

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

5 oktober 2023 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Handhaving van de gevolgen van een met het Unierecht onverenigbare nationale regeling

In zaak C-355/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (België) bij beslissing van 30 mei 2022, ingekomen bij het Hof op 1 juni 2022, in de procedure

### **Osteopathie Van Hauwermeiren BV**

tegen

**Belgische Staat,**

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: P. G. Xuereb, kamerpresident, L. Bay Larsen (rapporteur), vicepresident van het Hof, en I. Ziemele, rechter,

advocaat-generaal: T. ?apeta,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Osteopathie Van Hauwermeiren BV, vertegenwoordigd door B. Hermans, S. Lippens en L. Van Lembergen, advocaten,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door P. Cottin, J. ?C. Halleux en C. Pochet als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door I. Herranz Elizalde als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskait? en W. Roels 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 267 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Osteopathie Van Hauwermeiren BV en de Belgische Staat over een proces-verbaal, een innings- en invorderingsbericht met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die voor de periode van 2013 tot en met 2019 verschuldigd is, een geldboete en interesten.

## **Toepasselijke bepalingen**

### ***Unierecht***

3 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 (PB 2006, L 347, blz. 1) bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

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

### ***Belgisch recht***

4 Artikel 44 van het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (*Belgisch Staatsblad*, 17 juli 1969, blz. 7046; hierna: „btw-wetboek”) bepaalt dat sommige dienstverrichtingen van btw zijn vrijgesteld.

5 Artikel 8 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof (*Belgisch Staatsblad*, 7 januari 1989, blz. 315) machtigt het Grondwettelijk Hof om bepaalde gevolgen van een bepaling die het vernietigt te handhaven.

## **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

6 Osteopathie Van Hauwermeiren is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die van 1 januari 2006 tot en met 30 september 2020 btw-belastingplichtig was voor de economische activiteit „overige menselijke gezondheidszorg”.

7 Bij beslissing van 28 september 2017 heeft het Grondwettelijk Hof (België) het Hof prejudiciële vragen gesteld die met name verband houden met het nationale belastingstelsel dat van toepassing is op de activiteiten van osteopaten en inzake de uitlegging van onder meer artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112, alsmede met de mogelijkheid voor een nationale rechterlijke instantie om een nationale bepaling toe te passen op grond waarvan zij bepaalde gevolgen van een vernietigde handeling in stand kan laten om de werking van nationale bepalingen die zij onverenigbaar met deze richtlijn heeft verklaard, tijdelijk te handhaven totdat zij in overeenstemming met die richtlijn zijn gebracht.

8 Het Hof heeft deze vragen beantwoord in zijn arrest van 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (C?597/17, EU:C:2019:544).

9 Naar aanleiding van dat arrest heeft het Grondwettelijk Hof in zijn arrest van 5 december 2019 artikel 44, lid 1, van het btw-wetboek vernietigd, voor zover op grond van deze bepaling de vrijstelling van btw voor diensten van chiropraxie of osteopathie niet kon worden verleend aan

andere beoefenaars van medische en paramedische beroepen dan die welke in deze bepaling waren vermeld, wanneer deze beoefenaars de noodzakelijke kwalificaties bezaten om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog was om als soortgelijk te worden beschouwd met die welke werden aangeboden door de leden van een gereguleerd medisch of paramedisch beroep.

10 In dat arrest heeft deze rechterlijke instantie tevens beslist om gebruik te maken van de haar bij artikel 8 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof geboden mogelijkheid en de gevolgen van die bepaling voor belastbare feiten van vóór 1 oktober 2019 te handhaven. Zij heeft in dit verband aangegeven dat dwingende overwegingen van rechtszekerheid met betrekking tot alle betrokken zowel openbare als particuliere belangen – met name 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 om van hen alsnog betaling te eisen ingeval van onterechte niet-onderwerping, inzonderheid wanneer het een groot aantal niet nader geïdentificeerde personen betreft of wanneer de belastingplichtigen niet beschikken over een boekhoudkundig systeem waarmee zij de betrokken leveringen of diensten en de waarde ervan kunnen identificeren – zich verzetten tegen de retroactieve toepassing van het vernietigingsarrest.

11 Op 19 juli 2020 heeft Osteopathie Van Hauwermeiren haar btw-aangifte voor het tweede kwartaal van 2020 ingediend, waarin zij een bedrag van 45 355,81 EUR heeft opgenomen in het gedeelte betreffende de btw-regularisaties in haar voordeel, en heeft zij om teruggaaf van dat bedrag verzocht.

12 Op 2 september 2020 heeft de Belgische belastingdienst een proces-verbaal opgesteld waarin werd verklaard dat Osteopathie Van Hauwermeiren dit btw-bedrag, een geldboete en interesten verschuldigd was.

