



Datum van
inontvangstneming

:

24/05/2018

Zaak C-211/18

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

26 maart 2018

Verwijzende rechterlijke instantie:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (scheidsgerecht voor belastingzaken – centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage, Portugal)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 februari 2018

Verzoekende partij:

IDEALMED III – Serviços de Saúde, S.A.

Verwerende partij:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Rechtmatigheid van aanvullende heffingen van btw en van de daarop rustende rente en berekeningsgrondslagen, verzoek tot schadeloosstelling voor het stellen van een bankgarantie en, subsidiair, verzoek om teruggave van de geheven en door verzoekster betaalde btw.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

In deze zaak is de vraag aan de orde of een privaatrechtelijke handelsvennootschap die overeenkomsten inzake de verrichting van gezondheidsdiensten heeft gesloten met de staat en met publiekrechtelijke rechtspersonen, handelingen verricht of overgaat tot het verrichten van handelingen onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke

gelden voor publiekrechtelijke lichamen, wat de toepassing van de btw-vrijstelling en de mogelijkheid om te kiezen voor vrijstelling of heffing betreft.

Prejudiciële vragen

- 1) Verzet 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 (de „btw-richtlijn”), 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 het beginsel van bescherming van verworven rechten en 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 de btw-richtlijn 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, 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 Portugal erin voorziet dat zij zich slechts weer kunnen onderwerpen aan de vrijstellingsregeling indien zij dat uitdrukkelijk te kennen geven, zich ertegen dat de Autoridade Tributária e Aduaneira de toepassing van de vrijstellingsregeling oplegt voordat

genoemde termijn is verstreken, namelijk vanaf het ogenblik dat zij van oordeel is dat de belastingplichtige is overgegaan tot het verrichten van diensten onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen?

- 3) Verzetten genoemd artikel 391 van de richtlijn en/of de voornoemde beginselen zich ertegen 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 de richtlijn 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 verrichte onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen, in die regeling kan blijven wanneer hij overgaat tot de verrichting van dergelijke diensten onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

- 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; hierna; „btw-richtlijn”):

„HOOFDSTUK 2

Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang

Artikel 132

1. 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;

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

Artikel 377

„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.”

Bijlage X

Deel B:

„Handelingen die de lidstaten mogen blijven vrijstellen

[...]

7) handelingen van ziekenhuizen die niet onder artikel 132, lid 1, punt b), vallen;”

Artikel 391

„De lidstaten die vrijstelling verlenen voor de in de artikelen 371, 375, 376 en 377, artikel 378, lid 2, artikel 379, lid 2, en de artikelen 380 tot en met 383 bedoelde handelingen, mogen de belastingplichtigen het recht verlenen voor belastingheffing ter zake van deze handelingen te kiezen.”

- [a]rrest van het Hof van Justitie van 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328), punten 58, 65 en 72;
- arrest van het Hof van Justitie van 6 november 2003, ██████████ (C-45/01, EU:C:2003:595), punten 43, 47, 66, 67, 72 en 73;
- arrest van het Hof van Justitie van 10 september 2002, ██████████ (C-141/00, EU:C:2002:473), punten 29, 58 y 59;
- arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2012, ██████████ (C-174/11, EU:C:2012:716), punten 31, 35, 53 en 57;
- arrest van het Hof van Justitie van 8 juni 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380), punten 22, 53 en 43;
- Conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Zoological Society of London (C-267/00, EU:C:2001:698), punt 19;
- arrest van het Hof van Justitie van 15 juni 1989, Stichting (C-348/87, EU:C:1989:246), punten 10, 13 en 14;
- arrest van het Hof van Justitie van 26 mei 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322), punten 29 en 37;
- arrest van het Hof van Justitie van 7 december 2006, Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763), punten 23 e.v.;

