

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. SZPUNAR

van 10 oktober 2019 (1)

Zaak C-211/18

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

tegen

Autoridade Tributária e Aduaneira

[verzoek van de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (scheidsgerecht voor belastingzaken [centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage], Portugal) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 132, lid 1, onder b) – Vrijstellingen – Ziekenhuisverpleging en medische verzorging – Diensten die worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen – Artikelen 377 en 391 – Afwijkingen – Keuze van de belastingregeling – Wijziging van de bedrijfsomstandigheden”

1. Belastingen zijn iets wat iedereen meestal zo veel mogelijk probeert te vermijden, ook al zijn ze naast de dood – aldus een bekend gezegde – één van de twee dingen die zeker zijn in het leven. Verrassend genoeg zijn er evenwel situaties waarin belastingheffing als een positieve en zelfs wenselijke zaak wordt gezien. Dit is onder meer het geval voor ondernemingen die activiteiten verrichten die onderworpen zijn aan belasting over de toegevoegde waarde (btw). Zolang een dergelijke activiteit wordt belast, is deze belastingheffing namelijk neutraal voor de belastingplichtige, aangezien de economische last ervan overgaat naar de volgende handelsstadia en uiteindelijk wordt gedragen door de consument. Indien de door de belastingplichtige verrichte handelingen echter van btw zijn vrijgesteld, draagt hij de economische last van de in de eerdere handelsstadia voldane belasting. Derhalve onderwerpen ondernemingen zich vaak liever aan de belastingheffing dan te opteren voor vrijstelling. Indien de vrijstelling verplicht is, bestaat deze mogelijkheid evenwel niet: het is niet mogelijk ervan af te zien en zich vrijwillig aan de belastingheffing te onderwerpen. In de onderhavige zaak heeft het Hof de gelegenheid dit beginsel in herinnering te brengen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2. Artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde⁽²⁾ bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

b) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee 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;

[...]”

3. In artikel 133, onder a) en c), van deze richtlijn wordt bepaald:

„De lidstaten kunnen de verlening van elk der in artikel 132, lid 1, punten b), g), h), i), l), m) en n), bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

a) de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; eventuele winsten mogen niet worden uitgekeerd, maar moeten worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verricht;

[...]

c) de instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke aan de btw onderworpen handelingen in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen;

[...]”

4. Artikel 377 van dezelfde richtlijn voorziet in de volgende afwijking:

„Portugal mag de in bijlage X, deel B, punten 2, 4, 7, 9, 10 en 13, vermelde handelingen blijven vrijstellen onder de voorwaarden die in deze lidstaat op 1 januari 1989 bestonden.”

5. Artikel 391 van de genoemde richtlijn bepaalt:

„De lidstaten die vrijstelling verlenen voor de in [artikel] 377 [...] bedoelde handelingen, mogen de belastingplichtigen het recht verlenen voor belastingheffing ter zake van deze handelingen te kiezen.”

6. Ten slotte wordt in punt 7 van deel B van bijlage X bij richtlijn 2006/112 een lijst gegeven van „handelingen van ziekenhuizen die niet onder artikel 132, lid 1, punt b), vallen”.

Portugees recht

7. De vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 is in Portugees recht omgezet bij artikel 9, aanhef en punt 2, van de Código do IVA (btw-wetboek).

8. Artikel 12, lid 1, onder b), van dit wetboek, in de versie die van kracht was tot en met 31 maart 2016, bepaalt dat ziekenhuizen, klinieken, medische centra en soortgelijke inrichtingen die geen eigendom zijn van publiekrechtelijke instellingen of van particuliere instellingen die deel uitmaken van het nationale gezondheidszorgstelsel mogen afzien van deze vrijstelling. Dezelfde bepaling, in de versie die van kracht is sinds 31 maart 2016, beperkt de mogelijkheid voor privaatrechtelijke lichamen om van de vrijstelling af te zien tot diensten die niet worden verricht in het kader van een overeenkomst met de Staat die betrekking heeft op het gezondheidszorgstelsel.

