pour les services accomplis par des praticiens ne relevant pas d'une telle profession, lorsque ceux-ci disposent des qualifications nécessaires pour assurer des soins d'une qualité suffisante pour être considérés comme semblables à ceux proposés par les membres d'une profession réglementée, notamment s'ils ont suivi une formation proposée par un établissement d'enseignement reconnu par l'État membre concerné (point 29).

B.5.2. L'on ne saurait toutefois déduire de l'arrêt précité qu'une exemption de la TVA doit être accordée dans tous les cas, pour les services accomplis par des praticiens de la chiropraxie ou de l'ostéopathie ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, ni que le fait de ne pas accorder cette exemption violerait le principe d'égalité et de non-discrimination. Une telle exemption ne doit en effet être accordée que lorsqu'il est établi que ces praticiens disposent des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne d'une qualité suffisante pour être considérées comme semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsqu'ils pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie. Il appartient aux États membres de contrôler s'il est satisfait à ces conditions (points 26 et 27).

B.5.3. Selon l'article 132, paragraphe 1, c) de la directive TVA, les États membres exonèrent les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné.

Il découle des articles 170, § 1<sup>er</sup>, et 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. La matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi, le législateur étant tenu de déterminer les éléments essentiels de l'impôt. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt.

Compte tenu de ce qui précède, il appartient au législateur de déterminer, en ce qui concerne les services accomplis par des praticiens de la chiropraxie ou de l'ostéopathie ne relevant pas d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, si et à quelles conditions ils sont exemptés de la TVA.

B.6. L'article 44, § 1<sup>er</sup>, du Code de la TVA doit dès lors être annulé, mais uniquement en tant qu'il ne permet pas d'accorder l'exemption de la TVA pour des services de chiropraxie ou d'ostéopathie à d'autres praticiens de professions médicales et paramédicales que celles qui sont mentionnées dans ce paragraphe, lorsque ces praticiens possèdent les qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsque ces derniers pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie.

*En ce qui concerne l'assujettissement à la TVA des traitements à vocation esthétique*

B.7.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6464 prennent un moyen unique de la violation, par les articles 110 et 111 de la loi du 26 décembre 2015, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Le moyen unique comporte cinq branches : la première branche compare les médecins et des non-médecins quant au caractère imposable des interventions et des traitements à vocation esthétique, la deuxième branche compare les soins hospitaliers et les soins médicaux dispensés par des infirmiers dans et en dehors de l'hôpital pour des interventions et des traitements à vocation esthétique, la troisième branche porte sur la comparaison entre les médecins qui accomplissent des interventions et traitements à vocation esthétique selon que ceux-ci ont ou non un but thérapeutique, la quatrième branche concerne la différence de traitement entre les médecins qui accomplissent des prestations esthétiques et les médecins qui accomplissent des prestations médicales dénuées de tout but thérapeutique, et la cinquième branche traite de la différence de traitement entre les interventions médicales à vocation esthétique qui figurent dans la nomenclature INAMI et les interventions médicales à vocation esthétique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI ou qui figurent dans cette nomenclature mais dont les conditions de remboursement ne sont pas remplies.

B.7.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6465 invoquent onze moyens distincts.

Le premier moyen est pris de la violation, par les articles 110 et 111 de la loi du 26 décembre 2015, des articles 12 et 14 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et lus en combinaison ou non avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que les articles attaqués contiennent des notions qui sont imprécises et imprévisibles, alors que les médecins s'exposent à des sanctions administratives et pénales s'ils ne respectent pas l'assujettissement à la TVA.

Les deuxième, troisième et quatrième moyens sont pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'aucune exemption de la TVA n'est prévue pour les médecins lorsqu'ils accomplissent des interventions et des traitements esthétiques, alors que cette exemption de la TVA s'applique aux dentistes, aux sages-femmes, aux infirmiers, aux aides-soignants et aux organisations regroupant ces praticiens, ainsi qu'au personnel paramédical lorsqu'ils accomplissent des actes et traitements esthétiques.

Le cinquième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution à l'égard des médecins qui dispensent des soins pré- et postopératoires dans le cadre d'une intervention esthétique, en ce qu'ils ne bénéficient pas de l'exemption de la TVA.

Le sixième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 49 et 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE), en ce qu'aucune exemption de la TVA n'est prévue pour les soins hospitaliers et médicaux pré- et postopératoires dans le cadre d'un traitement esthétique, alors que la liberté d'établissement devrait s'appliquer et que la directive TVA commande de prévoir une exemption générale de la TVA pour ces actes.

Le septième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec la directive TVA, en ce qu'aucune exemption de la TVA n'est prévue pour la fourniture de biens ou de services liés à un traitement à vocation esthétique, alors que cette situation serait contraire à la liberté d'établissement et à la directive TVA.

Les huitième et neuvième moyens concernent l'éventuelle violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les médicaments et les dispositifs médicaux fournis à l'occasion d'une intervention à vocation esthétique sont soumis au taux de TVA de 21 %, tandis que les médicaments et les dispositifs médicaux sont en règle soumis au taux de TVA de 6 %.

Le dixième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec la directive TVA, en ce que les patients qui sont affiliés à une assurance belge contre la maladie et qui subissent une intervention médicale figurant dans la nomenclature INAMI ne doivent pas payer la TVA, tandis que les patients qui ne sont pas affiliés à une assurance belge contre la maladie doivent, quant à eux, payer la TVA.

Le dernier moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec la directive TVA, en ce que les patients qui subissent une intervention médicale esthétique dont la cause est physique ne doivent pas s'acquitter de la TVA, alors que les patients qui subissent une intervention médicale esthétique ayant une cause psychique doivent, quant à eux, s'acquitter de la TVA.

B.7.3. À l'exception des huitième et neuvième moyens, la Cour a déjà examiné les moyens, par son arrêt n° 106/2017. La Cour a jugé à cet égard que les moyens sont fondés dans la mesure indiquée ci-après.

B.8.1. En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 6465, la Cour a jugé, par son arrêt n° 106/2017 :

« B.27.6. Les termes 'interventions et traitements à vocation esthétique' employés dans l'article 110, attaqué, de la loi du 26 décembre 2015 sont dès lors suffisamment clairs et offrent une sécurité juridique suffisante, puisqu'ils ont pour effet que la TVA s'applique lorsque l'intervention ou le traitement poursuit un but purement esthétique mais ne s'applique pas dès qu'existe un but thérapeutique ou reconstructeur minimal.

[...]

B.28.6.1. Les termes 'qui leur sont étroitement liées' employés dans l'article 110, attaqué, de la loi du 26 décembre 2015 sont suffisamment clairs, puisqu'ils ont pour effet que ne sont soumises à la TVA que les prestations de services et livraisons de biens qui concernent, voire sont inhérentes à l'intervention ou au traitement esthétique qui ne remplit pas les conditions pour donner droit à un remboursement conformément à la réglementation relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités.

Toutefois, la circonstance que les livraisons de biens et les prestations de services non exemptées en vertu de l'article 134 de la directive TVA ne figurent pas dans l'article 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), du Code de la TVA a pour effet que le champ d'application de l'imposition à la TVA n'est pas défini d'une manière conforme aux exigences de cette directive.

B.28.6.2. Puisqu'il doit se déduire de l'article 170, § 1<sup>er</sup>, et de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants, la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi, le législateur étant tenu de déterminer les éléments essentiels de l'impôt.

Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt.

B.28.6.3. Une interprétation conforme à la directive du nouvel article 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), du Code de la TVA ne dispense pas le législateur d'établir lui-même la matière imposable, en reprenant expressément les exceptions énumérées dans l'article 134 de la directive TVA.

B.28.6.4. En ce qu'il ne mentionne pas les exceptions qui découlent de l'article 134 de la directive TVA applicables aux livraisons de biens et aux prestations de services liées, l'article 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), du Code de la TVA, combiné avec les articles 73 et suivants du Code de la TVA, puisque l'infraction à cet article est punissable, viole les articles 12 et 14 de la Constitution, combinés avec l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.29. Le premier moyen pris dans l'affaire n° 6465 est fondé, en ce que l'article 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), du Code de la TVA ne mentionne pas les exceptions prévues par l'article 134 de la directive TVA ».

B.8.2. En ce qui concerne le septième moyen dans l'affaire n° 6465, la Cour a jugé :

« B.39.6. De même, en ce qui concerne les fournitures de biens et les prestations de services liées, il est établi que si le but de l'intervention ou du traitement est le même, les prestations distinctes doivent être soumises au même taux de TVA, ce qui a pour effet que la TVA sera seulement applicable aux prestations de services et aux fournitures de biens qui sont liées, voire qui sont inhérentes à l'intervention ou au traitement esthétique qui ne remplit pas les conditions pour bénéficier d'un remboursement conformément à la réglementation de l'INAMI.

Toutefois, le fait que les fournitures de biens et les prestations de services non exemptées en vertu de l'article 134 de la directive TVA ne figurent pas dans l'article 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), du Code de la TVA a pour effet que le champ d'application de l'imposition à la TVA n'est pas conforme aux exigences de cette directive, de sorte que les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec les articles 49 et 56 du TFUE et avec la directive TVA, sont violés.

B.39.7. Le septième moyen dans l'affaire n° 6465 est fondé, dans la mesure où les exceptions relatives aux 'prestations de services et aux livraisons de biens liées' ne sont pas prévues conformément à l'article 134 de la directive TVA ».

B.8.3. L'article 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), du Code de la TVA doit dès lors être annulé, en ce qu'il exonère de la TVA les livraisons de biens et les prestations de services liées dans les cas qui sont expressément exclus d'une exonération par l'article 134 de la directive TVA.

B.9.1. En ce qui concerne la première branche du moyen unique dans l'affaire n° 6464 et les deuxième, troisième et quatrième moyens dans l'affaire n° 6465, la Cour a jugé :

« B.32.3.3. Dans le prolongement de la jurisprudence de la Cour de justice, mentionnée en B.27.5, il y a lieu de considérer que les interventions et les traitements à vocation esthétique, réalisés par un médecin ou par un non-médecin, sont soumis à la TVA lorsque ces interventions et ces traitements ne poursuivent aucun but thérapeutique, sous réserve toutefois de l'exception mentionnée dans l'article 132, paragraphe 1, e), de la directive TVA, laquelle est toujours exonérée de la TVA.

[...]