- arrest van het Hof van Justitie van 16 januari 2003, ██████████ (C-315/00, EU:C:2003:23) punt 27;
- arrest van het Hof van Justitie van 14 oktober 1999, Adidas (C-223/98, EU:C:1999:500), punt 23;
- arrest van het Hof van Justitie van 14 juni 2001, Kvaerner (C-191/99, EU:C:2001:332), punt 30;
- arrest van het Hof van Justitie van 12 december 1995, Oude Luttikhuis en anderen (C-399/93, EU:C:1995:434);
- arrest van het Hof van Justitie van 26 juni 1990, Velker International (C-185/89, EU:C:1990:262), punt 18;
- arrest van het Hof van Justitie van 20 oktober 2003, ██████████ (C-307/01, EU:C:2003:627), punt 52 (waarnaar wordt verwezen in samenhang met de arresten van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punt 29; 14 juni 2007, ██████████ C-445/05, EU:C:2007:344, punt 18; 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en anderen, C-253/07, EU:C:2008:571, punt 17; 15 juni 1989, Stichting C-348/87, EU:C:1989:246, punt 13; 11 augustus 1995, ██████████, C-453/93, EU:C:1995:265, punt 19; 12 november 1998, Institute of the Motor Company, C-149/97, EU:C:1998:536, punt 17; 25 februari 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punt 22; 7 september 1999, ██████████, C-216/97, EU:C:1999:390, punt 12; 12 september 2000, Commissie/Ierland, C-358/97, EU:C:2000:41, punt 52; 26 juni 1990, Velker International, C-185/89, EU:C:1990:262, punten 19 en 20, en 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, punt 25);
- arrest van het Hof van Justitie van 21 februari 1989, Commissie/Italië (C-203/87, EU:C:1989:74), punt 9;
- arrest van het Hof van Justitie van 26 maart 1987, Commissie/Nederland (C-235/85, EU:C:1987:161), punt 19;
- arrest van het Hof van Justitie 1 juli 1985, Commissie/Duitsland (107/84, EU:C:1985:332), punt 20;
- arrest van het Hof van Justitie van 14 juni 2007, ██████████ (C-445/05, EU:C:2007:344), punt 18 (waarnaar wordt verwezen in samenhang met de arresten van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en anderen, C-253/07, EU:C:2008:571, punt 17, en 19 november 2009, Don Bosco Onroerend [G]oed, C-461/08, EU:C:2009:722, punt 25);
- arrest van het Hof van Justitie van 5 juni 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), punten 20 en 21, en

- arrest van het Hof van Justitie van 28 januari 2010, Kvaerner (C-473/08, EU:C:2010:47), punt 25.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Código do IVA (btw-wetboek)

1 Artikel 9: („Vrijstelling bij binnenlandse handelingen”)

„Van de belasting zijn vrijgesteld:

1 – diensten die worden verricht in het kader van de uitoefening van het beroep van arts, tandheeskundige, verloskundige, verpleegkundige en andere beroepen in de gezondheidszorg;

2 – medische en gezondheidsdiensten en alle overige daarmee nauw samenhangende diensten die worden verricht in ziekenhuizen, klinieken, poliklinieken en andere soortgelijke instellingen;”

2 Artikel 12

„1 – [De volgende belastingplichtigen] kunnen afzien van de vrijstelling en kiezen voor de toepassing van de belasting op hun handelingen:

[...]

b) [versie die geldig was tot 31 maart 2016, de datum van inwerkingtreding van Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março (Orçamento de Estado para 2016) (rijksbegrotingswet nr. 7-A/2016 van 30 maart 2016 voor het jaar 2016)] ziekenhuizen, klinieken, poliklinieken en andere soortgelijke instellingen die geen eigendom zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen of van particuliere instellingen die deel uitmaken van het nationaal gezondheidszorgstelsel en die medische en gezondheidsdiensten verlenen en daarmee nauw samenhangende handelingen verrichten;

[...]