9. Overeenkomstig artikel 12, lid 3, van dat wetboek kiest een belastingplichtige een belastingregeling voor een periode van ten minste vijf jaar.

Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen

10. Idealmed III – Serviços de Saúde SA, een vennootschap naar Portugees recht (hierna: „Idealmed”), exploiteert vijf medische centra met winstoogmerk.

11. In een op 6 januari 2012 ingediende verklaring van aanvang van bedrijfsactiviteiten heeft Idealmed verzocht te worden onderworpen aan de normale btw-regeling.

12. Sinds september 2012 heeft Idealmed een reeks overeenkomsten gesloten met openbare instellingen die deel uitmaken van verschillende subsystemen van het gezondheidszorgstelsel met het oog op de verrichting van medische diensten tegen vooraf vastgestelde prijzen.

13. Uit een controle van de belastingautoriteiten is gebleken dat een aanzienlijk deel van de activiteiten van Idealmed in de periode van april 2014 tot juni 2016 is uitgevoerd in het kader van bovengenoemde overeenkomsten. Derhalve hebben deze autoriteiten geconcludeerd dat de activiteiten van Idealmed onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 vallen, zonder dat zij van deze vrijstelling kan afzien. Daarom hebben de belastingautoriteiten besloten de fiscale status van Idealmed met ingang van 1 oktober 2012 ambtshalve te wijzigen en de teruggave van ten onrechte afgetrokken btw ten bedrage van 2 009 944,90 EUR vermeerderd met rente gelast.

14. Op 27 juni 2017 heeft Idealmed verzocht om samenstelling van een scheidsgerecht voor belastingzaken om het bovengenoemde besluit nietig te laten verklaren.

15. In dit verband heeft de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal] de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Verzet artikel 132, lid 1, onder b), van [richtlijn 2006/112] zich ertegen dat een ziekenhuis dat eigendom is van een privaatrechtelijke handelsvennootschap die overeenkomsten voor de verrichting van gezondheidsdiensten heeft gesloten met de Staat en met publiekrechtelijke rechtspersonen, geacht wordt zijn handelingen te verrichten onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor de in genoemde wetgeving bedoelde publiekrechtelijke lichamen, wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

– meer dan 54,5 % van de omzet, met inbegrip van de bedragen die zijn gefactureerd aan de betrokken begunstigde gebruikers, wordt gerealiseerd in het kader van met overheidsinstanties en openbare subsystemen in de gezondheidssector gesloten overeenkomsten en akkoorden, tegen prijzen die zijn vastgelegd in die overeenkomsten en akkoorden;

– meer dan 69 % van de gebruikers is begunstigde van een openbaar subsysteem in de

gezondheidssector of afnemer van diensten die worden verricht in het kader van met overheidsorganen gesloten overeenkomsten;

- meer dan 71 % van de medische handelingen wordt verricht in het kader van met overheidsorganen en openbare subsystemen in de gezondheidssector gesloten overeenkomsten, en
- de ontplooiende activiteiten dienen een belangrijk algemeen belang?

2) Verzetten artikel 391 en/of de beginselen van bescherming van verworven rechten en van bescherming van het gewettigd vertrouwen, het gelijkheidsbeginsel, het non-discriminatiebeginsel, het neutraliteitsbeginsel en het beginsel van niet-vervalsing van de mededinging met betrekking tot gebruikers en belastingplichtigen die publiekrechtelijke lichamen zijn, gelet op het feit dat Portugal er overeenkomstig artikel 377 van [richtlijn 2006/112] voor heeft gekozen om de handelingen van niet in artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn genoemde ziekenhuizen vrijgesteld van btw te houden; dat Portugal genoemde belastingplichtigen de mogelijkheid biedt om te kiezen voor belasting van deze handelingen overeenkomstig artikel 391 van de richtlijn, mits zij gedurende een termijn van ten minste vijf jaar binnen deze heffingsregeling blijven, en dat Portugal erin voorziet dat zij zich pas weer kunnen onderwerpen aan de vrijstellingsregeling indien zij dat uitdrukkelijk te kennen geven, zich er tegen dat de Autoridade Tributária e Aduaneira de toepassing van de vrijstellingsregeling oplegt voordat de genoemde termijn is verstreken, namelijk vanaf het ogenblik dat de belastingplichtige volgens haar diensten verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen?

