

Vorläufige Fassung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

MACIEJ SZPUNAR

vom 10. Oktober 2019(1)

Rechtssache C-211/18

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

gegen

Autoridade Tributária e Aduaneira

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD] [Schiedsgericht für Steuersachen (Hauptverwaltungsschiedsstelle), Portugal])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuern – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112 – Art. 132 Abs. 1 Buchst. b – Befreiungen – Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen – Umsätze, die unter Bedingungen bewirkt werden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind – Art. 377 und 391 – Ausnahmen – Möglichkeit der Wahl der Besteuerungsregelung – Änderung der Umstände der Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit“

1. Steuern sind etwas, das jedermann in der Regel möglichst zu vermeiden sucht, obwohl es in einer bekannten Redewendung heißt, dass sie neben dem Tod zu den beiden Dingen zählen, deren man sich auf dieser Welt sicher sein kann. Überraschenderweise gibt es jedoch Situationen, in denen die Besteuerung als positiv und sogar wünschenswert angesehen wird. Dies gilt u. a. für Unternehmer, deren wirtschaftliche Tätigkeit der Mehrwertsteuer unterliegt. Solange nämlich diese Tätigkeit besteuert wird, bleibt die Steuer für den Steuerpflichtigen neutral, weil ihre wirtschaftliche Last auf spätere Vermarktungsstufen verlagert wird und sie letztendlich der Verbraucher trägt. Wenn jedoch die Umsätze eines Steuerpflichtigen von der Mehrwertsteuer befreit sind, trägt dieser Steuerpflichtige die wirtschaftliche Last der auf den früheren Vermarktungsstufen angefallenen Vorsteuer. Unternehmer unterwerfen sich deswegen in vielen Fällen lieber der Steuerpflicht, als von dieser Steuer befreit zu werden. Ist die Befreiung zwingend, gibt es diese Möglichkeit jedoch nicht, so dass man nicht darauf verzichten und sich freiwillig der Besteuerung unterwerfen kann. In der vorliegenden Rechtssache wird der Gerichtshof Gelegenheit haben, an diesen Grundsatz zu erinnern.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

2. Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(2) bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

b) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;

...“

3. In Art. 133 Buchst. a und c dieser Richtlinie heißt es:

„Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der Befreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

a) Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.

...

c) Die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, müssen von den zuständigen Behörden genehmigt sein oder die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern.

...“

4. Art. 377 derselben Richtlinie enthält die folgende Ausnahmeregelung:

„Portugal darf die in Anhang X Teil B Nummern 2, 4, 7, 9, 10 und 13 genannten Umsätze weiterhin zu den Bedingungen von der Steuer befreien, die in diesem Mitgliedstaat am 1. Januar 1989 galten.“

5. Art. 391 der angeführten Richtlinie bestimmt:

Die Mitgliedstaaten, die die in den Artikeln ... 377 ... genannten Umsätze von der Steuer befreien, können den Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumen, sich für die Besteuerung der betreffenden Umsätze zu entscheiden.“

6. Im Anhang X Teil B Nr. 7 der Richtlinie 2006/112 werden „Umsätze von nicht unter Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe b fallenden Krankenhäusern“ angeführt.

Portugiesisches Recht

7. Die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Befreiung wurde durch Art. 9 Nr. 2 des Código do IVA (Mehrwertsteuergesetzbuch) in portugiesisches Recht umgesetzt.

8. Art. 12 Abs. 1 Buchst. b dieses Gesetzbuchs in der bis zum 31. März 2016 geltenden Fassung bestimmte, dass Krankenhäuser, Kliniken, Gesundheitszentren u. ä. Einrichtungen, die nicht juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder in das nationale Gesundheitssystem eingegliederten privaten Einrichtungen gehören, auf diese Befreiung verzichten können. Dieselbe Bestimmung in der nach dem 31. März 2016 geltenden Fassung schränkt die Möglichkeit privater Einrichtungen, auf die Befreiung zu verzichten, dahin ein, dass sie nur Dienstleistungen erfasst, die sich nicht aus Vereinbarungen ergeben, die mit dem Staat im Rahmen des Gesundheitssystems geschlossen wurden.