2 – Dit keuzerecht wordt uitgeoefend door de overlegging van de verklaring van aanvang [van de activiteit] of, in voorkomend geval, de verklaring van wijziging [van de activiteit], aan het bevoegde belastingkantoor, en de keuze treedt in werking op de datum van de indiening daarvan.

3 – Wanneer de belastingplichtige het keuzerecht overeenkomstig de twee voorgaande leden heeft uitgeoefend, is hij verplicht om gedurende een termijn van ten minste vijf jaar in de door hem gekozen regeling te blijven, na welke termijn hij, indien hij opnieuw de vrijstellingsregeling wenst te genieten:

- a) in de maand januari van een van de twee jaren volgend op het jaar waarin de hierboven bedoelde termijn verstrijkt, de in artikel 31 bedoelde verklaring [moet] overleggen, die van kracht wordt vanaf 1 januari van het jaar van indiening;
- b) de resterende voorraden [moet] onderwerpen aan belasting en, overeenkomstig artikel 24, lid 5, [moet] overgaan tot de regularisering van de aftrek met betrekking tot de vaste activa.”
- 3 Artikel 12, lid 1, onder b), in de met ingang van 31 maart 2016 geldende versie, na de wijziging ervan bij wet nr. 7-A/2016 van 30 maart 2016, heeft de volgende strekking:

„de in artikel 9, lid 2, bedoelde belastingplichtigen die geen publiekrechtelijke rechtspersoon zijn, met betrekking tot de verrichting van medische en gezondheidsdiensten en alle overige diensten die daarmee nauw samenhangen die niet voortvloeien uit verbintenissen met de staat in het kader van het nationaal gezondheidszorgstelsel, in overeenstemming met de toepasselijke basiswet”.

- 4 Lijst I („Goederen en diensten waarop het verlaagde tarief van toepassing is”)

Punt 2.7 (Formulering overgenomen uit Lei 82-B/2014, de 31 de Dezembro (wet nr. 82-B/2014 van 31 december 2014))

„medische en gezondheidsdiensten en alle overige diensten die daarmee nauw samenhangen die worden verricht in ziekenhuizen, klinieken, poliklinieken en andere soortgelijke instellingen die hebben afgezien van de vrijstelling overeenkomstig het bepaalde in artikel 12, lid 1, onder b), van het btw-wetboek.”

Lei de Bases da Saúde (Lei n.º 48/90, de 24 de agosto) (basiswet nr. 48/90 van 24 augustus 1990 houdende de grondbeginselen van de gezondheidszorg; hierna: „basiswet”)

- 5 „Grondbeginsel XII

Gezondheidszorgstelsel

1 – Het gezondheidszorgstelsel wordt gevormd door de Serviço Nacional de Saúde (nationale gezondheidsdienst, Portugal) en alle publieke lichamen die activiteiten verrichten op het gebied van gezondheidsbevordering, preventie en behandeling in de gezondheidszorg, alsook alle particuliere systemen en alle vrije beroepsbeoefenaren die verbintenissen met de Serviço Nacional de Saúde sluiten met het oog op de ontplooiing van het geheel of een deel van die activiteiten.

2 – De Serviço Nacional de Saúde omvat alle officiële instellingen en organen die gezondheidsdiensten verrichten en onder de Ministério da Saúde (ministerie van Volksgezondheid, Portugal) vallen en een eigen statuut hebben.

3 – Het ministerie van volksgezondheid en de regionale gezondheidsinstanties kunnen, indien dat dienstig is, met particuliere systemen verbintenissen inzake de verrichting van gezondheidsdiensten aan begunstigden van het nationaal gezondheidszorgstelsel sluiten, rekening houdend met, in het bijzonder, de prijs-kwaliteitsverhouding, en mits het recht van toegang wordt gegarandeerd.

4 – Het nationale netwerk van gezondheidsdiensten omvat alle vestigingen van de nationale gezondheidsdienst en de particuliere instellingen en vrije beroepsbeoefenaren waarmee overeenkomstig het vorige lid verbintenissen worden gesloten.