13 Aangezien het Grondwettelijk Hof heeft besloten de gevolgen van artikel 44, lid 1, van het btw-wetboek te handhaven voor belastbare feiten die hebben plaatsgevonden vóór 1 oktober 2019, vallen de handelingen van Osteopathie Van Hauwermeiren waarvan de btw opeisbaar was vóór 1 oktober 2019 volgens de belastingdienst niet onder de in deze bepaling bedoelde vrijstelling. Osteopathie Van Hauwermeiren heeft dus geen recht op teruggaaf van de btw die is voldaan met betrekking tot deze handelingen, aldus die dienst.

14 Op 12 januari 2021 heeft Osteopathie Van Hauwermeiren bij de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (België), de verwijzende rechter, een vordering ingesteld strekkende tot vaststelling, ten eerste, dat onder meer het proces-verbaal van 2 september 2020 onwettelijk of ongegrond is en, ten tweede, dat zij de daarin vermelde bedragen, te weten 45 355,81 EUR aan btw, een geldboete van 4 530 EUR en 382,63 EUR aan interesten, niet verschuldigd is.

15 In dit verband heeft Osteopathie Van Hauwermeiren aangevoerd dat het arrest van het Grondwettelijk Hof van 5 december 2019 buiten toepassing moet worden gelaten, gelet op de strijdigheid ervan met het Unierecht. Bijgevolg heeft zij haars inziens recht op teruggaaf van de btw die zij voor de periode voorafgaand aan 1 oktober 2019 heeft betaald.

16 In deze omstandigheden heeft de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet het [arrest van 8 april 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56)], aldus worden uitgelegd dat dit arrest aan de nationale rechter de autonome bevoegdheid verleent om – sua sponte en zonder verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU – op basis van een

zuiver internrechtelijke bepaling, de gevolgen voor het verleden van een nationale regeling inzake de btw-vrijstelling voor medische en paramedische diensten te handhaven waarvan dezelfde rechter (na dienaangaande voordien in hetzelfde geding [drie] verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU te hebben voorgelegd aan [het Hof,] die [het Hof] bij [arrest van 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (C-597/17, EU:C:2019:544),] heeft beantwoord) vervolgens de strijdigheid met het Unierecht vaststelt van de bestreden bepaling en deze bestreden internrechtelijke bepaling deels vernietigt doch de gevolgen voor het verleden van de met het [Unierecht] strijdige internrechtelijke norm handhaaft en derwijze de aan de btw onderworpen belastingplichtigen het recht tot terugbetaling van de in strijd met het Unierecht geheven btw, volledig ontzegt?

2) Staat het aan de nationale rechter om de gevolgen voor het verleden van een met [richtlijn 2006/112] strijdig bevonden nationale bepaling – autonoom en zonder verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU – te handhaven op basis van een algemene verwijzing naar ‚dwingende overwegingen van rechtszekerheid met betrekking tot alle betrokken openbare zowel als particuliere belangen’ en een beweerde ‚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 ingeval 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’ wanneer aan de belastingplichtigen zelfs niet de mogelijkheid werd geboden om aan te tonen dat een dergelijke ‚praktische onmogelijkheid’ niet voorligt?”

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### ***Tweede vraag***

17 Vooraf zij eraan herinnerd dat het in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechter en het Hof, volgens vaste rechtspraak aan het Hof is om de nationale rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan hij het bij hem aanhangige geding kan beslechten. Daartoe dient het Hof de voorgelegde vragen in voorkomend geval te herformuleren (arrest van 25 mei 2023, Danish Fluid System Technologies, C-368/22, EU:C:2023:427, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 Zoals uit de verwijzingsbeslissing blijkt, heeft de tweede vraag van de verwijzende rechter onder meer betrekking op het geval dat er ten onrechte geen btw is geheven.

19 Daar is evenwel geen sprake van in het hoofdgeding. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt namelijk dat het in deze zaak om de omgekeerde situatie gaat, namelijk die waarin er volgens de verzoeker in het hoofdgeding ten onrechte btw is geheven.

20 In die omstandigheden moet ervan worden uitgegaan dat de verwijzende rechter met zijn tweede vraag, die als eerste moet worden onderzocht, in wezen wenst te vernemen of een nationale rechterlijke instantie aan een nationale bepaling op grond waarvan zij bepaalde gevolgen kan handhaven van een bepaling van nationaal recht die zij onverenigbaar met richtlijn 2006/112 heeft verklaard, toepassing mag geven met als onderbouwing dat het beweerdelijk onmogelijk is om ten onrechte geïnde btw terug te betalen aan de afnemers van de door een belastingplichtige verrichte diensten, met name doordat het om een groot aantal personen gaat of doordat de betrokkenen niet beschikken over een boekhoudkundig systeem waarmee zij die diensten en de waarde ervan kunnen identificeren.

