ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

27 juni 2019*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 132, lid 1, onder c) – Vrijstellingen – Medische en paramedische beroepen – Chiropraxie en osteopathie – Artikel 98 – Bijlage III, punten 3 en 4 – Geneesmiddelen en medische hulpmiddelen – Verlaagd tarief – Verstrekking naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een therapeutisch karakter – Normaal tarief – Verstrekking naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een esthetisch karakter – Beginsel van fiscale neutraliteit – Handhaving van de gevolgen van een met het Unierecht onverenigbare nationale regeling”

In zaak C-597/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Grondwettelijk Hof (België) bij arrest van 28 september 2017, ingekomen bij het Hof op 16 oktober 2017, in de procedure

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie en Bart Vandendries,

Belgische Unie van Osteopaten e.a.,

Plast.Surg. BVBA e.a.,

Belgian Society for Private Clinics VZW e.a.

tegen

Ministerraad,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: C. Toader, kamerpresident, L. Bay Larsen (rapporteur) en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: E. Tanchev,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Nederlands.

gelet op de opmerkingen van:

– het Belgisch Syndicaat van Chiropraxie en Bart Vandendries, vertegenwoordigd door E. Maes en M. Denef, advocaten,

– de Belgische Unie van Osteopaten e.a., vertegenwoordigd door B. Hermans, J. Bosquet en H. Van den Keybus, advocaten,

– Plast.Surg. BVBA e.a., vertegenwoordigd door T. De Gendt, advocaat,

– de Belgische regering, vertegenwoordigd door J.-C. Halleux, P. Cottin en C. Pochet als gemachtigden,

– de Franse regering, vertegenwoordigd door D. Colas, E. de Moustier en A. Alidière als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en P. Vanden Heede als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 98, artikel 132, lid 1, onder b), c) en e), en artikel 134 van en bijlage III, punten 3 en 4, bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Belgisch Syndicaat van Chiropraxie en Bart Vandendries, de Belgische Unie van Osteopaten e.a., Plast.Surg. BVBA e.a. en Belgian Society for Private Clinics VZW e.a. enerzijds en de Ministerraad (België) anderzijds over een beroep tot vernietiging van bepalingen van Belgisch recht inzake de wijze van toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op medische verzorging en leveringen van geneesmiddelen en medische hulpmiddelen.

Toepasselijke bepalingen

Richtlijn 2006/112

3 Artikel 96 van richtlijn 2006/112 luidt:

„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is."

4 Artikel 98 van deze richtlijn is als volgt verwoord:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

[...]”

5 Artikel 132, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

b) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;

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

[...]

e) de door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, alsmede de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici;

[...]”

6 Artikel 134 van diezelfde richtlijn luidt:

„Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, punten b), g), h), i), l), m) en n), bedoelde vrijstellingen uitgesloten:

a) wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

b) wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.”

7 Bijlage III bij richtlijn 2006/112, met als opschrift „Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast”, vermeldt in punt 3 „farmaceutische producten van een soort die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen, met inbegrip van voorbehoedsmiddelen en producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw”.

8 Punt 4 van die bijlage vermeldt „medische uitrusting, hieronder begrepen in huur, hulpmiddelen en andere apparaten die gewoonlijk bestemd zijn voor verlichting of behandeling van handicaps, voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten, met inbegrip van de herstelling daarvan, en levering van kinderzitjes voor motorvoertuigen”.

Belgisch recht

9 Artikel 110 van de wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (*Belgisch Staatsblad* van 30 november 2015, blz. 80634; hierna: „wet van 26 december 2015") bepaalt:

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

a) paragraaf 1 wordt vervangen als volgt:

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

1° artsen, tandartsen en kinesitherapeuten.

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

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

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

2° vroedvrouwen, verpleegkundigen en zorgkundigen;

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

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

,1° *a)* de ziekenhuisverpleging en 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;'."

10 De verwijzende rechter preciseert dat overeenkomstig artikel 1, tweede alinea, onder a), van koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven (*Belgisch Staatsblad* van 31 juli 1970, blz. 7920) geneesmiddelen en medische hulpmiddelen in België normaal zijn onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van 6 %.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 Een aantal chiropractors, osteopaten, plastisch chirurgen en beroepsverenigingen heeft in mei en juni 2016 bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tot vernietiging van onder meer artikel 110 van de wet van 26 december 2015.

12 De beroepen ingesteld door chiropractors, osteopaten en enkele van hun beroepsverenigingen zijn gebaseerd op met name schending van artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112. Volgens hen is artikel 110 van deze wet onverenigbaar met deze bepaling voor zover daarbij de daarin verleende btw-vrijstelling zonder redelijke verantwoording is voorbehouden aan de beoefenaars van een gereglementeerd medisch of paramedisch beroep, waarbij dit statuut naar Belgisch recht niet toekomt aan de beroepen van chiropractor en osteopaat.