9. Gemäß Art. 12 Abs. 3 desselben Gesetzbuchs gilt die vom Steuerpflichtigen getroffene Wahl der Besteuerungsregelung für einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

10. Die Idealmed III – Serviços de Saúde SA ist eine Gesellschaft portugiesischen Rechts (im Folgenden: Idealmed), die gewinnorientiert fünf Gesundheitseinrichtungen betreibt.

11. In ihrer Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit vom 6. Januar 2012 beantragte die Gesellschaft die Besteuerung nach der normalen Mehrwertsteuerregelung.

12. Ab September 2012 schloss Idealmed eine Reihe von Vereinbarungen mit öffentlichen Einrichtungen, die verschiedenen Subsystemen im Gesundheitsbereich angehören, über die Erbringung von medizinischen Dienstleistungen zu vorab festgelegten Preisen.

13. Infolge einer Kontrolle stellten die Steuerbehörden fest, dass ein wesentlicher Teil der Tätigkeit von Idealmed in dem Zeitraum April 2014 bis Juni 2016 im Rahmen der vorstehend angeführten Vereinbarungen erfolgt sei. Die Steuerbehörden kamen daraufhin zu dem Schluss, dass die Tätigkeit dieser Gesellschaft gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 von der Steuer befreit sei, ohne dass auf diese Befreiungsmöglichkeit verzichtet werden könne. Die Steuerbehörden erließen daher einen Bescheid über die Änderung des steuerrechtlichen Status von Idealmed mit Wirkung ab 1. Oktober 2012 und verpflichteten Idealmed zur Rückzahlung von 2 009 944,90 Euro an zu Unrecht abgezogener Vorsteuer zuzüglich Zinsen.

14. Am 27. Juni 2017 beantragte Idealmed beim Schiedsgericht für Steuersachen die Feststellung der Unwirksamkeit des vorstehend angeführten Bescheids.

15. Unter diesen Umständen hat das Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Schiedsgericht für Steuersachen [Hauptverwaltungsschiedsstelle], Portugal) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Läuft es Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 zuwider, wenn davon ausgegangen wird, dass eine Krankenhauseinrichtung, die einer Handelsgesellschaft des Privatrechts gehört, die Übereinkommen zur Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der ärztlichen Heilbehandlungen mit dem Staat und juristischen Personen des öffentlichen Rechts geschlossen hat, unter Bedingungen handelt, die mit den Bedingungen für die in dieser Bestimmung genannten Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar

sind, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- mehr als 54,5 % der in Rechnung gestellten Beträge, einschließlich der den betreffenden leistungsberechtigten Nutzern in Rechnung gestellten Beträge, werden den Diensten des Staates und öffentlichen Subsystemen im Gesundheitsbereich in Rechnung gestellt, und zwar zu Preisen, die in mit diesen geschlossenen Übereinkommen und Vereinbarungen festgelegt sind;
- mehr als 69 % der Nutzer sind Leistungsberechtigte öffentlicher Subsysteme im Gesundheitsbereich bzw. erhalten Dienstleistungen, die im Rahmen von mit Diensten des Staates geschlossenen Übereinkommen erbracht werden;
- mehr als 71 % der medizinischen Dienstleistungen wurden im Rahmen der mit öffentlichen Subsystemen im Gesundheitsbereich und Diensten des Staates geschlossenen Übereinkommen erbracht; und
- es besteht ein großes allgemeines öffentliches Interesse an der fraglichen Tätigkeit?