3) Verzetten genoemd artikel 391 van [richtlijn 2006/112] en/of de voornoemde beginselen zich er tegen dat een nieuwe wet de toepassing van de vrijstellingsregeling oplegt aan belastingplichtigen die op een eerder tijdstip hebben gekozen voor de heffingsregeling, voordat de bedoelde termijn van vijf jaar is verstreken?

4) Verzetten genoemd artikel 391 van [richtlijn 2006/112] en de voornoemde beginselen zich tegen een regeling die bepaalt dat een belastingplichtige die voor toepassing van de heffingsregeling heeft gekozen omdat hij op het tijdstip waarop hij voor deze mogelijkheid koos, geen gezondheidsdiensten verrichtte onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen, in die regeling kan blijven wanneer hij dergelijke diensten gaat verrichten onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen?"

16. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij het Hof ingekomen op 26 maart 2018. Er zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door Idealmed, de Portugese regering en de Europese Commissie. Dezelfde procesdeelnemers waren vertegenwoordigd ter terechtzitting van 17 juni 2019.

Analyse

17. In de onderhavige zaak heeft de verwijzende rechter het Hof vier vragen gesteld over de btw-vrijstelling voor medische diensten die worden verricht door particuliere instellingen, maar onder voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publieke lichamen die soortgelijke diensten verrichten. De eerste vraag is hier van fundamenteel belang, en dus zal ik mijn analyse van de in deze zaak aan de orde gestelde rechtsvragen met deze vraag beginnen. De overige vragen hebben betrekking op meer technische kwesties inzake de bevoegdheid van een lidstaat om de status van een belastingplichtige te wijzigen en het tijdstip waarop een dergelijke wijziging kan worden doorgevoerd.

Eerste prejudiciële vraag

18. De eerste prejudiciële vraag betreft de kwestie onder welke omstandigheden door een particuliere instelling verrichte diensten op het gebied van ziekenhuisverpleging en medische verzorging moeten worden beschouwd als verricht „onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor [publiekrechtelijke] lichamen” in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 en dus onder de in deze bepaling bedoelde btw-vrijstelling vallen.

19. Deze vraag is gesteld in het kader van een procedure die betrekking heeft op ziekenhuizen die worden gedreven door een handelsrechtelijke vennootschap en een deel van hun medische diensten verrichten in het kader van een overeenkomst met instellingen die behoren tot het openbare gezondheidszorgstelsel. In zijn vraag vestigt de verwijzende rechter de aandacht op het aandeel van de diensten die worden verricht in het kader van het openbare gezondheidszorgstelsel in het totaal van de door het betrokken lichaam verrichte diensten. Ik ben evenwel niet van mening dat dit aandeel van wezenlijk belang is voor de toepassing van de vrijstelling waarin wordt voorzien door de hierboven genoemde bepaling van richtlijn 2006/112.

20. De vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 is qua opzet vergelijkbaar met de andere vrijstellingen waarin dit artikel voorziet en is met name zowel subjectief als objectief van aard.

21. In de eerste plaats heeft deze vrijstelling betrekking op ziekenhuisverpleging en medische verzorging⁽³⁾ door publiekrechtelijke lichamen. De bepaling in kwestie specificeert niet onder welke voorwaarden deze diensten moeten worden verleend; het volstaat dat zij worden verleend door een publiekrechtelijke instelling.