13 De beroepen ingesteld door plastisch chirurgen zijn gebaseerd op met name het bestaan, naar Belgisch recht, van een ongerechtvaardigd verschil in behandeling tussen geneesmiddelen of medische hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een esthetisch karakter, en geneesmiddelen of hulpmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een therapeutisch karakter, aangezien enkel laatstbedoelde aan een verlaagd btw-tarief zijn onderworpen.

14 De verwijzende rechter wijst er bovendien op dat de Ministerraad hem subsidiair heeft verzocht om de gevolgen van de bepalingen die hij in voorkomend geval zou vernietigen, voorlopig te handhaven teneinde de Belgische wetgever in staat te stellen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling in overeenstemming te brengen met richtlijn 2006/112.

15 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat dit verzoek is ingegeven door ten eerste de budgettaire en administratieve moeilijkheden alsmede de rechtsonzekerheid voor de eindafnemers van de betrokken diensten die een vernietiging van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepalingen met terugwerkende kracht zou veroorzaken, en ten tweede de schending van deze richtlijn die de toepassing van de regeling die van kracht was vóór de goedkeuring van de wet van 26 december 2015 met zich zou meebrengen.

16 In deze context heeft het Grondwettelijk Hof (België) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dient artikel 132, lid 1, c), van [richtlijn 2006/112] 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 [richtlijn 2006/112], in samenhang gelezen met de punten 3 en 4 van bijlage III bij die richtlijn, met name uit het oogpunt van het beginsel van 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 [Grondwettelijk] Hof de gevolgen van de [wegens de reeds vastgestelde onverenigbaarheid met richtlijn 2006/112] 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 [nationale] wetgever in staat te stellen ze in overeenstemming te brengen met dat recht?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

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

18 Om te beginnen zij opgemerkt dat artikel 13, A, lid 1, onder c), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) en artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 op dezelfde wijze moeten worden uitgelegd en dat de rechtspraak van het Hof die is ontwikkeld over eerstgenoemde bepaling bijgevolg als basis kan dienen voor de uitlegging van laatstgenoemde bepaling (zie in die zin arrest van 10 juni 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punt 27).

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

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

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

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

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

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

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

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

27 Weliswaar staat het aan de lidstaten om te controleren of de betrokken zorgverleners de voor deze zorgverlening vereiste beroepskwalificaties bezitten (zie in die zin arrest van 27 april 2006, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 en C-444/04, EU:C:2006:257, punten 37 en 38), maar dit vereiste impliceert niet noodzakelijkerwijs dat deze dienstverrichters een door de wetgeving van de betrokken lidstaat gereglementeerd 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 gereglementeerd 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 gereglementeerd 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 gereglementeerd medisch of paramedisch beroep.

Tweede vraag

Ontvankelijkheid

32 De Belgische regering stelt dat de tweede vraag zonder voorwerp is en dus geen antwoord behoeft. De Belgische regeling voorziet immers niet in een verschillend btw-tarief voor geneesmiddelen en medische hulpmiddelen naargelang het gebruik ervan en voorziet dus niet in de toepassing van verschillende tarieven wanneer deze geneesmiddelen en medische hulpmiddelen worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een therapeutisch karakter dan wel naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een esthetisch karakter.

33 Dienaangaande blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat, volgens de verwijzende rechter, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Belgische regeling op verschillende wijzen kan worden uitgelegd. In deze context wenst de verwijzende rechter met de tweede vraag met name te vernemen of het Unierecht eraan in de weg staat dat deze regeling aldus wordt uitgelegd dat op geneesmiddelen en medische hulpmiddelen verschillende btw-tarieven moeten worden toegepast naargelang het gebruik ervan.

34 Zo de Belgische regering van mening is dat een dergelijke uitlegging van die regeling in elk geval is uitgesloten, blijkt dat dit argument dus berust op een andere uitlegging van het nationale recht dan die van de verwijzende rechter.

35 Volgens vaste rechtspraak van het Hof staat het niet aan het Hof om zich in het kader van het in artikel 267 VWEU neergelegde stelsel van rechterlijke samenwerking uit te spreken over de uitlegging van nationale bepalingen, en evenmin om te oordelen of na te gaan of de uitlegging daarvan door de verwijzende rechter juist is (arrest van 26 maart 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak), maar moet het Hof in het kader van de bevoegdheidsverdeling tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties acht slaan op de in de verwijzingsbeslissing omschreven feitelijke en juridische context waarin de prejudiciële vragen dienen te worden geplaatst (zie in die zin arrest van 15 april 2010, Fundación Gala-Salvador Dalí en VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, punt 21).

36 Bijgevolg dient de tweede vraag ontvankelijk te worden verklaard.

Ten gronde

37 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 98, artikel 132, lid 1, onder b), c) en e), en artikel 134 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met bijlage III, punten 3 en 4, bij deze richtlijn, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten 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 verlaagd btw-tarief dat voor eerstbedoelde geneesmiddelen en medische hulpmiddelen geldt.