2. Läuft es angesichts der Tatsache, dass Portugal sich dafür entschieden hat, nach Art. 377 der Mehrwertsteuerrichtlinie Umsätze von nicht unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie fallenden Krankenhäusern weiterhin von der Mehrwertsteuer zu befreien, und dass es diesen Steuerpflichtigen nach Art. 391 der Richtlinie die Möglichkeit eingeräumt hat, sich für eine Besteuerung der genannten Umsätze zu entscheiden, mit der Verpflichtung, diese Regelung mindestens fünf Jahre beizubehalten, und der Möglichkeit zur Rückkehr zur Befreiungsregelung lediglich bei Bekundung einer entsprechenden Absicht, Art. 391 der Richtlinie und/oder den Grundsätzen des Bestandsschutzes und des Vertrauensschutzes sowie der Gleichheit, der Nichtdiskriminierung, der Neutralität und der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen in Bezug auf die Nutzer und Steuerpflichtigen, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, zuwider, wenn die Autoridade Tributária e Aduaneira (Abgaben- und Zollbehörde) vor Ablauf dieser Frist die Anwendung der Befreiungsregelung verlangt, nämlich ab dem Zeitraum, in dem der Steuerpflichtige ihrer Ansicht nach dazu übergegangen ist, Dienstleistungen unter Bedingungen zu erbringen, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind?

3. Läuft es Art. 391 der Richtlinie 2006/112 und/oder den genannten Grundsätzen zuwider, wenn ein neues Gesetz vor Ablauf dieser Frist von fünf Jahren die Anwendung der Befreiungsregelung auf die Steuerpflichtigen verlangt, die sich zuvor für die Besteuerungsregelung entschieden haben?

4. Stehen Art. 391 der Richtlinie 2006/112 und/oder die genannten Grundsätze einer gesetzlichen Regelung entgegen, wonach ein Steuerpflichtiger, der sich für die Anwendung der Besteuerungsregelung entschieden hat, weil er zum Zeitpunkt dieser Entscheidung keine Gesundheitsdienstleistungen unter Bedingungen erbrachte, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, diese Regelung beibehalten kann, wenn er dazu übergeht, diese Dienstleistungen unter Bedingungen zu erbringen, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind?

16. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 26. März 2018 beim Gerichtshof eingegangen. Schriftliche Erklärungen haben Idealmed, die portugiesische Regierung sowie die Europäische Kommission eingereicht. Dieselben Beteiligten waren in der mündlichen Verhandlung am 17. Juni 2019 vertreten.

Würdigung

17. In der vorliegenden Rechtssache hat das nationale Gericht vier Fragen zur Befreiung von der Mehrwertsteuer für medizinische Dienstleistungen eingereicht, die zwar von privaten Einrichtungen erbracht werden, aber unter vergleichbaren Bedingungen, wie sie auch für öffentliche Einrichtungen gelten, die ähnliche Dienstleistungen anbieten. Grundlegende Bedeutung hat dabei die erste Frage, auf die ich bei der Würdigung der rechtlichen Probleme in der vorliegenden Rechtssache auch zuerst eingehen möchte. Die übrigen Fragen sind eher technischer Natur und betreffen die Berechtigung des Mitgliedstaats, den steuerlichen Status des Steuerpflichtigen zu ändern, und den Zeitpunkt, an dem diese Änderung erfolgen kann.

Zur ersten Vorlagefrage

18. Mit der ersten Vorlagefrage möchte das nationale Gericht wissen, unter welchen Umständen angenommen werden kann, dass Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen, die von einer privaten Einrichtung durchgeführt werden, „unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für Einrichtungen [des öffentlichen Rechts] in sozialer Hinsicht vergleichbar sind“, im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 durchgeführt werden, was zur Folge hat, dass sie gemäß dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer befreit sind.

19. Diese Frage wurde im Rahmen eines Verfahrens vorgelegt, das Krankenhäuser betrifft, die von einer Handelsgesellschaft betrieben werden und zum Teil medizinische Dienstleistungen im Rahmen von Vereinbarungen mit Einrichtungen der öffentlichen Gesundheitsversorgung erbringen. Das vorlegende Gericht weist in seiner Frage auf das Verhältnis hin zwischen den Dienstleistungen, die im Rahmen der öffentlichen Gesundheitsversorgung erbracht werden, und der Gesamtheit der Dienstleistungen, die die betreffende Einrichtung erbringt. Ich denke jedoch nicht, dass dieses Verhältnis von wesentlicher Bedeutung für die Anwendung der Befreiung ist, von der in der vorstehend angeführten Bestimmung der Richtlinie 2006/112 die Rede ist.