22. In de tweede plaats geldt de vrijstelling ook voor diensten op het gebied van ziekenhuisverpleging en medische verzorging die door andere inrichtingen dan publiekrechtelijke lichamen worden verleend „onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor [publiekrechtelijke] lichamen”. Er zij op gewezen dat het vereiste van sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen, betrekking heeft op diensten die mogelijk moeten worden vrijgesteld, en niet op de activiteiten van het betrokken lichaam in het algemeen. In het geval van andere dan publiekrechtelijke lichamen heeft de vrijstelling derhalve betrekking op het voorwerp van de belasting: alleen diensten die worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen vallen eronder, terwijl de andere diensten die door hetzelfde lichaam worden verricht belastbaar zijn volgens de algemene regels.

23. Dit betekent dat het aandeel van de diensten die onder dergelijke vergelijkbare voorwaarden worden verricht in het totaal van de door het betrokken lichaam verrichte diensten, hoe dit ook wordt gemeten, irrelevant is voor de toepassing van de vrijstelling in kwestie, aangezien deze vrijstelling betrekking heeft op afzonderlijke diensten en niet op de activiteiten van het lichaam als zodanig.

24. Dit betekent uiteraard ook dat een niet-publiekrechtelijk lichaam dat medische diensten verricht onder voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112, alsook onder andere voorwaarden, een zogenoemde gemengde belastingplichtige is, dat wil zeggen een belastingplichtige die zowel belastbare als vrijgestelde handelingen verricht. Dit brengt extra administratieve lasten met zich om de correctheid van de boekhouding betreffende de verschuldigde btw en de in een eerder stadium voldane belasting te kunnen waarborgen.⁽⁴⁾ Dit is echter een onvermijdelijk gevolg van het verrichten van activiteiten die zijn vrijgesteld van btw.

25. De partijen in het hoofdgeding lijken verdeeld over de vraag of de door Idealmed verrichte diensten worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112. Idealmed betoogt met name dat de diensten die zij in het kader van haar overeenkomsten met overheidslichamen verricht geen deel uitmaken van het algemene ziektekostenverzekeringsstelsel in Portugal, dat deze bestemd zijn voor een specifieke groep verzekerden (meer bepaald voor ambtenaren) en dat deze eerder moeten worden vergeleken met een particulier ziektekostenverzekeringsstelsel.

26. Deze kwestie betreft de uitlegging van het nationale recht en de beoordeling van de feiten en valt volledig onder de bevoegdheid van de verwijzende rechter. De bepalingen van richtlijn 2006/112 moeten in de hele Unie evenwel zo veel mogelijk uniform worden uitgelegd, ook al vereist de toepassing ervan een verwijzing naar het nationale rechtstelsel. Ik ben dan ook van mening dat het zeer waarschijnlijk is dat, wanneer een lichaam medische diensten verricht in het kader van een verplichte ziektekostenverzekering of een van de alternatieve verzekeringsregelingen waaruit de verzekerde moet kiezen en die bedoeld zijn om in zijn medische basisbehoeften te voorzien, dergelijke diensten moeten worden beschouwd als diensten die worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112.

27. In haar opmerkingen over de onderhavige zaak stelt de Commissie ook de kwestie van de aanvullende voorwaarde in de betrokken bepaling aan de orde, namelijk dat de verrichter van de vrijgestelde diensten een „naar behoren erkende inrichting” moet zijn. Het lijkt er evenwel op dat deze eis betrekking heeft op „andere inrichtingen”, terwijl Idealmed als ziekenhuis actief is. In ieder geval heeft het Hof reeds geoordeeld dat dit vereiste niet impliceert dat een inrichting op enigerlei wijze formeel moet worden erkend als een inrichting waarvoor de vrijstelling in deze bepaling geldt.⁽⁵⁾ Het feit dat een lichaam medische diensten mag verrichten en deze mag verrichten op basis van een overeenkomst met instellingen die behoren tot het openbare gezondheidszorgstelsel lijkt volledig te volstaan om te kunnen vaststellen dat dit lichaam een „naar behoren erkende inrichting” in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 is.