B.32.3.5. La différence de traitement relative à l'assujettissement à la TVA qui existe entre les médecins et les non-médecins lorsque les catégories professionnelles précitées réalisent des interventions ou des traitements à vocation esthétique, n'est pas raisonnablement justifiée.

B.32.4. Le moyen unique de l'affaire n° 6464, en sa première branche, et les deuxième, troisième et quatrième moyens dans l'affaire n° 6465 sont fondés ».

B.9.2. L'article 44, § 1<sup>er</sup>, du Code de la TVA doit dès lors être annulé, en ce qu'il exonère de la TVA les services fournis par des dentistes, des sages-femmes, des infirmiers, des aides-soignants, des organisations regroupant ces praticiens et du personnel paramédical, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique.

B.10.1. En ce qui concerne la troisième branche *bis* du moyen unique dans l'affaire n° 6464, la Cour a jugé :

« B.34.4. Il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice que la différence de traitement, relative à l'imposition à la TVA, entre les prestations médicales à vocation esthétique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI, lesquelles sont soumises à la TVA, et les autres prestations médicales dépourvues de but thérapeutique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI, lesquelles ne sont pas soumises à la TVA, n'est pas raisonnablement justifiée.

B.34.5. Le moyen unique dans l'affaire n° 6464, en sa troisième branche *bis*, est fondé ».

B.10.2. L'article 44, § 1<sup>er</sup>, du Code de la TVA doit par conséquent être annulé, en ce qu'il exempte de la TVA les services, visés dans cette disposition, qui ne constituent pas des prestations de soins à la personne.

B.11.1. En ce qui concerne la quatrième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6464, la Cour a jugé :

« B.35.3. Eu égard à la jurisprudence de la Cour de justice mentionnée en B.27.5, qui requiert que l'exonération de la TVA soit réservée aux soins médicaux, le critère de distinction, à savoir la mention ou non d'une intervention ou d'un traitement dans la nomenclature INAMI, n'est pas pertinent pour atteindre le but poursuivi par le législateur.

B.35.4. La différence de traitement entre les interventions médicales à vocation esthétique qui figurent dans la nomenclature INAMI et les interventions médicales à caractère esthétique qui ne figurent pas dans la nomenclature INAMI ou qui y figurent mais qui ne répondent pas aux conditions pour donner droit à un remboursement n'est pas raisonnablement justifiée.

B.35.5. Le moyen unique dans l'affaire n° 6464, en sa quatrième branche, est fondé ».

B.11.2. En ce qui concerne le dixième moyen dans l'affaire n° 6465, la Cour a jugé :

« B.40.5. Par conséquent, il ne saurait être considéré que l'exemption de la TVA s'applique également aux patients n'ayant pas d'assurance maladie belge pour les interventions ou les traitements esthétiques qui figurent dans la nomenclature INAMI mais dont les conditions de remboursement ne sont pas remplies, de sorte que la différence de traitement existe effectivement et ne peut pas être supprimée en recourant à une interprétation conforme à la directive.

B.40.6. Eu égard à ce qui est dit en B.35.3 et compte tenu de la jurisprudence de la Cour, mentionnée en B.27.5, qui requiert que l'exonération de la TVA soit réservée aux soins médicaux, le critère de distinction, à savoir remplir ou non les conditions de remboursement de la nomenclature INAMI, n'est pas pertinent pour atteindre le but poursuivi par le législateur.

B.40.7. Le dixième moyen dans l'affaire n° 6465 est fondé ».

B.11.3. Il y a donc lieu d'annuler, dans l'article 44, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, alinéa 2, du Code de la TVA, les dispositions mentionnées aux *litterae a)* et *b)*.

B.12.1. En ce qui concerne la deuxième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6464, la Cour a jugé :

« B.38.4. Par son arrêt du 10 juin 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, la Cour de justice a précisé que l'article 132, paragraphe 1, *c)*, de la directive TVA concerne les prestations médicales qui sont fournies en dehors du cadre fixé par l'article 132, paragraphe 1, *b)*, de la directive TVA, tant au domicile privé du prestataire de soins qu'au domicile du patient ou en tout autre lieu (point 36).

Par conséquent, l'exemption de la TVA concerne les prestations de soins indépendamment du lieu où ces prestations sont fournies et l'imposition à la TVA vise les prestations de soins fournies dans le cadre d'interventions et de traitements à vocation esthétique, indépendamment aussi du lieu où les soins médicaux sont fournis.

B.38.5. Compte tenu de la jurisprudence de la Cour de justice, la différence de traitement entre les prestations de soins fournies en dehors de l'hôpital et les prestations de soins fournies en milieu hospitalier, à l'occasion d'une intervention ou d'un traitement à vocation esthétique, n'est pas raisonnablement justifiée.

B.38.6. Le moyen unique dans l'affaire n° 6464, en sa deuxième branche, est fondé ».

B.12.2. L'article 44, § 2, 1<sup>o</sup>, *a)*, du Code de la TVA doit être annulé, en ce qu'il exonère de la TVA les prestations de soins à la personne, ainsi que les services et les livraisons de biens qui y sont étroitement liés, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique et qui sont accomplis en dehors des hôpitaux, des établissements psychiatriques, des cliniques et des dispensaires.

B.13.1. En ce qui concerne la possibilité d'appliquer des taux de TVA différents, d'une part, aux médicaments et aux dispositifs médicaux qui sont fournis à l'occasion d'une intervention ou d'un traitement à vocation thérapeutique et, d'autre part, aux médicaments et aux dispositifs médicaux qui sont fournis à l'occasion d'une intervention ou d'un traitement à vocation purement esthétique et qui y sont étroitement liés (huitième et neuvième moyens dans l'affaire n° 6465), la Cour, avant de statuer, a, par son arrêt n° 106/2017, posé à la Cour de justice de l'Union européenne la deuxième question préjudicielle suivante :

« L'article 132, paragraphe 1, *b)*, *c)* et *e)*, l'article 134 et l'article 98 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, combinés avec les points 3 et 4 de l'annexe III de cette directive, notamment au regard du principe de neutralité fiscale, doivent-ils être interprétés en ce sens :

*a)* qu'ils font obstacle à ce qu'une disposition nationale qui prévoit un taux réduit de TVA soit applicable aux médicaments et aux dispositifs médicaux qui sont fournis dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation thérapeutique, alors que les médicaments et dispositifs médicaux qui sont fournis dans le cadre d'une intervention ou d'un traitement à vocation purement esthétique et qui y sont étroitement liés sont assujettis au taux normal de TVA;

*b)* ou qu'ils autorisent ou imposent l'égalité de traitement des deux cas précités ? ».

B.13.2. Par son arrêt du 27 juin 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, la Cour de justice a répondu à la question préjudicielle reproduite plus haut :

« 46. Toutefois, lorsqu'un État membre fait le choix d'appliquer de manière sélective le taux réduit de TVA à certaines livraisons de biens ou prestations de services spécifiques figurant à l'annexe III de ladite directive, il lui incombe de respecter le principe de neutralité fiscale (arrêt du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU: C: 2017: 189, point 28 et jurisprudence citée).

47. Ce principe s'oppose à ce que des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente du point de vue de la TVA (arrêts du 11 septembre 2014, *K*, C-219/13, EU: C: 2014: 2207, point 24, et du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU: C: 2017: 189, point 30).

48. Afin de déterminer si des biens ou des prestations de services sont semblables, il convient de tenir principalement compte du point de vue du consommateur moyen. Des biens ou des prestations de services sont semblables lorsqu'ils présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation, et lorsque les différences existantes n'influent pas de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'un ou à l'autre desdits biens ou prestations de services (arrêts du 11 septembre 2014, *K*, C-219/13, EU: C: 2014: 2207, point 25, et du 9 novembre 2017, *AZ*, C-499/16, EU: C: 2017: 846, point 31).

49. Dans ce contexte, il importe de relever que la Cour a déjà jugé, d'une part, que tous les médicaments ne devaient pas nécessairement être considérés comme semblables aux fins de l'application du principe de neutralité (voir, en ce sens, arrêt du 3 mai 2001, *Commission/France*, C 481/98, EU: C: 2001: 237, point 30) et, d'autre part, que l'usage concret auquel des livraisons de biens sont destinées est susceptible d'être pris en considération pour apprécier si ces livraisons sont semblables du point de vue du consommateur moyen (voir, en ce sens, arrêt du 3 mars 2011, *Commission/Pays-Bas*, C-41/09, EU: C: 2011: 108, point 66).

50. En l'occurrence, la réglementation en cause au principal prévoit, selon la juridiction de renvoi, un traitement différent des médicaments et des dispositifs médicaux fournis dans le cadre de traitements à vocation thérapeutique et des médicaments et des dispositifs médicaux fournis dans le cadre de traitements à vocation esthétique. Or, il convient de constater que l'usage à vocation thérapeutique et l'usage à vocation esthétique représentent deux types d'usages concrets clairement séparés, qui ne répondent pas au même besoin du point de vue du consommateur moyen.

51. Dans ce contexte, il y a lieu de considérer qu'une réglementation telle que celle visée par la juridiction de renvoi opère une différence entre deux catégories de médicaments ou de dispositifs médicaux qui n'apparaissent pas semblables aux fins de l'application du principe de neutralité fiscale.

52. Au vu de ce qui précède, il convient de répondre à la deuxième question que l'article 98 de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'annexe III, points 3 et 4, de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui opère une différence de traitement entre les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation thérapeutique, d'une part, et les médicaments et les dispositifs médicaux fournis dans le cadre d'interventions ou de traitements à vocation exclusivement esthétique, d'autre part, en excluant ces derniers du bénéfice du taux réduit de TVA applicable aux premiers ».

B.14. Par conséquent, l'article 98 de la directive TVA ne s'oppose pas à l'exclusion de l'exonération de TVA pour des prestations de services qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique, tels qu'ils sont définis à l'article 44, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>.

B.15. Les huitième et neuvième moyens dans l'affaire n° 6465 ne sont pas fondés.

*En ce qui concerne l'étendue de l'annulation et le maintien des effets des dispositions à annuler*

B.16.1. Dans son mémoire complémentaire, le Conseil des ministres a demandé une annulation modulée, en ce qui concerne les violations précitées. Le Conseil des ministres soutient que seules des annulations modulées permettront de maintenir la législation belge en conformité avec la directive TVA et de remédier à la non-conformité au droit constitutionnel national.