20. Die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Befreiung ähnelt anderen Befreiungen, von denen in diesem Artikel die Rede ist, da sie sowohl an persönliche als auch an sachliche Merkmale anknüpft.

21. In erster Linie betrifft diese Befreiung Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen⁽³⁾, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts durchgeführt werden. Die betreffende Bestimmung präzisiert nicht, nach welchen Grundsätzen diese Dienstleistungen erbracht werden müssen, es genügt vielmehr, dass sie von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts erbracht werden.

22. Des Weiteren erfasst diese Befreiung auch Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen, die von anderen Einrichtungen als solchen des öffentlichen Rechts durchgeführt werden, die jedoch „unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen [des öffentlichen Rechts] in sozialer Hinsicht vergleichbar sind“, durchgeführt werden. Es sei darauf hingewiesen, dass das Erfordernis der Vergleichbarkeit der Bedingungen in sozialer Hinsicht mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts Dienstleistungen betrifft, die gegebenenfalls von der Befreiung erfasst sind, und nicht die Tätigkeit der betreffenden Einrichtung im Ganzen. Diese Befreiung knüpft folglich – im Fall von Einrichtungen, bei denen es sich nicht um Einrichtungen des öffentlichen Rechts handelt – an die Sache an, d. h., es unterfallen ihr nur Dienstleistungen, die unter Bedingungen erbracht werden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, wohingegen andere Dienstleistungen, die von derselben Einrichtung erbracht werden, der

Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen unterliegen.

23. Das bedeutet, dass das Verhältnis der Dienstleistungen, die unter derart vergleichbaren Bedingungen erbracht werden, zur Gesamtheit der Dienstleistungen der betreffenden Einrichtung, wie man es auch immer messen wollte, für die Anwendung der in Rede stehenden Befreiung ohne Bedeutung ist, da diese Befreiung sich auf einzelne Dienstleistungen bezieht, nicht auf die Tätigkeit der Einrichtung als solche.

24. Es bedeutet selbstverständlich auch, dass eine Einrichtung, die nicht dem öffentlichen Recht zuzuordnen ist und medizinische Dienstleistungen sowohl unter Bedingungen, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 sind, als auch unter anderen Bedingungen erbringt, zu einem sogenannten gemischt Steuerpflichtigen wird, d. h. einem Steuerpflichtigen, der sowohl der Steuer unterliegende als auch von ihr befreite Umsätze tätigt. Dies führt zu einem erhöhten Verwaltungsaufwand, der erforderlich ist, um die Mehrwertsteuer richtig abzurechnen, was sowohl für die geschuldete Steuer als auch die Vorsteuer gilt(4). Dies ist jedoch eine unvermeidbare Folge der Aufnahme einer Tätigkeit, die von der Mehrwertsteuer befreit ist.

25. Die Parteien des Ausgangsverfahrens streiten anscheinend darüber, ob die Dienstleistungen von Idealmed unter Bedingungen erbracht werden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 sind. Idealmed trägt nämlich vor, dass die Dienstleistungen, die sie auf der Grundlage von Vereinbarungen mit öffentlichen Einrichtungen erbringe, nicht im Rahmen des allgemeinen portugiesischen Gesundheitssystems erbracht würden, sondern für eine besondere Gruppe von Versicherten (d. h. Beamte) bestimmt und eher dem privaten Gesundheitssystem zuzuordnen seien.