28. Artikel 133 van richtlijn 2006/112 biedt de lidstaten de mogelijkheid om de onder meer in artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn bedoelde vrijstellingen ervan afhankelijk te stellen dat de belastingplichtige aan bepaalde voorwaarden voldoet, met name dat hij niet systematisch winst beoogt. Zoals blijkt uit het dossier in de onderhavige zaak, voorziet het Portugese recht evenwel niet in een dergelijke voorwaarde. Artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 bevat evenmin een dergelijke voorwaarde, in tegenstelling tot een aantal andere bepalingen van deze richtlijn die in een btw-vrijstelling voorzien. Volgens de rechtspraak van het Hof verzet het enkele feit van het winstoogmerk van een bedrijfsactiviteit zich niet tegen de toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van de richtlijn indien een dergelijke voorwaarde noch in de richtlijn noch in het nationale recht is opgenomen.⁽⁶⁾

29. Om deze reden is het feit dat Idealmed medische diensten met winstoogmerk verricht, niet

van invloed op de toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 op Idealmed.

30. Derhalve stel ik voor om op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat diensten inzake ziekenhuisverpleging en medische verzorging die door een ander dan een publiekrechtelijk lichaam worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen, onder de vrijstelling van deze bepaling vallen, ongeacht het aandeel van deze diensten in het totaal van de door het lichaam verrichte diensten. Het staat aan de nationale rechter te beoordelen of de diensten worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen. Bij zijn beoordeling moet de rechter met name rekening houden met de vraag of deze diensten worden verricht in het kader van een verplichte ziektekostenverzekering of van een van de alternatieve ziektekostenverzekeringssstelsels waaruit deze verzekerden moeten kiezen en die bedoeld zijn om in hun medische basisbehoeften te voorzien.

Tweede, derde en vierde prejudiciële vraag

31. De tweede, de derde en de vierde prejudiciële vraag betreffen de kwestie of artikel 377 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 391 ervan, en de beginselen van bescherming van verworven rechten en van bescherming van het gewettigd vertrouwen, het gelijkheidsbeginsel, het non-discriminatiebeginsel, het neutraliteitsbeginsel en het beginsel van niet-vervalsing van de mededinging zich ertegen verzetten dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn wordt toegepast op een lichaam dat krachtens de nationale regeling tot omzetting van artikel 391 van deze richtlijn heeft gekozen voor de algemene regeling van belastingheffing op zijn activiteiten, voordat de periode verstreken is waarin het verplicht was om in de gekozen regeling van belastingheffing te blijven. Deze vragen moeten samen worden behandeld.

32. Ik wil eraan herinneren dat Portugal krachtens artikel 377 van richtlijn 2006/112, in afwijking van de algemene beginselen van deze richtlijn, de vrijstelling mag handhaven voor onder meer medische diensten die niet onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn vallen. Voorts bepaalt artikel 391 van richtlijn 2006/112 dat de lidstaten in een dergelijke situatie de belastingplichtigen het recht mogen verlenen om voor belastingheffing over vrijgestelde handelingen te kiezen. Het Portugese recht voorziet in een dergelijke mogelijkheid: lichamen die medische diensten verrichten, kunnen kiezen tussen vrijstelling of de algemene regeling van belastingheffing, in de regel voor een periode van ten minste vijf jaar. Idealmed heeft van deze mogelijkheid gebruikgemaakt door te kiezen voor de algemene regeling van belastingheffing. Er is evenwel gebleken dat een deel van de door deze vennootschap verrichte diensten naar het oordeel van de belastingdienst wordt verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112, zodat deze diensten zijn vrijgesteld, ongeacht de door de vennootschap gekozen belastingregeling. Vandaar de tweede, de derde en de vierde vraag van de verwijzende rechter.

33. Met betrekking tot deze vragen zij er in de eerste plaats op gewezen dat de in artikel 391 van richtlijn 2006/112 neergelegde bevoegdheid om voor een bepaalde belastingregeling te kiezen alleen betrekking heeft op de vrijstellingen die door de lidstaten worden toegepast krachtens de bijzondere bepalingen in de artikelen 370 tot en met 390 quater van deze richtlijn en die afwijken van de algemene beginselen daarvan. Het gaat derhalve om vrijstelling van handelingen die niet zijn vrijgesteld uit hoofde van andere bepalingen van de richtlijn, zoals artikel 132, lid 1, onder b), ervan.