B.16.2. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres a demandé à la Cour de maintenir les effets des dispositions qui seraient à annuler, le cas échéant, afin de permettre au législateur de poursuivre la transposition de la directive TVA et de mettre fin à l'inconstitutionnalité qui serait éventuellement constatée.

B.17. En ce qui concerne l'assujettissement à la TVA des chiropracteurs et des ostéopathes, il découle de ce qui est dit en B.5 et B.6 que l'article 44, § 1<sup>er</sup>, du Code de la TVA présente une lacune. Une intervention du législateur est donc requise pour mettre cette disposition en conformité avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec la directive TVA.

En ce qui concerne la TVA relative aux traitements esthétiques, il découle de ce qui est dit en B.11.3 que l'article 44, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, alinéa 2, du Code de la TVA doit être partiellement annulé. Ensuite, il découle de ce qui est dit en B.8.3, B.9.2 et B.12.2 que l'article 44 du Code de la TVA doit être annulé, mais uniquement en ce qu'il accorde une exonération de la TVA dans ces cas contraires à la directive TVA.

B.18. En ce qui concerne le maintien des effets des dispositions annulées, la Cour doit tenir compte des limitations qui découlent du droit de l'Union européenne quant au maintien des effets des normes nationales qui doivent être annulées parce qu'elles sont contraires à ce droit (CJUE, grande chambre, 8 septembre 2010, C-409/06, *Winner Wetten*, points 53-69; 28 février 2012, C-41/11, *Inter-Environnement Wallonie et Terre wallonne*, points 56-63). Avant de statuer sur le maintien éventuel de ces effets, la Cour, par son arrêt précité n° 106/2017, a posé à la Cour de justice la troisième question préjudicielle suivante :

« Appartient-il à la Cour de maintenir provisoirement les effets des dispositions à annuler par suite des B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 et B.40.7, de même que ceux des dispositions qui devraient, le cas échéant, être annulées entièrement ou partiellement, s'il découlait de la réponse à la première ou à la deuxième question préjudicielle qu'elles sont contraires au droit de l'Union européenne, et ce afin de permettre au législateur de les mettre en conformité avec ce droit ? ».

B.19. Par son arrêt du 27 juin 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, la Cour de justice a répondu à la question préjudicielle reproduite plus haut :

« 53. Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, une juridiction nationale peut faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elle a jugées incompatibles avec la directive 2006/112 jusqu'à leur mise en conformité avec cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatible avec ladite directive.

54. Il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que, en vertu du principe de coopération loyale prévu à l'article 4, paragraphe 3, TUE, les États membres sont tenus d'effacer les conséquences illicites d'une violation du droit de l'Union et qu'une telle obligation incombe, dans le cadre de ses compétences, à chaque organe de l'État membre concerné (voir, en ce sens, arrêts du 28 février 2012, *Inter-Environnement Wallonie et Terre wallonne*, C-41/11, EU: C: 2012: 103, point 43, ainsi que du 28 juillet 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU: C: 2016: 603, point 31).

55. Dès lors, lorsqu'elles constatent qu'une réglementation nationale est incompatible avec le droit de l'Union, les autorités de l'État membre concerné doivent, tout en conservant le choix des mesures à prendre, veiller à ce que, dans les meilleurs délais, le droit national soit mis en conformité avec le droit de l'Union et qu'il soit donné plein effet aux droits que les justiciables tirent du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêt du 21 juin 2007, *Jonkman e.a.*, C-231/06 à C-233/06, EU: C: 2007: 373, point 38).

56. Dans ce contexte, il appartient aux juridictions nationales valablement saisies d'un recours contre une réglementation nationale incompatible avec la directive 2006/112 de prendre, sur le fondement du droit national, des mesures tendant à écarter la mise en œuvre de cette réglementation (voir, par analogie, arrêts du 28 février 2012, *Inter-Environnement Wallonie et Terre wallonne*, C-41/11, EU: C: 2012: 103, point 47, ainsi que du 28 juillet 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU: C: 2016: 603, point 32).

57. Dans l'affaire au principal, la juridiction de renvoi est saisie d'un recours en annulation et souhaite savoir si, tout en annulant les dispositions nationales contestées, elle peut, au regard des circonstances en cause au principal, maintenir les effets de ces dispositions pendant une période transitoire destinée à permettre leur remplacement par de nouvelles règles nationales compatibles avec la directive 2006/112.

58. À cet égard, il y a lieu de relever, en premier lieu, qu'une telle solution ne saurait, dans l'affaire au principal, être justifiée par le souci de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de l'annulation desdites dispositions.

59. En effet, à supposer même que des considérations impérieuses de sécurité juridique soient de nature à conduire, à titre exceptionnel, à la suspension provisoire de l'effet d'éviction exercé par une règle de droit de l'Union directement applicable à l'égard du droit national contraire à celle-ci, une telle suspension est à exclure d'emblée, en l'occurrence, dans la mesure où la juridiction de renvoi n'a pas mentionné d'éléments concrets susceptibles d'établir des risques spécifiques d'insécurité juridique (voir, par analogie, arrêt du 8 septembre 2010, *Winner Wetten*, C-409/06, EU: C: 2010: 503, point 67).

60. En particulier, la simple évocation de difficultés budgétaires et administratives qui pourraient résulter de l'annulation des dispositions contestées dans l'affaire au principal ne saurait suffire à caractériser des considérations impérieuses de sécurité juridique (voir, par analogie, arrêts du 18 octobre 2012, *Mednis*, C-525/11, EU: C: 2012: 652, point 44, et du 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU: C: 2014: 249, point 111).

61. En second lieu, en ce qui concerne la circonstance que l'annulation de ces dispositions impliquerait l'application d'un régime national antérieur auxdites dispositions incompatible avec la directive 2006/112, il convient de relever que la Cour a jugé qu'une juridiction nationale peut exceptionnellement être autorisée à faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour autant que certaines conditions sont remplies. Parmi ces conditions figure l'exigence que cet acte constitue une mesure de transposition correcte d'une obligation de droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêts du 28 février 2012, *Inter-Environnement Wallonie et Terre wallonne*, C-41/11, EU: C: 2012: 103, point 63, ainsi que du 28 juillet 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU: C: 2016: 603, point 43).

62. Or, dans l'affaire au principal, il n'apparaît pas que les dispositions contestées constituent une telle mesure de transposition correcte.

63. Il s'ensuit qu'il convient de répondre à la troisième question que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, une juridiction nationale ne peut pas faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elle a jugées incompatibles avec la directive 2006/112 jusqu'à leur mise en conformité avec cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatible avec ladite directive ».

B.20.1. Il ressort de la réponse, reproduite plus haut, de la Cour de justice que le maintien des effets des dispositions annulées pour l'avenir n'est pas possible en l'espèce, pas même pour permettre au législateur de mettre la législation en conformité avec la directive TVA.

B.20.2. Des considérations impérieuses de sécurité juridique tenant à l'ensemble des intérêts en jeu, tant publics que privés (cf. CJUE, 8 avril 1976, C-43/75, *Defrenne/SABENA*, point 74), en particulier l'impossibilité concrète de rétrocéder la TVA perçue indûment aux clients des livraisons de biens ou prestations de services effectuées par l'assujetti ou d'enclamer leur en réclamer le paiement en cas de non-assujettissement appliqué à tort, notamment lorsqu'il s'agit d'un grand nombre de personnes non identifiées, ou lorsque les redevables de la taxe ne disposent pas d'un système comptable leur permettant d'enclamer identifier lesdites livraisons de biens ou prestations de services et leur valeur, s'opposent toutefois à une application rétroactive de l'arrêt d'annulation. Il y a dès lors lieu de maintenir les effets des dispositions annulées, en application de l'article 8 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, pour ce qui concerne tous les faits imposables antérieurs au 1<sup>er</sup> octobre 2019.

Par ces motifs,

la Cour

1. annule :

- dans l'article 44, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, alinéa 2, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par la loi du 26 décembre 2015 « relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat », les dispositions mentionnées aux *litterae a)* et b);

- l'article 44, § 1<sup>er</sup>, du même Code, en ce qu'il ne permet pas d'accorder l'exonération de la TVA pour des services de chiropraxie ou d'ostéopathie à d'autres praticiens de professions médicales et paramédicales que celles qui sont mentionnées dans ce paragraphe, lorsque ces praticiens disposent des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les membres d'une profession médicale ou paramédicale réglementée, lorsque ces derniers pratiquent la chiropraxie ou l'ostéopathie;

- l'article 44, § 1<sup>er</sup>, du même Code, en ce qu'il exonère de la TVA les services fournis par des dentistes, des sages-femmes, des infirmiers, des aides-soignants, des organisations regroupant ces praticiens et du personnel paramédical, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique;

- l'article 44, § 1<sup>er</sup>, du même Code, en ce qu'il exonère de la TVA les services, visés dans cette disposition, qui ne constituent pas des prestations de soins à la personne;

- l'article 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), du même Code, en ce qu'il exempte de la TVA les livraisons de biens et les prestations de services étroitement liées dans les cas qui sont expressément exclus d'une exemption par l'article 134 de la directive TVA;

- l'article 44, § 2, 1<sup>o</sup>, a), du même Code, en ce qu'il exempte de la TVA les prestations de soins à la personne, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, qui concernent des interventions et des traitements à vocation esthétique et qui sont accomplies en dehors des hôpitaux, des établissements psychiatriques, des cliniques et des dispensaires;

2. maintient les effets des dispositions annulées pour ce qui concerne tous les faits imposables antérieurs au 1<sup>er</sup> octobre 2019.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 5 décembre 2019.