26. Da es bei dieser Frage um die Auslegung des nationalen Rechts und die Beurteilung des Sachverhalts geht, ist ihre Beantwortung ausschließlich Sache des vorlegenden Gerichts. Die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 müssen jedoch in der gesamten Union möglichst einheitlich ausgelegt werden, und zwar selbst dann, wenn ihre Anwendung nur unter Bezugnahme auf das nationale Rechtssystem möglich ist. Ich bin daher der Ansicht, dass, wenn eine Einrichtung medizinische Dienstleistungen im Rahmen einer verpflichtenden Krankenversicherung oder eines von mehreren alternativen Versicherungssystemen erbringt, zwischen denen der Versicherte wählen muss und die das Ziel verfolgen, die medizinische Grundversorgung sicherzustellen, eine hohe Wahrscheinlichkeit besteht, dass diese Dienstleistungen unter Bedingungen erbracht werden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 sind.

27. Die Kommission geht in ihren Erklärungen in der vorliegenden Rechtssache noch auf eine weitere Voraussetzung der angeführten Bestimmung ein, wonach die Dienstleistungen, die gegebenenfalls von der Befreiung erfasst sein sollen, von einer „ordnungsgemäß anerkannten“ Einrichtung erbracht werden müssen. Es scheint jedoch, dass diese Voraussetzung „andere Einrichtungen“ betrifft, wohingegen Idealmed ihre Tätigkeit in Form eines Krankenhauses betreibt. Der Gerichtshof hat jedenfalls bereits entschieden, dass dieses Erfordernis nicht bedeutet, dass die Einrichtung in irgendeiner Weise formal als eine Einrichtung anerkannt werden muss, für die die Befreiung in der vorstehend angeführten Bestimmung gilt(5). Damit eine Einrichtung als „ordnungsgemäß anerkannt“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 angesehen werden kann, dürfte es vollkommen ausreichend sein, wenn die Einrichtung berechtigt ist, medizinische Dienstleistungen zu erbringen, und sie diese auf der Grundlage von Vereinbarungen mit Einrichtungen des öffentlichen Gesundheitssystems erbringt.

28. Art. 133 der Richtlinie 2006/112 erlaubt es den Mitgliedstaaten, die Befreiungen, die u. a. in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie vorgesehen sind, von der Erfüllung bestimmter Bedingungen durch den Steuerpflichtigen abhängig zu machen, insbesondere davon, dass die betreffende Einrichtung keine systematische Gewinnerzielung anstrebt. Wie jedoch aus den Akten der vorliegenden Rechtssache hervorgeht, sieht das portugiesische Recht keine solche Bedingung vor. Auch Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 sieht im Gegensatz zu manchen anderen Bestimmungen dieser Richtlinie, die Befreiungen von der Mehrwertsteuer gewähren, diese Bedingung nicht vor. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs schließt das bloße Streben nach Gewinnerzielung die Inanspruchnahme der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der angeführten Richtlinie vorgesehenen Befreiung nicht aus, wenn diese Bedingung – sowohl in der Richtlinie wie im nationalen Recht – fehlt(6).

29. Folglich hat der Umstand, dass Idealmed medizinische Dienstleistungen zum Zweck der Gewinnerzielung erbringt, keinen Einfluss auf die Anwendung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Befreiung auf sie.

30. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen schlage ich vor, die erste Frage dahin zu beantworten, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen, die von anderen Einrichtungen als solchen des öffentlichen Rechts unter Bedingungen, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, erbracht werden, der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiung unterliegen, und zwar unabhängig von dem Verhältnis dieser Dienstleistungen zur Gesamtheit der von der betreffenden Einrichtung erbrachten Dienstleistungen. Die Beurteilung der Frage, ob die Dienstleistungen unter Bedingungen bewirkt werden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, ist Sache des nationalen Gerichts. Bei seiner Beurteilung hat dieses Gericht insbesondere zu berücksichtigen, ob diese Dienstleistungen im Rahmen einer verpflichtenden Krankenversicherung oder eines von mehreren alternativen Versicherungssystemen erbracht werden, zwischen denen der Versicherte wählen muss und die das Ziel verfolgen, die medizinische Grundversorgung sicherzustellen.