5 – In beginsel moeten op de betaling van de gezondheidsdiensten en de financiering van de gezondheidscentra van het nationale netwerk van gezondheidsdiensten dezelfde voorschriften worden toegepast.

6 – De controle van de kwaliteit van alle verrichtingen van gezondheidsdiensten geschiedt aan de hand van dezelfde normen.”

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

Op grond van de samen met het verzoek om arbitrage en in de bestuursrechtelijke procedure aangedragen documenten, worden de volgende feiten bewezen geacht:

1) Verzoekster is een besloten kapitaalvennootschap met beperkte aansprakelijkheid en met winst oogmerk, waarvan het maatschappelijk doel bestaat uit het beheren en exploiteren van gezondheidscentra en het verlenen van gezondheidsdiensten en diensten op het gebied van aanvullende middelen voor het vaststellen van diagnoses, radiologie, klinische analyse, verpleegkunde en fysiotherapie.

2) Verzoekster ontplooit haar economische activiteit door middel van de exploitatie van vijf gezondheidscentra waarin zij een ruim assortiment aan gezondheidsdiensten aanbiedt.

3) Verzoekster heeft diverse overeenkomsten en akkoorden gesloten met publiekrechtelijke en privaatrechtelijke systemen die werkzaam zijn op het gebied van zorgverzekeringen, waaronder meerdere openbare subsystemen in de gezondheidssector [publiekrechtelijke ziektekostenverzekeraars (onderlinge verzekeringsmaatschappijen/ziektefondsen/mutualiteiten)].

4) De prijzen die van toepassing zijn op de gezondheidsdiensten, die zowel ambulante als intramurale diensten behelzen, die verzoekster overeenkomstig de met die verzekeringsmaatschappijen gesloten overeenkomsten en akkoorden verricht, zijn van tevoren vastgelegd en worden in ieder geval vergoed, ongeacht of verzoekster al dan niet btw toepast op de verrichte prestaties.

5) De diensten die verzoekster verricht aan de gebruikers van die openbare subsystemen in de gezondheidssector hebben dezelfde prijs als die welke aan deze gebruikers in rekening wordt gebracht door ziekenhuizen die eveneens overeenkomsten en akkoorden met de bedoelde publieke systemen hebben gesloten.

6) Van 2014 tot juni 2016 heeft verzoekster bij de uitoefening van haar activiteiten in het kader van haar maatschappelijk doel de volgende netto-omzetten geregistreerd: 14 003 019,31 EUR in 2014, 15 396 311,10 EUR in 2015 en 8 350 863,72 EUR in de periode van januari tot juni 2016.

7) In de periode van 2014 (april tot en met december) tot 2016 (tot juni) betaalde verzoekster over de door haar verrichte diensten een bedrag aan btw dat gelijk is aan 2 678 449,72 EUR, waarvan 2 308 274,14 EUR betrekking had op de verrichting van gezondheidsdiensten.

8) Op 28 juli 2017 legde de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanedienst, Portugal; hierna „AT”) btw-aanslag nr. 2017 020245017 op, evenals rente in verband met onjuist aangegeven bedragen uit hoofde van aanslag nr. 2017 00000226918, beide over de maand juli 2015.

9) Verzoekster heeft op 6 januari 2012 haar melding van de aanvang van de activiteiten ingediend, waarin zij verklaarde dat zij haar bedrijfsactiviteiten op 1 januari 2012 had aangevat en wenste te worden opgenomen in de heffingsregeling voor de btw „Normal Trimestral por Opção” (normale kwartaalheffing op aangifte), ofschoon zij met ingang van 1 januari 2014 is overgegaan op maandelijksse btw-betalingen.

10) Ten gevolge van deze keuze betaalde verzoekster vanaf de aanvang van haar activiteiten btw tegen het verlaagde tarief van de belasting over de gezondheidsdiensten die zij verrichte, in overeenstemming met punt 2.7 van lijst I bij de Código do IVA (btw-wetboek), en tegen het algemene tarief van 23 % over de overige verrichte diensten (terbeschikkingstelling van bedrijfsruimten en beheer van een parkeergelegenheid).