Le greffier,

F. Meersschaut

Le président,

A. Alen

## VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[2019/205893]

## Auszug aus dem Entscheid Nr. 194/2019 vom 5. Dezember 2019

Geschäftsverzeichnisnummern 6429, 6462, 6464 und 6465

*In Sachen:* Klagen auf Nichtigerklärung der Artikel 110, 111 und 112 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 « über Maßnahmen zur verstärkten Schaffung von Arbeitsplätzen und zur Stärkung der Kaufkraft », erhoben vom Berufsverband « Belgisch Syndicaat van Chiropraxie » und Bart Vandendries (Art. 110), vom Berufsverband « Belgische Unie van Osteopaten » und anderen (Art. 110), von der « Plast.Surg. » PGmbH und anderen (Art. 110 und 111) und von der VoG « Belgian Society for Private Clinics » und anderen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und F. Daoût, den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen und M. Pâques, und dem emeritierten Richter E. Derycke gemäß Artikel 60bis des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. *Gegenstand der Klagen und Verfahren*

a. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 13. Mai 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 17. Mai 2016 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 « über Maßnahmen zur verstärkten Schaffung von Arbeitsplätzen und zur Stärkung der Kaufkraft » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 2015, zweite Ausgabe): der anerkannte Berufsverband « Belgisch Syndicaat van Chiropraxie » und Bart Vandendries, unterstützt und vertreten durch RÄin E. Maes, in Brüssel zugelassen, und RÄin M. Deneff, in Löwen zugelassen.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 28. Juni 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 30. Juni 2016 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 110 des vorerwähnten Gesetzes: der Berufsverband « Belgische Unie van Osteopaten », der Berufsverband « Unie van Osteopaten », der Berufsverband « Belgische Vereniging voor Osteopathie, Beroepsvereniging van de Belgische Osteopaten », Aymeric Tassin und Maika Debisschop, unterstützt und vertreten durch RA J. Bosquet und RA B. Hermans, in Antwerpen zugelassen.

c. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 29. Juni 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 30. Juni 2016 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 110 und 111 des vorerwähnten Gesetzes: die « Plast.Surg. » PGmbH, Marianne Mertens, die « Dokter Alexis Verpaele Plastische Chirurgie » PGmbH, die « Phryne » PGmbH und die VoG « Koninklijke Belgische Vereniging voor Plastische, Reconstructieve en Esthetische Chirurgie », unterstützt und vertreten durch RA T. De Gendt, in Löwen zugelassen.

d. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 28. Juni 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 30. Juni 2016 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 110, 111 und 112 des vorerwähnten Gesetzes: die VoG « Belgian Society for Private Clinics », Bart Decoopman, Wim De Maerteleire, die « Clara Invest » AG, die « Mediplast » PGmbH, die « Dr. Plovier - Dr. Czupper » PGmbH, die « Robin Van Look » PGmbH und die « Da Vinci Clinic » PGmbH, unterstützt und vertreten durch RÄin S. Tack, in Westflandern zugelassen.

Diese unter den Nummern 6429, 6462, 6464 und 6465 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

In seinem Zwischenentscheid Nr. 106/2017 vom 28. September 2017, veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 24. Januar 2018, hat der Verfassungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Ist Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass diese Bestimmung die darin erwähnte Befreiung sowohl hinsichtlich der konventionellen als auch der nicht konventionellen Praktiken den Inhabern eines den innerstaatlichen Rechtsvorschriften über die Gesundheitspflegeberufe unterliegenden ärztlichen oder artzähnlichen Berufs, die den in diesen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bestimmten Anforderungen entsprechen, vorbehält und dass Personen, die nicht diesen Anforderungen entsprechen, jedoch einer Berufsvereinigung von Chiropraktikern und Osteopaten angeschlossen sind und den durch diese Vereinigung gestellten Anforderungen entsprechen, davon ausgeschlossen sind?

2. Sind Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b, c und e, Artikel 134 und Artikel 98 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, in Verbindung mit den Nummern 3 und 4 von Anhang III zu dieser Richtlinie, insbesondere aus dem Blickwinkel der steuerlichen Neutralität, dahin auszulegen,

a) dass sie einer innerstaatlichen Bestimmung entgegenstehen, die einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz vorsieht, der auf Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung mit therapeutischem Charakter verabreicht werden, anwendbar ist, während Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung mit rein ästhetischem Charakter verabreicht werden und damit eng verbunden sind, dem normalen Mehrwertsteuersatz unterliegen,

b) oder aber, dass sie eine Gleichbehandlung der beiden vorerwähnten Fälle erlauben beziehungsweise auferlegen?

3. Obliegt es dem Verfassungsgerichtshof, die Folgen der gemäß den Erwägungen B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 und B.40.7 für nichtig zu erklärenden Bestimmungen sowie der gegebenenfalls völlig oder teilweise für nichtig zu erklärenden Bestimmungen in dem Fall, dass aus der Beantwortung der ersten und zweiten Vorabentscheidungsfrage hervorgehen sollte, dass sie im Widerspruch zum Recht der Europäischen Union stehen, zeitweilig aufrechtzuerhalten, damit der Gesetzgeber in die Lage versetzt wird, sie mit diesem Recht in Einklang zu bringen? ».

In seinem Urteil vom 27. Juni 2019 in der Rechtssache C-597/17 hat der Gerichtshof der Europäischen Union auf die Fragen geantwortet.

(...)

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

*In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen*

B.1.1. In den Rechtssachen Nrn. 6429 und 6462 wird Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 110 erhoben, der zusammen mit Artikel 111 Abschnitt 1 (« Ästhetische Eingriffe ») von Kapitel 2 (« Mehrwertsteuer ») von Titel 3 (« Steuerrechtliche Bestimmungen ») des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 « über Maßnahmen zur verstärkten Schaffung von Arbeitsplätzen und zur Stärkung der Kaufkraft » bildet. Artikel 110 bestimmt:

« Artikel 44 des Mehrwertsteuergesetzbuches, ersetzt durch das Gesetz vom 28. Dezember 1992 und zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 12. Mai 2014, wird wie folgt abgeändert:

a) Paragraph 1 wird wie folgt ersetzt:

‘ § 1. Steuerfrei sind Dienstleistungen, die von nachstehend erwähnten Personen in der Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erbracht werden:

1. Ärzten, Zahnärzten und Heilgymnasten.

Die in Nr. 1 erwähnte Befreiung gilt nicht für Dienstleistungen, die von Ärzten erbracht werden und sich auf ästhetische Eingriffe und Behandlungen beziehen:

a) wenn diese Eingriffe und Behandlungen nicht im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen sind,

b) wenn diese Eingriffe und Behandlungen zwar im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen sind, jedoch nicht die Bedingungen für einen Anspruch auf Erstattung gemäß den Vorschriften in Bezug auf die Gesundheitspflege- und Entschädigungspflichtversicherung erfüllen,

2. Hebammen, Krankenpflegern und Pflegehelfern,

3. Fachkräften in einem anerkannten und reglementierten Heilhilfsberuf; betroffen sind ihre Leistungen heilhilfsberuflicher Art, die im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen sind. ‘

b) Paragraph 2 Nr. 1 wird wie folgt ersetzt:

‘ 1. a) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern, die von Pflegeanstalten und psychiatrischen Anstalten, Kliniken und Ambulatorien in der Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden.

Von der in Buchstabe a) erwähnten Befreiung ausgeschlossen sind Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern, die sich auf die in § 1 Nr. 1 Absatz 2 erwähnten Eingriffe und Behandlungen beziehen,

b) Beförderungen von Kranken und Verletzten in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen, ‘ ».

B.1.2. In den Rechtssachen Nrn. 6464 und 6465 wird ebenfalls die Nichtigerklärung von Artikel 111 des vorerwähnten Gesetzes vom 26. Dezember 2015 beantragt. Artikel 111 bestimmt:

« Artikel 110 tritt am 1. Januar 2016 in Kraft ».

*Zur Hauptsache**In Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht für Chiropraktiker und Osteopaten*

B.2.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6429 führen als einzigen Klagegrund an, dass der angefochtene Artikel 110 des vorerwähnten Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (nachstehend: « Mehrwertsteuerrichtlinie »), verstoße, insofern im angefochtenen Artikel die Mehrwertsteuerbefreiung von der Anerkennung als ärztlicher oder artztähnlicher Beruf und der Aufnahme der Leistungen im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung (nachstehend: « LIKIV-Verzeichnis ») abhängig gemacht werde, sodass die Leistungen von Chiropraktikern von dieser Befreiung ausgeschlossen würden, ohne dass für diesen Ausschluss eine vernünftige Rechtfertigung bestehe.

B.2.2.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6462 führen zwei Klagegründe an.

Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie, weil durch den angefochtenen Artikel den Ärzten und Heilgymnasten eine Mehrwertsteuerbefreiung gewährt werde, wenn sie nicht konventionelle Praktiken ausübten, während eine gleiche Befreiung anderen Fachkräften, die solche Praktiken ausübten, nicht gewährt werde, ohne dass für diesen Behandlungsunterschied eine vernünftige Rechtfertigung bestehe.

Der zweite Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie, weil Ärzte, Zahnärzte und Heilgymnasten von der Mehrwertsteuer befreit würden, außer für bestimmte Eingriffe und Behandlungen ästhetischer Art, während die Befreiung für Fachkräfte anerkannter und geregelter artztähnlicher Berufe auf die Leistungen begrenzt würden, die im LIKIV-Verzeichnis angeführt seien.

B.2.2.2. Der zweite Klagegrund wird angeführt für den Fall, dass der Gerichtshof urteilen sollte, dass in einer verfassungskonformen Auslegung « Artikel 44 § 1 Nr. 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches, eingefügt durch die angefochtene Norm, die Verpflichtung beinhalten würde, die gemäß dem Gesetz vom 29. Juli [zu lesen ist: April] 1999 über die nicht konventionellen Praktiken anerkannter Osteopathen als Inhaber eines anerkannten und reglementierten artztähnlichen Berufs zu betrachten, die artztähnliche Leistungen erbringen ». In diesem Fall seien ihre Leistungen von der Mehrwertsteuer befreit, wenn sie im LIKIV-Verzeichnis enthalten seien.

B.3. Vor der Urteilsfällung zur Sache über den einzigen Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6429 und den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6462 hat der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 106/2017 vom 28. September 2017 dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende erste Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Ist Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass diese Bestimmung die darin erwähnte Befreiung sowohl hinsichtlich der konventionellen als auch der nicht konventionellen Praktiken den Inhabern eines den innerstaatlichen Rechtsvorschriften über die Gesundheitspflegeberufe unterliegenden ärztlichen oder artztähnlichen Berufs, die den in diesen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bestimmten Anforderungen entsprechen, vorbehält und dass Personen, die nicht diesen Anforderungen entsprechen, jedoch einer Berufsvereinigung von Chiropraktikern und Osteopaten angeschlossen sind und den durch diese Vereinigung gestellten Anforderungen entsprechen, davon ausgeschlossen sind? ».