## *Ontvankelijkheid*

21 De Belgische regering stelt dat de tweede vraag niet-ontvankelijk is.

22 Ten eerste spreekt de verwijzende rechter zich met deze vraag uit over de gronden die het Grondwettelijk Hof in zijn arrest van 5 december 2019 heeft uiteengezet, terwijl hij volgens de nationale procedureregels niet bevoegd is om deze gronden opnieuw te onderzoeken, aldus de Belgische regering. Ten tweede veronderstelt het antwoord op die vraag een beoordeling van de feiten, zodat er sprake is van overschrijding van de grenzen van de bevoegdheid die krachtens artikel 267 VWEU aan het Hof is verleend.

23 In dit verband dient in herinnering te worden gebracht dat in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU, die berust op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en het Hof, de nationale rechter bij uitsluiting bevoegd is om de feiten van het hoofdgeding vast te stellen en te beoordelen alsook om het nationale recht uit te leggen en toe te passen (arrest van 31 januari 2023, Puig Gordi e.a., C?158/21, EU:C:2023:57, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Bijgevolg staat het in het kader van de prejudiciële procedure van artikel 267 VWEU niet aan het Hof om na te gaan of de verwijzingsbeslissing is vastgesteld met inachtneming van de nationale regels betreffende de rechterlijke organisatie en de procesgang (zie in die zin arrest van 29 maart 2022, Getin Noble Bank, C?132/20, EU:C:2022:235, punt 70).

25 Voorts is de nationale rechter in het kader van deze procedure weliswaar bij uitsluiting bevoegd om de feiten van het hoofdgeding vast te stellen en te beoordelen (arrest van 31 januari 2023, Puig Gordi e.a., C?158/21, EU:C:2023:57, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak), maar blijkt uit de bewoordingen van de tweede vraag dat de verwijzende rechter het Hof verzoekt het Unierecht uit te leggen en niet verlangt dat het dit recht toepast op de feiten in het hoofdgeding.

26 De tweede prejudiciële vraag is dan ook ontvankelijk.

## *Ten gronde*

27 Vooraf dient in herinnering te worden gebracht dat uit vaste rechtspraak van het Hof volgt dat de lidstaten op grond van het in artikel 4, lid 3, VEU vervatte beginsel van loyale samenwerking verplicht zijn om de onwettige gevolgen van een schending van het Unierecht ongedaan te maken, en dat een dergelijke verplichting, in het kader van hun bevoegdheden, op alle organen van de betrokken lidstaat rust (arrest van 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., C?597/17, EU:C:2019:544, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Wanneer de autoriteiten van de betrokken lidstaat vaststellen dat een nationale regeling onverenigbaar is met het Unierecht, dienen zij er dus voor 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 (arrest van 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., C?597/17, EU:C:2019:544, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 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 (arrest van 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., C?597/17, EU:C:2019:544, punt 56).

30 Enkel het Hof kan, bij wijze van uitzondering en om dwingende redenen van

rechtszekerheid, een voorlopige opschorting toestaan van het effect dat een regel van het Unierecht op het daarmee strijdige nationale recht heeft, namelijk de terzijdestelling daarvan. Een dergelijke beperking in de tijd van de werking van de door het Hof aan het Unierecht gegeven uitlegging kan slechts worden vastgesteld in het arrest waarin de gevraagde uitlegging wordt gegeven (arrest van 6 oktober 2020, *La Quadrature du Net e.a.*, C?511/18, C?512/18 en C?520/18, EU:C:2020:791, punt 216 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Aan de voorrang en de uniforme toepassing van het Unierecht zou afbreuk worden gedaan indien de nationale rechterlijke instanties bevoegd waren om, al was het maar tijdelijk, aan nationale bepalingen voorrang te geven boven het Unierecht waarmee deze bepalingen in strijd zijn (arrest van 6 oktober 2020, *La Quadrature du Net e.a.*, C?511/18, C?512/18 en C?520/18, EU:C:2020:791, punt 217 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Tevens dient in herinnering te worden gebracht dat de nationale rechter door een in het kader van de prejudiciële verwijzingsprocedure van artikel 267 VWEU gewezen arrest gebonden is aan de uitlegging van het Unierecht bij de beslechting van het aan hem voorgelegde geschil [zie in die zin arrest van 22 februari 2022, *RS (Gevolgen van de uitspraken van een grondwettelijk hof)*, C?430/21, EU:C:2022:99, punt 74].