Zur zweiten, zur dritten und zur vierten Vorlagefrage

31. Mit der zweiten, der dritten und der vierten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 377 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 391 sowie die Grundsätze des Bestandsschutzes und des Vertrauensschutzes sowie der Gleichheit, der Nichtdiskriminierung, der Neutralität und der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen dem zuwiderlaufen, dass eine Einrichtung, die sich auf der Grundlage von nationalen Bestimmungen, die der Umsetzung von Art. 391 dieser Richtlinie dienen, für die Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen

entschieden hat, vor dem Ablauf des Zeitraums, während dessen sie verpflichtet war, die von ihr gewählte Besteuerungsregelung beizubehalten, der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b vorgesehenen Befreiung unterworfen wird. Diese Fragen sind zusammen zu beantworten.

32. Ich möchte daran erinnern, dass Portugal gemäß Art. 377 der Richtlinie 2006/112 in Abweichung von den allgemeinen Grundsätzen dieser Richtlinie u. a. medizinische Dienstleistungen, die nicht der in ihrem Art. 132 Abs. 1 Buchst. b vorgesehenen Befreiung unterliegen, weiterhin von der Steuer befreien darf. Des Weiteren bestimmt Art. 391 der Richtlinie 2006/112, dass die Mitgliedstaaten in dieser Situation den Steuerpflichtigen das Recht einräumen können, sich für die Besteuerung der steuerbefreiten Umsätze zu entscheiden. Das portugiesische Recht sieht diese Möglichkeit vor, indem es Einrichtungen, die medizinische Dienstleistungen erbringen, die Möglichkeit einräumt, zwischen der Befreiung und der Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen zu wählen, wobei diese Wahl grundsätzlich für einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren bindend bleibt. Idealmed hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und sich für die Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen entschieden. Es stellte sich jedoch heraus, dass nach Ansicht der Steuerbehörden ein Teil der von dieser Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen unter Bedingungen bewirkt wird, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 vergleichbar seien, was ihre Befreiung zur Folge habe, und zwar unabhängig davon, ob sich die angeführte Gesellschaft für eine bestimmte Besteuerungsregelung entschieden habe. Dieses rechtliche Problem liegt der zweiten, der dritten und der vierten Frage des vorliegenden Gerichts zugrunde.

33. In Bezug auf diese Fragen muss vor allem darauf hingewiesen werden, dass das in Art. 391 der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Recht, sich für die Besteuerung zu entscheiden, ausschließlich Befreiungen betrifft, die die Mitgliedstaaten auf der Grundlage der besonderen Regelungen in den Art. 370 bis 390c dieser Richtlinie gewähren und die von den allgemeinen Grundsätzen abweichen. Es geht mithin um die Befreiung von Umsätzen, für die keine anderen Bestimmungen der angeführten Richtlinie, z. B. ihr Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, eine Befreiung vorsehen.

34. Wenn es hingegen um medizinische Dienstleistungen als solche geht, kann sich die Befreiung, die Portugal auf der Grundlage der Ermächtigung in Art. 377 der Richtlinie 2006/112 gewährt und die dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumt, sich für eine Besteuerungsregelung gemäß Art. 391 dieser Richtlinie zu entscheiden, nur auf Dienstleistungen beziehen, die von anderen Einrichtungen als Einrichtungen des öffentlichen Rechts und unter Bedingungen erbracht werden, die nicht mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind. Dies geht eindeutig aus dem Wortlaut von Anhang X Teil B Nr. 7 der Richtlinie 2006/112 hervor. Was jedoch die von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 erfassten Dienstleistungen angeht, sieht diese Bestimmung eine zwingende Befreiung im öffentlichen Interesse vor und weder Portugal als Mitgliedstaat noch die Steuerpflichtigen können von der Anwendung dieser Befreiung absehen.