B.4. In seinem Urteil vom 27. Juni 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a.*, hat der Gerichtshof der Europäischen Union auf die vorerwähnte Vorabentscheidungsfrage geantwortet:

« Es ergibt sich nämlich schon aus dem Wortlaut der Vorschrift, dass sie den Begriff ‘ ärztliche und artztähnliche Berufe ‘ nicht selbst definiert, sondern hierfür auf die Definition in den innerstaatlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten verweist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU: C: 2006: 257, Rn. 28).

24. Die Mitgliedstaaten verfügen somit, insbesondere im Hinblick auf die Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung, über ein Ermessen bei der Bestimmung der Berufe, im Rahmen deren Ausübung Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin von der Mehrwertsteuer befreit sind, und insbesondere bei der Festlegung der Qualifikationen, die für die Ausübung dieser Berufe erforderlich sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU: C: 2006: 257, Rn. 29, 30 und 32).

25. Dieses Ermessen ist jedoch nicht unbegrenzt, denn die Mitgliedstaaten müssen zum einen das Ziel dieser Vorschrift - nämlich zu gewährleisten, dass die Steuerbefreiung nur auf Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin angewandt wird, die von Anbietern mit den erforderlichen beruflichen Qualifikationen erbracht werden - und zum anderen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU: C: 2006: 257, Rn. 31, 36 und 37).

26. Die Mitgliedstaaten müssen also erstens die Erfüllung dieses Ziels gewährleisten, indem sie dafür sorgen, dass die in der genannten Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung nur für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin gilt, die eine ausreichende Qualität aufweisen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU: C: 2006: 257, Rn. 37).

27. Auch wenn es den Mitgliedstaaten obliegt, zu prüfen, ob die betreffenden Anbieter von Heilbehandlungen über die hierfür erforderlichen beruflichen Qualifikationen verfügen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU: C: 2006: 257, Rn. 37 und 38), impliziert dieses Erfordernis nicht zwangsläufig, dass diese Anbieter einen durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten Beruf ausüben, da andere wirksame Mittel zur Kontrolle ihrer beruflichen Qualifikationen in Betracht kommen, je nachdem, wie die ärztlichen und artztähnlichen Berufe in diesem Mitgliedstaat ausgestaltet sind.

28. Zweitens müssen die Mitgliedstaaten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten, der es verbietet, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU: C: 2006: 257, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29. Auch dieses Erfordernis impliziert aber nicht, dass die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung zwangsläufig auf Angehörige eines durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten Berufs beschränkt bleibt, da nicht generell und absolut ausgeschlossen werden kann, dass Personen, die keinen solchen Beruf ausüben, über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines solchen Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, insbesondere wenn sie an einer von diesem Mitgliedstaat anerkannten Lehranstalt ausgebildet worden sind.

30. Überdies folgt aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass der regulatorische Rahmen des betreffenden Mitgliedstaats nur einen von mehreren Gesichtspunkten darstellt, die zu berücksichtigen sind, um zu ermitteln, ob ein Steuerpflichtiger die erforderlichen beruflichen Qualifikationen besitzt, um in den Genuss dieser Steuerbefreiung zu kommen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU: C: 2006: 257, Rn. 46 und 50), was impliziert, dass die Zugehörigkeit der Anbieter von Heilbehandlungen zu einem reglementierten Beruf keine Voraussetzung sein kann, die von den Mitgliedstaaten zu diesem Zweck zwangsläufig aufgestellt werden müsste.

31. Folglich ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er die Anwendung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung nicht auf Leistungen beschränkt, die von Angehörigen eines durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten ärztlichen oder artztähnlichen Berufs erbracht werden ».

B.5.1. Daraus ergibt sich, dass die Zugehörigkeit der Anbieter von Heilbehandlungen zu einem reglementierten Beruf keine Voraussetzung sein kann, die von den Mitgliedstaaten zwangsläufig aufgestellt werden müsste, um in den Genuss einer Befreiung von der Mehrwertsteuer zu kommen (Rn. 30). Nach Ansicht des Gerichtshofs der Europäischen Union kann nicht generell und absolut ausgeschlossen werden, dass für die von nicht zu einer solchen Berufsgruppe gehörenden Personen erbrachten Dienstleistungen ebenso eine Befreiung von der Mehrwertsteuer zu gewähren ist, wenn diese Personen über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines reglementierten Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, insbesondere wenn sie an einer vom betreffenden Mitgliedstaat anerkannten Lehranstalt ausgebildet worden sind (Rn. 29).

B.5.2. Dem vorerwähnten Urteil lässt sich gleichwohl nicht entnehmen, dass für Dienstleistungen, die durch Chiropraktiker oder Osteopathen, die keine Angehörige eines reglementierten ärztlichen oder artztähnlichen Berufs sind, erbracht werden, in jedem Fall eine Befreiung von der Mehrwertsteuer zu gewähren ist, und auch nicht, dass durch die Nichtgewährung der Befreiung der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verletzt wird. Eine solche Befreiung ist nämlich nur dann zu gewähren, wenn feststeht, dass diese Berufsangehörigen über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines reglementierten ärztlichen oder artztähnlichen Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, wenn sie den Beruf des Chiropraktikers oder des Osteopathen ausüben. Es obliegt den Mitgliedstaaten, zu prüfen, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind (Rn. 26 und 27).

B.5.3. Nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und artztähnlichen Berufe durchgeführt werden, von der Mehrwertsteuer.

Aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung ergibt sich, dass keinerlei Steuer erhoben und keine Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne das Einverständnis der Steuerpflichtigen, das durch ihre Vertreter ausgedrückt wird. Der Steuersachbereich ist eine Zuständigkeit, die durch die Verfassung dem Gesetz vorbehalten wird, wobei der Gesetzgeber die wesentlichen Elemente festlegen muss. Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen.

Unter Berücksichtigung des Vorstehenden ist es Aufgabe des Gesetzgebers, in Bezug auf die Dienstleistungen, die von Chiropraktikern oder Osteopathen, die nicht zu einem reglementierten ärztlichen oder artztähnlichen Beruf gehören, erbracht werden, zu bestimmen, ob und unter welchen Bedingungen sie von der Mehrwertsteuer befreit sind.

B.6. Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches ist folglich für nichtig zu erklären, jedoch nur insofern, als er nicht erlaubt, dass die Befreiung von der Mehrwertsteuer im Rahmen chiropraktischer und osteopathischer Dienstleistungen anderen als den in diesem Paragraphen angeführten Angehörigen ärztlicher und artztähnlicher Berufe gewährt wird, wenn diese anderen Berufsangehörigen über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um ärztliche Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines reglementierten ärztlichen oder artztähnlichen Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, wenn Letztere den Beruf des Chiropraktikers oder des Osteopathen ausüben.

*In Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht für ästhetische Behandlungen*

B.7.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6464 führen als einzigen Klagegrund einen Verstoß durch die Artikel 110 und 111 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an. Der einzige Klagegrund umfasst fünf Teile: Im ersten Teil werden die Ärzte und die Nichtärzte hinsichtlich der Steuerpflicht für Eingriffe und Behandlungen ästhetischer Art miteinander verglichen, im zweiten Teil werden die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung durch Krankenpfleger im und außerhalb vom Krankenhaus bei Behandlungen und Eingriffen ästhetischer Art miteinander verglichen, der dritte Teil betrifft einen Vergleich zwischen Ärzten, die Behandlungen und Eingriffe ästhetischer Art ausführen, je nachdem, ob diese einem therapeutischen Zweck dienen oder nicht, der vierte Teil betrifft den Behandlungsunterschied zwischen Ärzten, die medizinische ästhetische Leistungen verrichten, und Ärzten, die medizinische Leistungen ohne irgendeinen therapeutischen Zweck verrichten, und der fünfte Teil betrifft den Behandlungsunterschied zwischen medizinischen Eingriffen ästhetischer Art, die im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen worden sind, und medizinischen Eingriffen ästhetischer Art, die nicht im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen worden sind oder die zwar im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen worden sind, bei denen die Erstattungsbedingungen jedoch nicht erfüllt sind.

B.7.2. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6465 führen elf unterschiedliche Klagegründe an.

Der erste Klagegrund betrifft den Verstoß durch die Artikel 110 und 111 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 12 und 14 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und gegebenenfalls in Verbindung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, weil die angefochtenen Artikel Begriffe enthielten, die undeutlich und unvorhersehbar seien, während die Ärzte sich sehr wohl administrativen und strafrechtlichen Sanktionen aussetzten, falls sie die Mehrwertsteuerpflicht nicht einhielten.

Der zweite, der dritte und der vierte Klagegrund beziehen sich auf einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, weil es keine Mehrwertsteuerbefreiung für Ärzte gebe, wenn sie ästhetische Behandlungen und Eingriffe ausführen, während diese Mehrwertsteuerbefreiung wohl gelte für Zahnärzte, Hebammen, Krankenpfleger, Pflegehelfer und Organisationen dieser Fachkräfte sowie für Inhaber arztähnlicher Berufe, wenn sie ästhetische Behandlungen und Eingriffe ausführen.

Der fünfte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung hinsichtlich der Ärzte, die eine Vor- und Nachsorge bei einem ästhetischen Eingriff erteilen, da sie nicht in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung gelangten.

Der sechste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 49 und 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV), da es keine Mehrwertsteuerbefreiung gebe für die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung, die vor und nach einer ästhetischen Behandlung erfolge, während es eine Niederlassungsfreiheit geben müsse und die Mehrwertsteuerrichtlinie vorschreibe, dass es eine allgemeine Mehrwertsteuerbefreiung für diese Handlungen gebe.

Der siebte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 49 und 56 des AEUV und mit der Mehrwertsteuerrichtlinie, weil es keine Mehrwertsteuerbefreiung für die mit einer ästhetischen Behandlung verbundenen Güterlieferungen oder Leistungen gebe, während dies im Widerspruch zur Niederlassungsfreiheit und zur Mehrwertsteuerrichtlinie stehe.

Der achte und der neunte Klagegrund betreffen einen möglichen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, weil Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines ästhetischen Eingriffs verabreicht würden, einem Mehrwertsteuersatz von 21 % unterlägen, während Arzneimittel und Medizinprodukte in der Regel dem Mehrwertsteuersatz von 6 % unterlägen.