11) Verzoekster bracht de btw die zij had betaald over de aanschaf van de goederen en diensten die zij nodig had voor de uitoefening van haar activiteiten in mindering.

12) De AT onderwierp verzoekster aan een gedeeltelijke inspectie van de btw over de periode van april 2014 tot juni 2016 en kwam daarin tot de conclusie dat, in overeenstemming met de artikelen 20 en 23 van het btw-wetboek, verzoekster in 2014 een bedrag van 822 218,35 EUR, in 2015 een bedrag van 838 020,79 EUR en in 2016 een bedrag van 380 410,70 EUR onterecht had afgetrokken.

13) In het litigieuze tijdvak was meer dan twee derde van de gebruikers van verzoekster begunstigde van een openbaar subsysteem in de gezondheidssector waarmee verzoekster een overeenkomst of akkoord had gesloten of afnemer van

een of meerdere gezondheidsdiensten in het kader van de via de Administração Regional de Saúde (regionale gezondheidsinstantie, Portugal) met de staat gesloten overeenkomst. Het aandeel van deze gebruikers bedroeg 69,09 % (74 045) in 2014, 70,71 % (93 112) in 2015 en 69,37 % (51 173) in 2016 (tot juni).

14) In diezelfde periode, en binnen het geheel van door verzoekster verrichte medische handelingen, bedroeg het aandeel van de medische handelingen die werden verricht in het kader van de overeenkomsten met de staat en met openbare subsystemen in de gezondheidssector 71,28 % (263 676) in 2014, 73,38 % (284 895) in 2015 en 74,58 % (164 088) in 2016 (tot juni).

15) Over diezelfde periode vertegenwoordigden de door verzoekster aan de staat, de openbare subsystemen in de gezondheidssector en de betrokken begunstigen gefactureerde prestaties 55,60 % (7 785 733,47 EUR) van haar totale omzet in 2014, 54,50 % (8 390 688,64 EUR) van haar totale omzet in 2015, en 57,04 % (4 763 596,39 EUR) van haar totale omzet in 2016 (tot juni).

16) Voor het maken van die berekening werd uitgegaan van de tijdens de litigieuze tijdvakken gerealiseerde netto-omzet (verrichte diensten na aftrek van kortingen en verminderingen) uit de verrichting van gezondheidsdiensten.

17) Daarbij werd rekening gehouden met zowel de bedragen die in rekening werden gebracht aan de entiteit die de verrichtingen gedeeltelijk vergoedt als de bedragen die in rekening werden gebracht aan de desbetreffende gebruiker en begunstigde van het openbare subsysteem in de gezondheidssector, aangezien het gezondheidsdiensten betreft die, met een algemeen karakter, leiden tot betalingen door twee verschillende personen: enerzijds de begunstigde gebruiker van het gezondheidszorgstelsel, en anderzijds de publieke entiteit die bijdraagt aan de vergoeding van de geleverde prestaties.

18) Daarentegen werden noch de bedragen die werden gefactureerd voor de terbeschikkingstelling van bedrijfsruimten en de verrichting van andere diensten, noch de uit de exploitatie van de parkeerplaatsen gerealiseerde omzet meegerekend, daar deze niet de verrichting van medische of gezondheidsdiensten of daarmee nauw samenhangende activiteiten behelzen.

19) De AT legde diverse naheffingen op voor het tijdvak april 2014 tot en met november 2016.