34. Met name wat medische diensten betreft, kan de vrijstelling die door Portugal wordt gehandhaafd krachtens de machtiging van artikel 377 van richtlijn 2006/112, evenals de mogelijkheid voor de belastingplichtige om voor de in artikel 391 van deze richtlijn bedoelde belastingregeling te kiezen, alleen gelden voor diensten die worden verricht door andere dan publiekrechtelijke lichamen, onder sociale voorwaarden die niet vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen. Dit blijkt duidelijk uit de bewoordingen van deel B, punt 7, van bijlage X bij richtlijn 2006/112. Wat betreft diensten die onder artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 vallen, voorziet deze bepaling evenwel in een verplichte vrijstelling in het algemeen belang en mogen noch Portugal als lidstaat noch de belastingplichtigen van deze vrijstelling afwijken.

35. Ik wil er tevens op wijzen dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 van toepassing is op specifieke handelingen en niet op de activiteiten van het lichaam als zodanig. Het betrokken lichaam beschikt dus over de mogelijkheid om btw in rekening te brengen over handelingen die niet onder deze vrijstelling vallen.

36. Derhalve verzet artikel 377 juncto artikel 391 van richtlijn 2006/112 zich er niet tegen dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn wordt toegepast op een lichaam dat krachtens de nationale regeling tot omzetting van artikel 391 van deze richtlijn heeft gekozen voor de algemene regeling van belastingheffing op zijn activiteiten, voordat de periode verstreken is waarin het verplicht was om in de gekozen regeling van belastingheffing te blijven. Diensten die worden verricht volgens de regeling van laatstgenoemde bepaling van richtlijn 2006/112 vallen namelijk niet binnen de werkingssfeer van de artikelen 377 en 391 van deze richtlijn.

37. Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de algemene beginselen die in de prejudiciële vragen van de verwijzende rechter worden genoemd.

38. Wat het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen betreft, voert Idealmed aan dat de Portugese regeling volgens welke zij verplicht is gedurende ten minste vijf jaar in de door haar gekozen belastingregeling te blijven bij haar het gewettigde vertrouwen heeft gewekt dat deze regeling evenmin bij een besluit van de belastingdienst zou worden gewijzigd.

39. Dit vertrouwen is evenwel alleen gerechtvaardigd voor zover de door Idealmed verrichte handelingen onder de wettelijke regeling van artikel 377 juncto artikel 391 van richtlijn 2006/112 vallen. Alleen onder deze regeling heeft een belastingplichtige het recht om de wijze van belastingheffing over zijn activiteiten te kiezen. Wanneer deze belastingplichtige evenwel activiteiten verricht die onder de verplichte vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn vallen, kan hij niet met recht verwachten alsnog gebruik te kunnen maken van de mogelijkheid om voor een belastingregeling te kiezen onder de vigueur van bepalingen die niet in een dergelijke mogelijkheid voorzien. De toepassing van de vrijstelling op deze belastingplichtige, zelfs vóór het verstrijken van de periode waarvoor hij verplicht was in de belastingregeling van zijn keuze te blijven, is derhalve niet in strijd met het genoemde beginsel.

40. Hetzelfde geldt voor het beginsel van gelijkheid en non-discriminatie, dat in het

gemeenschappelijke btw-stelsel tot uiting komt in het beginsel van fiscale neutraliteit.(7) Dit beginsel bevestigt zelfs de in deze conclusie uiteengezette punten. Volgens dit beginsel mogen goederen of diensten die soortgelijk zijn vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument en die derhalve met elkaar concurreren, vanuit het oogpunt van de btw namelijk niet verschillend worden behandeld.(8) Indien richtlijn 2006/112 voorziet in de verplichte vrijstelling van bepaalde diensten, moet deze vrijstelling derhalve van toepassing zijn op alle handelingen die eronder vallen, ongeacht de keuze van de belastingregeling die eerder door de belastingplichtige is gemaakt.