Der zehnte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 49 und 56 des AEUV und mit der Mehrwertsteuerrichtlinie, weil Patienten, die einer belgischen Krankenversicherung angeschlossen seien und einen medizinischen Eingriff ausführen ließen, der im Verzeichnis des LIKIV aufgenommen worden sei, keine Mehrwertsteuer zahlen müssten, während Patienten, die nicht einer belgischen Krankenversicherung angeschlossen seien, wohl Mehrwertsteuer zahlen müssten.

Der letzte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 49 und 56 des AEUV und mit der Mehrwertsteuerrichtlinie, weil Patienten, die sich einem medizinischen ästhetischen Eingriff mit einer körperlichen Ursache unterzögen, keine Mehrwertsteuer zahlen müssten, während Patienten, die sich einem medizinischen ästhetischen Eingriff mit einer psychischen Ursache unterzögen, wohl Mehrwertsteuer zahlen müssten.

B.7.3. Mit Ausnahme des achten und des neunten Klagegrundes hat der Gerichtshof die Klagegründe bereits in seinem Entscheid Nr. 106/2017 geprüft. Der Gerichtshof hat dabei entschieden, dass die Klagegründe in dem nachfolgend dargelegten Umfang begründet sind.

B.8.1. In Bezug auf den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 hat der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 106/2017 entschieden:

« B.27.6. Die Wörter ' ästhetische Eingriffe und Behandlungen ' im angefochtenen Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 sind daher ausreichend deutlich und rechtssicher, da sie zur Folge haben, dass die Mehrwertsteuerpflicht gilt, wenn der Eingriff oder die Behandlung einem rein ästhetischen Zweck dient, nicht aber, sobald ein minimaler therapeutischer oder rekonstruktiver Zweck vorliegt.

[...]

B.28.6.1. Die Wörter ' damit eng verbundene ' im angefochtenen Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 sind ausreichend deutlich, da sie zur Folge haben, dass die Mehrwertsteuerpflicht nur für Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern gilt, die mit dem ästhetischen Eingriff oder der ästhetischen Behandlung, der beziehungsweise die nicht die Bedingungen erfüllt, um für eine Erstattung gemäß der Regelung der Gesundheitspflegepflichtversicherung in Frage zu kommen, zusammenhängen oder ihnen inhärent sind.

Der Umstand, dass in Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches die aufgrund von Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht befreiten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen nicht aufgenommen wurden, hat jedoch zur Folge, dass der Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerpflicht nicht auf eine Weise definiert ist, die den Erfordernissen dieser Richtlinie entspricht.

B.28.6.2. Da aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung abzuleiten ist, dass keinerlei Steuer erhoben werden kann und dass keine Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne das Einverständnis der Steuerpflichtigen, das durch ihre Vertreter ausgedrückt wird, ist die Steuerangelegenheit eine Zuständigkeit, die durch die Verfassung dem Gesetz vorbehalten wird, wobei der Gesetzgeber die wesentlichen Elemente festlegen muss.

Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen.

B.28.6.3. Eine richtlinienkonforme Auslegung des neuen Artikels 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches befreit den Gesetzgeber nicht davon, den Steuergegenstand selbst festzulegen, indem er die in Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgelisteten Ausnahmen ausdrücklich übernimmt.

B.28.6.4. Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches, insofern darin für die verbundenen Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen nicht die Ausnahmen angeführt sind, die sich aus Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergeben, verstößt in Verbindung mit den Artikeln 73 ff. des Mehrwertsteuergesetzbuches, da deren Übertretung strafbar ist, gegen die Artikel 12 und 14 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

B.29. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 ist begründet, insofern in Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches nicht die Ausnahmen im Sinne von Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie angeführt sind ».

B.8.2. In Bezug auf den siebten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 hat der Gerichtshof entschieden:

« B.39.6. Auch für die verbundenen Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen steht fest, dass in dem Fall, dass der Eingriff oder die Behandlung dem gleichen Zweck dient, auf die einzelnen Leistungen derselbe Mehrwertsteuersatz angewandt werden muss, sodass die Mehrwertsteuererhebung nur auf Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern anzuwenden ist, die mit dem ästhetischen Eingriff oder der ästhetischen Behandlung, der beziehungsweise die nicht die Bedingungen für den Anspruch auf Erstattung gemäß der LIKIV-Regelung erfüllt, verbunden oder ihnen inhärent sind.

Der Umstand, dass in Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches die infolge von Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht befreiten Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen nicht aufgenommen wurden, hat jedoch zur Folge, dass der Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerpflicht nicht den Erfordernissen dieser Richtlinie entspricht, sodass gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 49 und 56 des AEUV und mit der Mehrwertsteuerrichtlinie verstoßen wird.

B.39.7. Der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 ist insofern begründet, als für die verbundenen Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen nicht die Ausnahmen gemäß Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen sind ».

B.8.3. Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches ist deshalb insofern für nichtig zu erklären, als er für die zusammenhängenden Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern eine Befreiung von der Mehrwertsteuer in den Fällen gewährt, die gemäß Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich von einer Befreiung ausgeschlossen sind.

B.9.1. In Bezug auf den ersten Teil des einzigen Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 6464 und den zweiten, dritten und vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 hat der Gerichtshof entschieden:

« B.32.3.3. Gemäß der in B.27.5 angeführten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist anzunehmen, dass die Behandlungen und Eingriffe ästhetischer Art, die durch einen Arzt oder einen Nichtarzt verrichtet werden, mehrwertsteuerpflichtig sind, wenn diese Behandlungen und Eingriffe keinerlei therapeutischem Zweck dienen, jedoch vorbehaltlich der in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe *e* angeführten Ausnahme, die immer von der Mehrwertsteuer befreit ist.

[...]

B.32.3.5. Der Behandlungsunterschied bezüglich der Mehrwertsteuerpflicht, der zwischen Ärzten und Nichtärzten besteht, wenn die vorerwähnten Berufskategorien Behandlungen oder Eingriffe ästhetischer Art ausführen, ist nicht vernünftig zu rechtfertigen.

B.32.4. Der erste Teil des einzigen Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 6464 und der zweite, dritte und vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 sind begründet ».

B.9.2. Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches ist deshalb insofern für nichtig zu erklären, als er die von Zahnärzten, Hebammen, Krankenpflegern, Pflegehelfern, Organisationen dieser Berufsangehörigen und heilhilfsberechtigten Fachkräften erbrachten Dienstleistungen, die sich auf ästhetische Eingriffe und Behandlungen beziehen, von der Mehrwertsteuer befreit.

B.10.1. In Bezug auf den dritten Teil *bis* des einzigen Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 6464 hat der Gerichtshof entschieden:

« B.34.4. Aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ergibt sich, dass der Behandlungsunterschied bezüglich der Mehrwertsteuerpflicht zwischen medizinischen Leistungen ästhetischer Art, die nicht im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen sind und die mehrwertsteuerpflichtig sind, und anderen medizinischen Leistungen ohne einen therapeutischen Zweck, die nicht im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen sind und die nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, nicht vernünftig gerechtfertigt ist.

B.34.5. Der dritte Teil *bis* des einzigen Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 6464 ist begründet ».

B.10.2. Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches ist folglich insofern für nichtig zu erklären, als er die in dieser Bestimmung genannten Dienstleistungen, die keine ärztlichen Heilbehandlungen zum Gegenstand haben, von der Mehrwertsteuer befreit.

B.11.1. In Bezug auf den vierten Teil des einzigen Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 6464 hat der Gerichtshof entschieden:

« B.35.3. Angesichts der in B.27.5 angeführten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, die es erfordert, dass die Mehrwertsteuerbefreiung der ärztlichen Heilbehandlung vorbehalten wird, ist das Unterscheidungskriterium, nämlich der Umstand, ob ein Eingriff oder eine Behandlung im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen wurde oder nicht, nicht sachdienlich, um das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel zu erreichen.

B.35.4. Der Behandlungsunterschied zwischen medizinischen Eingriffen ästhetischer Art, die im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen wurden, und medizinischen Eingriffen ästhetischer Art, die nicht im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen wurden oder die zwar aufgenommen wurden, jedoch nicht die Bedingungen für einen Anspruch auf Erstattung erfüllen, ist nicht vernünftig gerechtfertigt.

B.35.5. Der vierte Teil des einzigen Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 6464 ist begründet ».

B.11.2. In Bezug auf den zehnten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 hat der Gerichtshof entschieden:

« B.40.5. Daher kann nicht angenommen werden, dass die Mehrwertsteuerbefreiung auch für Patienten ohne belgische Krankenversicherung für ästhetische Behandlungen oder Eingriffe gelten würde, die im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen wurden, bei denen jedoch die Erstattungsbedingungen nicht erfüllt sind, sodass der Behandlungsunterschied sehr wohl besteht und nicht ungeschehen gemacht werden kann, indem man auf eine richtlinienkonforme Auslegung zurückgreift.

B.40.6. Angesichts des in B.35.3 Erwähnten und unter Berücksichtigung der in B.27.5 angeführten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, die es erfordert, dass die Mehrwertsteuerbefreiung der ärztlichen Heilbehandlung vorbehalten wird, ist das Unterscheidungskriterium, nämlich die Frage, ob die Erstattungsbedingungen im LIKIV-Verzeichnis erfüllt sind oder nicht, nicht sachdienlich, um das durch den Gesetzgeber angestrebte Ziel zu erreichen.

B.40.7. Der zehnte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 ist begründet ».

B.11.3. Folglich sind in Artikel 44 § 1 Nr. 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches die Bestimmungen unter Buchstaben *a)* und *b)* für nichtig zu erklären.

B.12.1. In Bezug auf den zweiten Teil des einzigen Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 6464 hat der Gerichtshof entschieden:

« B.38.4. Durch sein Urteil vom 10. Juni 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, hat der Europäische Gerichtshof verdeutlicht, dass Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe *c* der Mehrwertsteuerrichtlinie sich auf medizinische Leistungen bezieht, die außerhalb des in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe *b* vorgesehenen Rahmens, sei es in den Praxisräumen des Behandlenden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort erbracht werden (Randnr. 36).

Daher gilt die Mehrwertsteuerbefreiung für die ärztliche Heilbehandlung, ungeachtet des Ortes, an dem diese ärztliche Heilbehandlung erteilt wird, und gilt die Mehrwertsteuerpflicht für die ärztliche Heilbehandlung bei Eingriffen und Behandlungen ästhetischer Art, ebenfalls ungeachtet des Ortes, an dem die ärztliche Heilbehandlung erfolgt.