38 Om te beginnen zij opgemerkt dat hoewel de bewoordingen van de tweede vraag zien op met name de artikelen 132 en 134 van richtlijn 2006/112, de overwegingen van de verwijzingsbeslissing betreffende die vraag niet naar die bepalingen verwijzen en daarentegen erop wijzen dat met deze vraag enkel wordt beoogd te verduidelijken of het Unierecht uitsluit dat voor bepaalde geneesmiddelen en medische hulpmiddelen het normale btw-tarief kan gelden doordat zij zijn uitgesloten van het

verlaagde btw-tarief als bedoeld in artikel 98 van deze richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punten 3 en 4, ervan, wanneer een lidstaat ervoor heeft gekozen dat verlaagd tarief toe te passen op andere geneesmiddelen en medische hulpmiddelen.

39 Derhalve dient de tweede vraag te worden beantwoord tegen de achtergrond van artikel 98 van richtlijn 2006/112, zonder dat het antwoord op deze vraag afbreuk doet aan de eventuele toepassing van de bij artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn opgelegde regeling van btw-vrijstellingen voor geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die onontbeerlijk zijn voor de in deze bepaling bedoelde handelingen, en de eventuele toepassing van de uit artikel 132, lid 1, onder c) en e), van deze richtlijn voortvloeiende vrijstellingsregeling voor geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die strikt noodzakelijk zijn op het ogenblik van de onder deze bepaling vallende verzorging (zie in die zin arrest van 13 maart 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punt 34).

40 Aangaande geneesmiddelen en medische hulpmiddelen die niet onder deze vrijstellingsregelingen vallen, zij eraan herinnerd dat volgens artikel 96 van richtlijn 2006/112 hetzelfde btw-tarief, te weten het normale tarief dat door elke lidstaat wordt vastgesteld, in beginsel wordt toegepast op goederenleveringen en diensten (zie in die zin arrest van 9 maart 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 In afwijking van dit beginsel is in artikel 98 van deze richtlijn voorzien in de mogelijkheid om verlaagde btw-tarieven toe te passen op de categorieën goederenleveringen en diensten waarvan de lijst is opgenomen in bijlage III bij deze richtlijn (zie in die zin arresten van 9 maart 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punt 21, en 9 november 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punt 22).

42 Deze afwijkende regeling is, wat geneesmiddelen en medische hulpmiddelen betreft, van toepassing op de goederen die voldoen aan de materiële voorwaarden die in de punten 3 of 4 van deze bijlage zijn gesteld.

43 Dienaangaande zij opgemerkt dat hoewel punt 3 van deze bijlage enkel ziet op farmaceutische producten voor zover zij gewoonlijk worden gebruikt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen, deze voorwaarde als zodanig niet kan impliceren dat geneesmiddelen die worden verstrekt naar aanleiding van een ingreep of behandeling met een louter esthetisch karakter, niet het voordeel van een verlaagd btw-tarief kunnen genieten, aangezien deze voorwaarde doelt op het gebruik dat gewoonlijk en niet concreet van de producten wordt gemaakt.

44 In dit verband blijkt uit vaste rechtspraak van het Hof dat de Uniewetgever enkel en alleen voor de goederenleveringen en diensten die zijn opgenomen in de categorieën van bijlage III bij richtlijn 2006/112, heeft voorzien in de mogelijkheid voor de lidstaten om een verlaagd btw-tarief toe te passen en dat het bijgevolg aan de lidstaten staat om nauwkeuriger te bepalen welke van die goederenleveringen en diensten aan het verlaagde btw-tarief zullen worden onderworpen (zie in die zin arresten van 11 september 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punt 23, en 9 november 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punt 23).

45 Bijgevolg kunnen de lidstaten ervoor kiezen een verlaagd btw-tarief toe te passen op bepaalde specifieke farmaceutische producten of medische hulpmiddelen, onder die bedoeld in bijlage III, punten 3 en 4, bij deze richtlijn, en tegelijkertijd het normale tarief toepassen op andere van die producten of hulpmiddelen (zie in die zin arrest van 9 maart 2017, Oxycure Belgium, C-573,/15, EU:C:2017:189, punt 26).

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

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

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

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

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

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

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

Derde vraag

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 ontlenen volle uitwerking krijgen (zie in die zin arrest van 21 juni 2007, Jonkman e.a., C-231/06–C-233/06, EU:C:2007:373, punt 38).

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

57 In het hoofdgeding moet de verwijzende rechter uitspraak doen op een beroep tot vernietiging en wenst hij te weten of hij bij de vernietiging van de bestreden nationale bepalingen tegelijk, gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding, de gevolgen van deze bepalingen kan handhaven gedurende een 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.

Kosten

64 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus 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 gereglementeerd medisch of paramedisch beroep.**

2) **Artikel 98 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met bijlage III, punten 3 en 4, bij deze richtlijn, moet aldus 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 tarief van de belasting over de toegevoegde waarde dat geldt voor eerstbedoelde geneesmiddelen en medische hulpmiddelen.**

3) **In omstandigheden als in het hoofdgeding kan een nationale rechterlijke instantie niet een nationale bepaling 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.**

Toader Bay Larsen Safjan

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 27 juni 2019.

De griffier
A. Calot Escobar

De president van de Zesde kamer
C. Toader