20) Verzoekster heeft beroep ingesteld bij de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (scheidsgerecht voor belastingzaken – centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage, Portugal), de verwijzende rechterlijke instantie, waarbij zij verzoekt dat de rechtmatigheid van de aanvullende btw-heffingen, van de heffing van rente op de niet-aangegeven bedragen en vertragingsrente, alsook van de berekeningsgrondslagen van genoemde heffingen, aan een beoordeling wordt onderworpen en, indien wordt vastgesteld dat de bedoelde heffingen in de fiscale jaren 2014 tot en met 2016

binnen de werkingssfeer van de btw-vrijstelling vallen, dat de AT de onterecht geheven en aan de staat betaalde btw, ten belope van 2 308 274,14 EUR, terugbetaalt en verzoekster schadeloosstelt voor de gestelde bankgarantie.

21) Het scheidsgerecht voor belastingzaken is opgericht overeenkomstig artikel 6, lid 2, onder a), en artikel 11, lid 1, onder b), van de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (wettelijke regeling inzake arbitrage in belastingzaken), die is vastgesteld bij Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (wetsbesluit nr. 10/2011 van 20 januari 2011).

22) Het scheidsgerecht, dat twijfels heeft over de uitlegging van het Unierecht, heeft een beslissing gegeven waarbij het de procedure heeft geschorst en het Hof van Justitie bepaalde prejudiciële vragen heeft voorgelegd.

23) Direct na de instelling van een beroep door verzoekster heeft voornoemde rechterlijke instantie een nieuwe beslissing gegeven, waarbij zij de schorsing van de procedure handhaafde en de prejudiciële vragen herformuleerde, die vervolgens de hierboven uiteengezette strekking hebben verkregen.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

Door verzoekster aangevoerde argumenten:

- 6 De AT heeft het begrip „nationaal gezondheidszorgstelsel” verkeerd toegepast en een onjuiste uitlegging gegeven aan artikel 12, lid 1, onder b), van het Portugese btw-wetboek.
- 7 De wetswijziging die de Lei do Orçamento do Estado, Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março (rijksbegrotingswet nr. 7-A/2016 van 30 maart 2016; hierna „LOE 2016”) heeft ingevoerd in artikel 12, lid 1, onder b), van het btw-wetboek, heeft niet de rechtsgevolgen die de AT eraan toeschrijft.
- 8 Verzoekster oefent haar economische activiteit uit onder andere (en niet-vergelijkbare) sociale voorwaarden dan die welke gelden voor openbare ziekenhuizen.
- 9 Het is niet mogelijk om „het recht om af te zien van de vrijstelling [te verliezen]”.
- 10 De administratieve handeling waarbij het recht om af te zien van de vrijstelling is verleend, is niet ingetrokken.
- 11 In casu bestaat er geen enkele verplichting om de btw op de vaste activa te regulariseren.
- 12 De AT begaat een fout door ervan uit te gaan dat de btw die volgens verzoekster onterecht is geheven en betaald is verschuldigd aan de staat.