B.38.5. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist der Behandlungsunterschied zwischen der ärztlichen Heilbehandlung außerhalb des Krankenhauses und der ärztlichen Heilbehandlung im Krankenhaus anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung ästhetischer Art nicht vernünftig gerechtfertigt.

B.38.6. Der zweite Teil des einzigen Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 6464 ist begründet ».

B.12.2. Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a)* des Mehrwertsteuergesetzbuches ist insofern für nichtig zu erklären, als er ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern, die sich auf ästhetische Eingriffe und Behandlungen beziehen und die nicht in Krankenhäusern, psychiatrischen Anstalten, Kliniken und Ambulatorien erbracht werden, von der Mehrwertsteuer befreit.

B.13.1. In Bezug auf die Möglichkeit, jeweils unterschiedliche Mehrwertsteuersätze einerseits auf Arzneimittel und Medizinprodukte anzuwenden, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung mit therapeutischem Charakter verabreicht werden, und andererseits auf Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung mit rein ästhetischem Charakter verabreicht werden und damit eng verbunden sind (achter und neunter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465), hat der Gerichtshof vor Erlass einer Entscheidung im vorerwähnten Entscheid Nr. 106/2017 dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende zweite Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

« Sind Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben *b*, *c* und *e*, Artikel 134 und Artikel 98 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, in Verbindung mit den Nummern 3 und 4 von Anhang III zu dieser Richtlinie, insbesondere aus dem Blickwinkel der steuerlichen Neutralität, dahin auszulegen,

*a)* dass sie einer innerstaatlichen Bestimmung entgegenstehen, die einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz vorsieht, der auf Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung mit therapeutischem Charakter verabreicht werden, anwendbar ist, während Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung mit rein ästhetischem Charakter verabreicht werden und damit eng verbunden sind, dem normalen Mehrwertsteuersatz unterliegen,

*b)* oder aber, dass sie eine Gleichbehandlung der beiden vorerwähnten Fälle erlauben beziehungsweise auferlegen? ».

B.13.2. In seinem Urteil vom 27. Juni 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a.*, hat der Gerichtshof der Europäischen Union auf die vorerwähnte Vorabentscheidungsfrage geantwortet:

« 46. Wenn sich ein Mitgliedstaat dafür entscheidet, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz selektiv auf bestimmte in Anhang III der Richtlinie aufgeführte Dienstleistungen oder Lieferungen von Gegenständen anzuwenden, muss er jedoch den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten (Urteil vom 9. März 2017, *Oxy cure Belgium*, C-573/15, EU: C: 2017: 189, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47. Dieser Grundsatz lässt es nicht zu, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteile vom 11. September 2014, K, C-219/13, EU: C: 2014: 2207, Rn. 24, und vom 9. März 2017, *Oxy cure Belgium*, C-573/15, EU: C: 2017: 189, Rn. 30).

48. Bei der Beantwortung der Frage, ob Gegenstände oder Dienstleistungen gleichartig sind, ist in erster Linie auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Gegenstände oder Dienstleistungen sind gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen (Urteile vom 11. September 2014, K, C-219/13, EU: C: 2014: 2207, Rn. 25, und vom 9. November 2017, AZ, C-499/16, EU: C: 2017: 846, Rn. 31).

49. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits zum einen entschieden hat, dass für die Zwecke der Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität nicht unbedingt alle Arzneimittel als gleichartig angesehen werden müssen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Mai 2001, *Kommission/Frankreich*, C-481/98, EU: C: 2001: 237, Rn. 30), und zum anderen, dass die konkrete Verwendung, für die Lieferungen von Gegenständen bestimmt sind, berücksichtigt werden kann, um zu beurteilen, ob diese Lieferungen aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers gleichartig sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. März 2011, *Kommission/Niederlande*, C-41/09, EU: C: 2011: 108, Rn. 66).

50. Im vorliegenden Fall sieht die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung laut dem vorlegenden Gericht eine unterschiedliche Behandlung von Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Behandlungen zu therapeutischen Zwecken geliefert werden, und Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Behandlungen zu ästhetischen Zwecken geliefert werden, vor. Die Verwendung zu therapeutischen Zwecken und die Verwendung zu ästhetischen Zwecken sind aber zwei klar getrennte Arten konkreter Verwendungen, die aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers nicht demselben Bedürfnis dienen.

51. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass eine Regelung wie die vom vorlegenden Gericht angeführte zwischen zwei Kategorien von Arzneimitteln oder Medizinprodukten differenziert, die für die Zwecke der Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität nicht gleichartig erscheinen.

52. Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 98 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit Anhang III Nrn. 3 und 4 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung, die eine Ungleichbehandlung zwischen einerseits Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu therapeutischen Zwecken geliefert werden, und andererseits Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu ästhetischen Zwecken geliefert werden, vorsieht, indem sie letztere Arzneimittel und Medizinprodukte von dem für erstere geltenden ermäßigten Mehrwertsteuersatz ausschließt, nicht entgegensteht ».

B.14. Folglich steht Artikel 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie dem nicht entgegen, dass Dienstleistungen, die sich auf ästhetische Eingriffe und Behandlungen im Sinne von Artikel 44 § 1 Nr. 1 beziehen, von der Mehrwertsteuerbefreiung ausgeschlossen werden.

B.15. Der achte und der neunte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 sind unbegründet.

*In Bezug auf den Umfang der Nichtigerklärung und die Aufrechterhaltung der Folgen der für nichtig zu erklärenden Bestimmungen*

B.16.1. In seinem Ergänzungsschriftsatz hat der Ministerrat in Bezug auf die vorerwähnten Verstöße eine modulierte Nichtigerklärung beantragt. Der Ministerrat macht geltend, dass nur modulierte Nichtigerklärungen sicherstellen könnten, dass die belgischen Rechtsvorschriften weiterhin der Mehrwertsteuerrichtlinie entsprächen und dass der Unvereinbarkeit mit dem nationalen Verfassungsrecht abgeholfen werde.

B.16.2. Der Ministerrat bittet den Gerichtshof hilfsweise, die Folgen der gegebenenfalls für nichtig zu erklärenden Bestimmungen aufrechtzuerhalten, um es dem Gesetzgeber zu ermöglichen, die Mehrwertsteuerrichtlinie weiter umzusetzen und die gegebenenfalls festzustellende Verfassungswidrigkeit aufzuheben.

B.17. In Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht der Chiropraktiker und der Osteopathen ergibt sich aus den Ausführungen in B.5 und B.6, dass Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches eine Lücke aufweist. Folglich ist ein Auftreten des Gesetzgebers notwendig, um diese Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie in Einklang zu bringen.

In Bezug auf die Mehrwertsteuer im Rahmen ästhetischer Behandlungen ergibt sich aus den Ausführungen in B.11.3, dass Artikel 44 § 1 Nr. 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches teilweise für nichtig zu erklären ist. Ferner ergibt sich aus den Ausführungen in B.8.3, B.9.2 und B.12.2, dass Artikel 44 des Mehrwertsteuergesetzbuches für nichtig zu erklären ist, jedoch nur in dem Umfang, in dem er in diesen Fällen in Widerspruch zu der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Befreiung von der Mehrwertsteuer gewährt.

B.18. In Bezug auf die Aufrechterhaltung der Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen muss der Gerichtshof die Einschränkungen berücksichtigen, die sich aus dem Unionsrecht bezüglich der Aufrechterhaltung der Folgen innerstaatlicher Normen, die für nichtig zu erklären sind, weil sie im Widerspruch zu diesem Recht stehen, ergeben (EuGH, Große Kammer, 8. September 2010, C-409/06, *Winner Wetten*, Randnrn. 53-69; 28. Februar 2012, C-41/11, *Inter-Environnement Wallonie und Terre wallonne*, Randnrn. 56-63). Vor Erlass einer Entscheidung über die etwaige Aufrechterhaltung dieser Folgen hat der Gerichtshof in seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 106/2017 dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende dritte Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

« Obliegt es dem Verfassungsgerichtshof, die Folgen der gemäß den Erwägungen B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 und B.40.7 für nichtig zu erklärenden Bestimmungen sowie der gegebenenfalls völlig oder teilweise für nichtig zu erklärenden Bestimmungen in dem Fall, dass aus der Beantwortung der ersten und zweiten Vorabentscheidungsfrage hervorgehen sollte, dass sie im Widerspruch zum Recht der Europäischen Union stehen, zeitweilig aufrechtzuerhalten, damit der Gesetzgeber in die Lage versetzt wird, sie mit diesem Recht in Einklang zu bringen? ».

B.19. In seinem Urteil vom 27. Juni 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a.*, hat der Gerichtshof der Europäischen Union auf die vorerwähnte Vorabentscheidungsfrage geantwortet:

« 53. Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob ein nationales Gericht unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens eine nationale Vorschrift anwenden darf, die es dazu ermächtigt, bestimmte Wirkungen eines für nichtig erklärten Rechtsakts aufrechtzuerhalten, um die Wirkung nationaler Vorschriften, die es für mit der Richtlinie 2006/112 unvereinbar erklärt hat, bis zur Herstellung ihrer Vereinbarkeit mit dieser Richtlinie vorläufig bestehen zu lassen, um zum einen die sich aus der Rückwirkung dieser Nichtigerklärung ergebenden Risiken der Rechtsunsicherheit zu beschränken und zum anderen zu verhindern, dass wieder eine diesen Vorschriften vorausgehende nationale Regelung gilt, die mit dieser Richtlinie unvereinbar ist.

54. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind die Mitgliedstaaten gemäß dem in Art. 4 Abs. 3 EUV vorgesehenen Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit verpflichtet, die rechtswidrigen Folgen eines Verstoßes gegen das Unionsrecht zu beheben; diese Verpflichtung obliegt im Rahmen seiner Zuständigkeiten jedem Organ des betreffenden Mitgliedstaats (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Februar 2012, *Inter-Environnement Wallonie und Terre wallonne*, C-41/11, EU: C: 2012: 103, Rn. 43, sowie vom 28. Juli 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU: C: 2016: 603, Rn. 31).

55. Stellen die Behörden des betreffenden Mitgliedstaats fest, dass eine nationale Regelung mit dem Unionsrecht unvereinbar ist, müssen sie folglich, auch wenn ihnen die Wahl der zu ergreifenden Maßnahmen verbleibt, dafür sorgen, dass das nationale Recht so schnell wie möglich mit dem Unionsrecht in Einklang gebracht und den Rechten, die dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsen, die volle Wirksamkeit verschafft wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Juni 2007, *Jonkman u. a.*, C-231/06 bis C-233/06, EU: C: 2007: 373, Rn. 38).