35. Des Weiteren möchte ich daran erinnern, dass die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Befreiung bestimmte Umsätze betrifft und nicht die Tätigkeit der Einrichtung als solche. Die betreffende Einrichtung kann folglich weiterhin Umsätze besteuern, für die diese Befreiung nicht gilt.

36. Folglich steht Art. 377 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 391 dem nicht entgegen, dass eine Einrichtung, die sich auf der Grundlage von nationalen Rechtsvorschriften, die der Umsetzung von Art. 391 dieser Richtlinie dienen, für die Besteuerung ihrer Tätigkeit nach den allgemeinen Grundsätzen entschieden hat, vor dem Ablauf des Zeitraums, während dessen

sie verpflichtet war, die von ihr gewählte Besteuerungsregelung beizubehalten, der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b vorgesehenen Befreiung unterworfen wird, da die Dienstleistungen, die unter den in der letztgenannten Bestimmung der Richtlinie 2006/112 genannten Bedingungen erbracht werden, nicht dem Anwendungsbereich ihrer Art. 377 und 391 unterliegen.

37. Die allgemeinen Grundsätze, auf die das vorliegende Gericht in seinen Fragen verweist, ändern nichts an diesem Ergebnis.

38. Was den Grundsatz des Vertrauensschutzes angeht, trägt Idealmed vor, die portugiesischen Rechtsvorschriften, nach denen sie die von ihr gewählte Besteuerungsregelung für mindestens fünf Jahre beibehalten müsse, hätten bei ihr die berechnete Erwartung entstehen lassen, dass diese Besteuerungsregelung auch nicht durch eine behördliche Entscheidung aufgehoben werde.

39. Dieses Vertrauen ist jedoch nur insoweit begründet, als die von dieser Gesellschaft getätigten Umsätze den Regelungen in Art. 377 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 391 unterliegen. Nur innerhalb des Geltungsbereichs dieser Regelung ist der Steuerpflichtige nämlich berechtigt, die Art der Besteuerung seiner Umsätze zu bestimmen. Wenn der Steuerpflichtige jedoch eine Tätigkeit ausübt, die von der zwingenden Befreiung umfasst ist, die Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der angeführten Richtlinie vorsieht, kann er nicht berechtigterweise darauf vertrauen, dass ihm unter Geltung von Vorschriften, die dieses Recht nicht vorsehen, weiterhin die Möglichkeit der Wahl der Besteuerungsregelung offen stehen wird. Die Anwendung der Befreiung gegenüber dieser Einrichtung selbst vor dem Ablauf des Zeitraums, während dessen sie verpflichtet war, die von ihr gewählte Besteuerungsregelung beizubehalten, verstößt mithin nicht gegen den oben genannten Grundsatz.

40. Ähnliches gilt für den Grundsatz der Gleichbehandlung und Nichtdiskriminierung, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität seinen Ausdruck findet(7). Dieser Grundsatz bestätigt geradezu die Ergebnisse der vorliegenden Schlussanträge. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität lässt es nämlich nicht zu, aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln(8). Wenn also die Richtlinie 2006/112 eine zwingende Befreiung für bestimmte Dienstleistungen vorsieht, muss sie alle Umsätze erfassen, für die diese Befreiung gilt, und zwar unabhängig davon, für welche Besteuerungsregelung sich der Steuerpflichtige zuvor entschieden hat.

41. Im Bereich der Mehrwertsteuer bedeutet steuerliche Neutralität zudem, dass Unternehmer die Last dieser Steuer nicht tragen, weil sie in vollem Umfang den Verbrauchern aufgebürdet wird. Dieses Ergebnis erreicht man durch den Mechanismus des Vorsteuerabzugs auf früheren Vermarktungsstufen(9). Dieser Mechanismus funktioniert aber nur, wenn der Unternehmer selbst steuerpflichtige Umsätze tätigt. Wenn er jedoch befreite Umsätze bewirkt, wird er im Hinblick auf das Mehrwertsteuersystem zum letzten Glied der Vermarktungskette, ähnlich einem Verbraucher, verliert das Recht zum Abzug der auf früheren Stufen angefallenen Vorsteuer und muss die wirtschaftliche Last dieser Steuer tragen.

42. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität steht dem folglich nicht entgegen, dass Idealmed das Recht auf Abzug der auf früheren Vermarktungsstufen angefallenen Vorsteuer in Bezug auf Dienstleistungen verliert, die gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 von der Steuer befreit sind. Sie kann jedoch die Erstattung der Steuer, die sie für diese Dienstleistungen bezahlt hat, zuzüglich Zinsen verlangen, da diese Steuer zu Unrecht erhoben wurde(10).

43. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen sind die zweite, die dritte und die vierte

Vorlagefrage dahin zu beantworten, dass weder Art. 377 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 391 noch die Grundsätze des Bestandsschutzes und des Vertrauensschutzes sowie der Gleichheit, der Nichtdiskriminierung, der Neutralität und der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen dem entgegenstehen, dass eine Einrichtung, die sich auf der Grundlage von nationalen Rechtsvorschriften, die der Umsetzung von Art. 391 dieser Richtlinie dienen, für die Besteuerung ihrer Tätigkeit nach den allgemeinen Grundsätzen entschieden hat, vor dem Ablauf des Zeitraums, während dessen sie verpflichtet war, die von ihr gewählte Besteuerungsregelung beizubehalten, der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b vorgesehenen Befreiung unterworfen wird.

Ergebnis

44. Nach alledem schlage ich vor, die Vorlagefragen des Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Schiedsgericht für Steuersachen [Hauptverwaltungsschiedsstelle], Portugal) wie folgt zu beantworten:

1. Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen umfasst, die von anderen Einrichtungen als solchen des öffentlichen Rechts unter Bedingungen, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, durchgeführt werden, und zwar unabhängig von dem Verhältnis dieser Dienstleistungen zur Gesamtheit der von der betreffenden Einrichtung erbrachten Dienstleistungen. Die Beurteilung der Frage, ob die Dienstleistungen unter Bedingungen bewirkt werden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, ist Sache des nationalen Gerichts. Bei seiner Beurteilung hat dieses Gericht insbesondere zu berücksichtigen, ob diese Dienstleistungen im Rahmen einer verpflichtenden Krankenversicherung oder eines von mehreren alternativen Versicherungssystemen erbracht werden, zwischen denen der Versicherte wählen muss und die das Ziel verfolgen, die medizinische Grundversorgung sicherzustellen.

2. Weder Art. 377 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 391 noch die Grundsätze des Bestandsschutzes und des Vertrauensschutzes sowie der Gleichheit, der Nichtdiskriminierung, der Neutralität und der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen stehen dem entgegen, dass eine Einrichtung, die sich auf der Grundlage von nationalen Rechtsvorschriften, die der Umsetzung von Art. 391 dieser Richtlinie dienen, für die Besteuerung ihrer Tätigkeit nach den allgemeinen Grundsätzen entschieden hat, vor dem Ablauf des Zeitraums, während dessen sie verpflichtet war, die von ihr gewählte Besteuerungsregelung beizubehalten, der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b vorgesehenen Befreiung unterworfen wird.

1 Originalsprache: Polnisch.

2 ABI. 2006, L 347, S. 1.

3 Sowie damit eng verbundene Umsätze.

4 Von befreiten Umsätzen kann der Steuerpflichtige im Gegensatz zu steuerpflichtigen Umsätzen keine Vorsteuer abziehen.

5 Urteil vom 6. November 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, Rn. 64 bis 67).

6 Vgl. entsprechend Urteil vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, Rn. 40).

7 Vgl. insbesondere Urteil vom 10. November 2011, The Rank Group (C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 61).

8 Vgl. zuletzt Urteil vom 5. September 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, Rn. 36).

9 Urteil vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 46).

10 Vgl. insbesondere Urteil vom 19. Juli 2012, Littlewoods Retail u. a. (C-591/10, EU:C:2012:478, Rn. 24 bis 26).