41. Ter zake van de btw betekent het beginsel van fiscale neutraliteit bovendien dat ondernemingen de btw niet hoeven te dragen, aangezien deze volledig op de consument wordt afgewenteld. Dit resultaat wordt bereikt door middel van een systeem van aftrek van in de eerdere handelsstadia voldane belasting.(9) Dit systeem werkt evenwel alleen indien de onderneming zelf belastbare handelingen verricht. Indien zij evenwel vrijgestelde handelingen verricht, is zij vanuit het oogpunt van het btw-stelsel, net als de consument, de laatste handelsschakel, verliest zij het recht op aftrek van in de eerdere stadia voldane belasting en draagt zij de economische last ervan.

42. Het beginsel van fiscale neutraliteit belet dus niet dat Idealmed voor diensten die krachtens artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 zijn vrijgesteld, het recht op aftrek van in de eerdere handelsstadia voldane belasting verliest. De vennootschap heeft evenwel recht op teruggave van de belasting die zij over deze diensten heeft betaald, vermeerderd met de rente, aangezien deze belasting moet worden geacht ten onrechte te zijn geheven.(10)

43. Derhalve moeten de tweede, de derde en de vierde prejudiciële vraag aldus worden beantwoord dat noch artikel 377 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 391 ervan, noch de beginselen van bescherming van verworven rechten en van bescherming van het gewettigd vertrouwen, het gelijkheidsbeginsel, het non-discriminatiebeginsel, het neutraliteitsbeginsel en het beginsel van niet-vervalsing van de mededinging zich ertegen verzetten dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn wordt toegepast op een onderneming die krachtens de nationale regeling tot omzetting van artikel 391 van deze richtlijn heeft gekozen voor de algemene regeling van belastingheffing op haar activiteiten, voordat de periode is verstreken waarin zij verplicht was om in de gekozen regeling van belastingheffing te blijven.

Conclusie

44. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de vragen van de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 132, lid 1, onder b), 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 ziekenhuisverpleging en medische verzorging die door een ander dan een publiekrechtelijk lichaam worden verstrekt onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen, onder de vrijstelling van deze bepaling vallen, ongeacht het aandeel van deze diensten in het totaal van de door dit lichaam verrichte diensten. Het staat aan de nationale rechter te beoordelen of de diensten worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke instellingen. Bij zijn beoordeling moet deze rechter met name rekening houden met de vraag of deze diensten worden verricht in het kader van een verplichte ziektekostenverzekering of in het kader van een van de alternatieve ziektekostenverzekeringssystemen waaruit deze verzekerden moeten kiezen en die bedoeld zijn om in hun medische basisbehoeften te voorzien.

2) Noch artikel 377 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 391 ervan, noch de beginselen van bescherming van verworven rechten en van bescherming van het gewettigd

vertrouwen, het gelijkheidsbeginsel, het non-discriminatiebeginsel, het neutraliteitsbeginsel en het beginsel van niet-vervalsing van de mededinging verzetten zich ertegen dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn wordt toegepast op een onderneming die krachtens de nationale regeling tot omzetting van artikel 391 van deze richtlijn heeft gekozen voor de algemene regeling van belastingheffing op haar activiteiten voordat de periode is verstreken waarin zij verplicht was om in de gekozen regeling van belastingheffing te blijven.”

- 1 Oorspronkelijke taal: Pools.
- 2 PB 2006, L 347, blz. 1.
- 3 Alsmede op de handelingen die daarmee nauw samenhangen.
- 4 Een belastingplichtige heeft voor vrijgestelde handelingen, in tegenstelling tot voor belastbare handelingen, geen recht op aftrek van voorbelasting.
- 5 Arrest van 6 november 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, punten 64-67.
- 6 Zie naar analogie arrest van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punt 40.
- 7 Zie met name arrest van 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 61.
- 8 Zie onlangs arrest van 5 september 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punt 36.
- 9 Arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 46.
- 10 Zie met name arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, punten 24-26.