56. In diesem Zusammenhang obliegt es den nationalen Gerichten, die wirksam mit Klagen gegen eine mit der Richtlinie 2006/112 unvereinbare nationale Regelung befasst sind, auf der Grundlage des nationalen Rechts Maßnahmen zu ergreifen, die verhindern, dass diese Regelung zur Anwendung kommt (vgl. entsprechend Urteile vom 28. Februar 2012, *Inter-Environnement Wallonie und Terre wallonne*, C-41/11, EU: C: 2012: 103, Rn. 47, und vom 28. Juli 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU: C: 2016: 603, Rn. 32).

57. Im Ausgangsverfahren ist das vorlegende Gericht mit einer Nichtigkeitsklage befasst und möchte wissen, ob es in Anbetracht der Umstände dieses Verfahrens die angefochtenen nationalen Vorschriften zwar für nichtig erklären, ihre Wirkungen aber für einen Übergangszeitraum aufrechterhalten kann, um ihre Ersetzung durch neue, mit der Richtlinie 2006/112 vereinbare nationale Regeln zu ermöglichen.

58. Hierzu ist erstens darauf hinzuweisen, dass eine solche Lösung im Ausgangsverfahren nicht durch das Bestreben gerechtfertigt werden kann, die sich aus der Rückwirkung der Nichtigerklärung dieser Vorschriften ergebenden Risiken der Rechtsunsicherheit zu beschränken.

59. Denn selbst wenn man davon ausgeht, dass zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit ausnahmsweise zu einer vorübergehenden Aussetzung der Verdrängungswirkung führen können, die eine unmittelbar geltende Rechtsvorschrift der Union gegenüber ihr entgegenstehendem nationalem Recht ausübt, ist eine solche Aussetzung im vorliegenden Fall von vornherein auszuschließen, da das vorlegende Gericht keine konkreten Gesichtspunkte genannt hat, die spezifische Risiken der Rechtsunsicherheit begründen könnten (vgl. entsprechend Urteil vom 8. September 2010, *Winner Wetten*, C-409/06, EU: C: 2010: 503, Rn. 67).

60. Insbesondere kann die bloße Geltendmachung haushalts- und verwaltungstechnischer Schwierigkeiten, die sich im Ausgangsverfahren aus der Nichtigerklärung der im Ausgangsverfahren angefochtenen Vorschriften ergeben könnten, nicht genügen, um zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit als gegeben anzunehmen (vgl. entsprechend Urteile vom 18. Oktober 2012, *Mednis*, C-525/11, EU: C: 2012: 652, Rn. 44, und vom 10. April 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU: C: 2014: 249, Rn. 111).

61. Was zweitens den Umstand anbelangt, dass die Nichtigerklärung dieser Vorschriften bedeuten würde, dass wieder eine ihnen vorausgehende, mit der Richtlinie 2006/112 unvereinbare nationale Regelung gälte, so hat der Gerichtshof entschieden, dass ein nationales Gericht unter bestimmten Voraussetzungen ausnahmsweise befugt sein kann, eine nationale Vorschrift anzuwenden, die es dazu ermächtigt, bestimmte Wirkungen eines für nichtig erklärten Rechtsakts aufrechtzuerhalten. Zu diesen Voraussetzungen gehört das Erfordernis, dass dieser Rechtsakt eine Maßnahme zur ordnungsgemäßen Umsetzung einer unionsrechtlichen Pflicht darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Februar 2012, *Inter-Environnement Wallonie und Terre wallonne*, C-41/11, EU: C: 2012: 103, Rn. 63, und vom 28. Juli 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU: C: 2016: 603, Rn. 43).

62. Im Ausgangsverfahren ist aber nicht ersichtlich, dass die angefochtenen Vorschriften eine solche Maßnahme zur ordnungsgemäßen Umsetzung darstellen.

63. Folglich ist auf die dritte Frage zu antworten, dass ein nationales Gericht unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens nicht das Recht hat, eine nationale Vorschrift anzuwenden, die es dazu ermächtigt, bestimmte Wirkungen eines für nichtig erklärten Rechtsakts aufrechtzuerhalten, um die Wirkung nationaler Vorschriften, die es für mit der Richtlinie 2006/112 unvereinbar erklärt hat, bis zur Herstellung ihrer Vereinbarkeit mit dieser Richtlinie vorläufig bestehen zu lassen, um zum einen die sich aus der Rückwirkung dieser Nichtigerklärung ergebenden Risiken der Rechtsunsicherheit zu beschränken und zum anderen zu verhindern, dass wieder eine diesen Vorschriften vorausgehende nationale Regelung gilt, die mit dieser Richtlinie unvereinbar ist ».

B.20.1. Aus der vorgenannten Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union geht hervor, dass vorliegend die Aufrechterhaltung der Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen für die Zukunft nicht möglich ist, auch nicht, wenn es darum geht, es dem Gesetzgeber zu ermöglichen, die Rechtsvorschriften mit der Mehrwertsteuerrichtlinie in Einklang zu bringen.

B.20.2. Zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit, die sich aus der Gesamtheit der beteiligten öffentlichen und privaten Interessen ergeben (vgl. EuGH, 8. April 1976, C-43/75, *Defrenne/SABENA*, Randnr. 74), insbesondere die faktische Unmöglichkeit, zu Unrecht beigetriebene Mehrwertsteuer nachträglich an die Abnehmer der vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Lieferungen oder erbrachten Dienstleistungen zurückzuzahlen oder von ihnen eine nachträgliche Zahlung im Falle der rechtswidrigen Nichterhebung zu verlangen, insbesondere wenn es um eine große Zahl nicht näher identifizierter Personen geht beziehungsweise die Steuerpflichtigen nicht über ein buchhalterisches System verfügen, das es ihnen erlaubt, die betreffenden Lieferungen oder Dienstleistungen und ihren Wert nachträglich zu identifizieren, stehen einer rückwirkenden Anwendung des Nichtigkeitsurteils gleichwohl entgegen. Folglich sind die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen gemäß Artikel 8 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof in Bezug auf alle steuerpflichtigen Sachverhalte, die sich vor dem 1. Oktober 2019 ereignet haben, aufrechtzuerhalten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

1. erklärt

- in Artikel 44 § 1 Nr. 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches, ersetzt durch das Gesetz vom 26. Dezember 2015 « über Maßnahmen zur verstärkten Schaffung von Arbeitsplätzen und zur Stärkung der Kaufkraft », die Bestimmungen unter Buchstaben *a)* und *b)*,

- Artikel 44 § 1 desselben Gesetzbuches, insofern er nicht erlaubt, dass die Befreiung von der Mehrwertsteuer im Rahmen chiropraktischer und osteopathischer Dienstleistungen anderen als den in diesem Paragraphen angeführten Angehörigen ärztlicher und arztähnlicher Berufe gewährt wird, wenn diese anderen Berufsangehörigen über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um ärztliche Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, wenn Letztere den Beruf des Chiropraktikers oder Osteopathen ausüben,

- Artikel 44 § 1 desselben Gesetzbuches, insofern er die von Zahnärzten, Hebammen, Krankenpflegern, Pflegehelfern, Organisationen dieser Berufsangehörigen und heilhilfsberuflichen Fachkräften erbrachten Dienstleistungen, die sich auf ästhetische Eingriffe und Behandlungen beziehen, von der Mehrwertsteuer befreit,

- Artikel 44 § 1 desselben Gesetzbuches, insofern er die in dieser Bestimmung genannten Dienstleistungen, die keine ärztlichen Heilbehandlungen zum Gegenstand haben, von der Mehrwertsteuer befreit,

- Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a)* desselben Gesetzbuches, insofern er für die zusammenhängenden Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern eine Befreiung von der Mehrwertsteuer in den Fällen gewährt, die gemäß Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich von einer Befreiung ausgeschlossen sind,

- Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a)* desselben Gesetzbuches, insofern er ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern, die sich auf ästhetische Eingriffe und Behandlungen beziehen und die nicht in Krankenhäusern, psychiatrischen Anstalten, Kliniken und Ambulatorien erbracht werden, von der Mehrwertsteuer befreit,

für nichtig;

2. erhält die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen in Bezug auf alle steuerpflichtigen Sachverhalte aufrecht, die sich vor dem 1. Oktober 2019 ereignet haben.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 5. Dezember 2019.

Der Kanzler,

F. Meererschaut

Der Präsident

A. Alen

## FEDERALE OVERHEIDSDIENST BELEID EN ONDERSTEUNING

[C – 2019/15655]

17 DECEMBER 2019. — Koninklijk besluit tot bepaling van de datum van inwerkingtreding van artikel 35 van de wet van 7 mei 2019 tot wijziging van de wet van 7 mei 1999 op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers, en tot invoeging van artikel 37/1 in de wet van 19 april 2002 tot rationalisering van de werking en het beheer van de Nationale Loterij

FILIP, Koning der Belgen,

Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen, Onze Groet.

Gelet op de wet van 7 mei 2019 tot wijziging van de wet van 7 mei 1999 op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers, en tot invoeging van artikel 37/1 in de wet van 19 april 2002 tot rationalisering van de werking en het beheer van de Nationale Loterij, artikel 37, tweede lid;

Gelet op het advies 66.682/4 van de Raad van State, gegeven op 25 november 2019, met toepassing van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973;

## SERVICE PUBLIC FEDERAL STRATEGIE ET APPUI

[C – 2019/15655]

17 DECEMBRE 2019. — Arrêté royal fixant la date d'entrée en vigueur de l'article 35 de la loi du 7 mai 2019 modifiant la loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les paris, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs, et insérant l'article 37/1 dans la loi du 19 avril 2002 relative à la rationalisation du fonctionnement et de la gestion de la Loterie Nationale

PHILIPPE, Roi des Belges,

A tous, présents et à venir, Salut.

Vu l'article 37, alinéa 2, de la loi du 7 mai 2019 modifiant la loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les paris, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs, et insérant l'article 37/1 dans la loi du 19 avril 2002 relative à la rationalisation du fonctionnement et de la gestion de la Loterie Nationale;

Vu l'avis 66.682/4 du Conseil d'Etat, donné le 25 novembre 2019, en application de l'article 84, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, des lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées le 12 janvier 1973 ;