33 Bovendien verklaart en preciseert de uitlegging die het Hof krachtens zijn bevoegdheid overeenkomstig artikel 267 VWEU geeft aan een voorschrift van Unierecht, zo nodig de betekenis en de strekking van dat voorschrift zoals het sedert de datum van de inwerkingtreding ervan moet of had moeten worden verstaan en toegepast. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat een gewone rechter, om de volle werking van de Unievoorschriften te waarborgen, in een bij hem aanhangig geding geen toepassing mag geven aan de overwegingen van een nationaal grondwettelijk hof dat weigert gevolg te geven aan een prejudicieel arrest van het Hof, zelfs wanneer dat arrest niet is gewezen op een prejudicieel verzoek dat hij zelf in het kader van dat geding heeft ingediend [arrest van 22 februari 2022, *RS (Gevolgen van de uitspraken van een grondwettelijk hof)*, C?430/21, EU:C:2022:99, punt 77].

34 In dit verband moet worden opgemerkt dat het Hof in punt 63 van het arrest van 27 juni 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.* (C?597/17, EU:C:2019:544), heeft geoordeeld dat in omstandigheden als die in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, 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, onder meer teneinde het risico van rechtsonzekerheid als gevolg van de terugwerkende kracht van deze vernietiging te beperken.

35 De door de verwijzende rechter in de onderhavige zaak genoemde aspecten kunnen geen andere conclusie rechtvaardigen dan de hierboven genoemde.

36 Zo wordt er verwezen naar de onmogelijkheid om ten onrechte geïnde btw te doen terugvloeien naar de afnemers van de door een belastingplichtige verrichte diensten, met name wanneer het om een groot aantal personen gaat of wanneer de betrokkenen niet beschikken over een boekhoudkundig systeem waarmee zij die diensten en de waarde ervan kunnen identificeren. Een dergelijke overweging vloeit evenwel voort uit administratieve en praktische moeilijkheden die de bevoegde nationale autoriteiten en de marktdeelnemers kunnen ondervinden bij de teruggaaf van ten onrechte betaalde btw aan de afnemers van de diensten.

37 Het Hof heeft erop gewezen dat 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, de omstandigheid dat gewoon gewag wordt gemaakt van budgettaire en administratieve moeilijkheden die zouden kunnen voortvloeien uit de vernietiging van de bestreden bepalingen, niet voldoende is opdat er sprake is van dwingende overwegingen in verband met de rechtszekerheid (arrest van 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., C?597/17, EU:C:2019:544, punten 59 en 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Bovendien blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de administratieve en praktische moeilijkheden die de bevoegde nationale autoriteiten of de marktdeelnemers kunnen ondervinden, met name om de voor teruggaaf in aanmerking komende personen te identificeren, op zichzelf niet kunnen aantonen dat er gevaar voor ernstige verstoringen is en dat er dus sprake is van dwingende overwegingen in verband met de rechtszekerheid (zie in die zin arresten van 5 oktober 2006, Nádasi en Németh, C?290/05 en C?333/05, EU:C:2006:652, punten 65 en 70, en 22 september 2016, Microsoft Mobile Sales International e.a., C?110/15, EU:C:2016:717, punten 63 en 64).

39 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag worden geantwoord dat een nationale rechterlijke instantie aan een nationale bepaling op grond waarvan zij bepaalde gevolgen kan handhaven van een bepaling van nationaal recht die zij onverenigbaar met richtlijn 2006/112 heeft verklaard, geen toepassing mag geven met als onderbouwing dat het beweerdelijk onmogelijk is om ten onrechte geïnde btw terug te betalen aan de afnemers van de door een belastingplichtige verrichte diensten, met name doordat het om een groot aantal personen gaat of doordat de betrokkenen niet beschikken over een boekhoudkundig systeem waarmee zij die diensten en de waarde ervan kunnen identificeren.

### ***Eerste vraag***

40 Gelet op het antwoord op de tweede vraag hoeft niet te worden geantwoord op de eerste vraag, die ertoe strekt de procedurele voorwaarden vast te stellen waaronder een nationale rechterlijke instantie eventueel uitvoering mag geven aan een in het nationale recht vervatte bepaling op grond waarvan zij de gevolgen van een bepaling van nationaal recht die zij vernietigt omdat die bepaling onverenigbaar is met het Unierecht, tijdelijk kan handhaven.

### **Kosten**

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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:

**Een nationale rechterlijke instantie mag aan een nationale bepaling op grond waarvan zij bepaalde gevolgen kan handhaven van een bepaling van nationaal recht die zij onverenigbaar met richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde heeft verklaard, geen toepassing geven met als onderbouwing dat het beweerdelijk onmogelijk is om ten onrechte geïnde belasting over de toegevoegde waarde (btw) terug te betalen aan de afnemers van de door een belastingplichtige verrichte diensten, met name doordat het om een groot aantal personen gaat of doordat de betrokkenen niet beschikken over een boekhoudkundig systeem waarmee zij die diensten en de waarde ervan kunnen identificeren.**

Xuereb

Bay Larsen

Ziemele

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 5 oktober 2023.

De griffier

De kamerpresident

A. Calot Escobar

P. G. Xuereb

\* Procestaal: Nederlands.