- 13 De AT heeft belastingbetalers verschillend behandeld.
- 14 Verzoekster heeft haar recht om geen gebruik te maken van de vrijstelling op geldige wijze uitgeoefend, gegeven het feit dat zij in de periode januari 2012-september 2012 een particulier ziekenhuis was dat geen deel uitmaakte van het nationaal gezondheidszorgstelsel (aangezien het dat pas ging doen in oktober 2012, toen verzoekster een overeenkomst met een publieke entiteit sloot) en de voor de uitoefening van dat recht voorziene procedure respecteerde door de verklaring van wijziging in te dienen.
- 15 Wanneer wordt voldaan aan de vereisten voor de toepassing van de heffingsregeling en nadat de mogelijkheid om af te zien van de vrijstelling eenmaal is uitgeoefend, sorteert deze keuze „rechtsgevolgen met ingang van [de] datum van overlegging” van de verklaring van aanvang van de activiteit (artikel 12, lid 2, in fine, van het btw-wetboek), en „[is] de belastingplichtige verplicht om gedurende een termijn van ten minste vijf jaar binnen de door hem gekozen regeling te blijven” (artikel 12, lid 3, van het btw-wetboek).
- 16 Bij artikel 12, lid 3, van het btw-wetboek kent de wetgever uitsluitend aan verzoekster (en niet aan de AT) het recht toe om, op vrijwillige basis en na het verstrijken van een termijn van vijf jaar, terug te keren in de vrijstellingsregeling.
- 17 De wet voorziet in geen enkele omstandigheid waarin een belastingplichtige zijn recht om af te zien van de vrijstelling verliest en stelt geen enkele wettelijke regeling in die de AT toestaat dit verlies ambtshalve af te kondigen.
- 18 Artikel 35, lid 6, van het btw-wetboek, waarin de situaties worden opgesomd waarin de AT bevoegd is ambtshalve elementen met betrekking tot de activiteit te wijzigen, verleent de AT niet de bevoegdheid om de op de belastingplichtige van toepassing zijnde regeling te wijzigen wanneer zij van oordeel is dat de aannamen waarop de keuze om van de vrijstelling af te zien is gebaseerd, zijn gewijzigd nadat deze keuze is uitgeoefend.
- 19 Door toepassing van artikel 12, lid 1, onder b), van het btw-wetboek in de zin dat de AT ambtshalve, op een later moment, de rechtsgevolgen van het afzien van de vrijstelling, welke mogelijkheid door verzoekster op geldige wijze is uitgeoefend, kan beëindigen, creëert de AT een btw-vrijstelling waarin niet uitdrukkelijk wordt voorzien in de wet, en schendt zij daardoor het wettigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale specificiteit.

Door de AT aangevoerde argumenten:

- 20 De btw-richtlijn stelt een (beperkte) vrijstellingsregeling in voor ziekenhuisverplegings- en medische verzorgingsdiensten die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door ziekenhuizen onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor openbare ziekenhuizen.

- 21 Volgens de rechtspraak van het Hof levert een particuliere zorginstelling prestaties onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor een publieke instelling wanneer, behoudens het algemeen belang van de activiteiten van de betrokken belastingplichtige en het feit dat andere belastingplichtigen met dezelfde activiteiten reeds een soortgelijke erkenning genieten, de kosten van de betrokken prestaties eventueel grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen.
- 22 Een groot deel van de zorgactiviteiten die verzoekster ontplooit (zowel wat het aantal gebruikers als wat het aantal medische handelingen betreft), vloeit voort uit met de staat en met openbare subsystemen in de gezondheidssector gesloten overeenkomsten, hetgeen tot gevolg heeft dat de waarde (omzet) van de gezondheidsdiensten die verzoekster verricht uit hoofde van de met de staat en met openbare subsystemen in de gezondheidssector gesloten overeenkomsten, meer dan de helft van de totale door verzoekster uit de verrichting van gezondheidsdiensten gerealiseerde omzet vertegenwoordigt.
- 23 De particuliere systemen die overeenkomsten of akkoorden met de nationale gezondheidsdienst en met hun respectieve publieke subsystemen hebben gesloten, maken deel uit van het nationaal gezondheidszorgstelsel (en verrichten diensten onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke rechtspersonen) en kunnen derhalve, vanaf het ogenblik dat ze die akkoorden hebben gesloten, niet afzien van de vrijstelling van de belasting.
- 24 Gezien het feit dat verzoekster gedurende de litigieuze periode was gebonden aan met de staat en met diverse openbare subsystemen in de gezondheidssector gesloten overeenkomsten of akkoorden, kon zij, vanaf dat moment van de sluiting daarvan, niet zijn onderworpen aan de algemene btw-regeling met betrekking tot haar hoofdactiviteit, het verrichten van gezondheidsdiensten, die in aanzienlijke mate afhankelijk was van de omstandigheid dat (meer dan twee derde) van de gebruikers van het ziekenhuis begunstigde van die subsystemen was en dat het merendeel van de medische handelingen (ook weer meer dan twee derde) werd verricht in het kader van met de staat gesloten overeenkomsten of akkoorden.
- 25 Bijgevolg waren de door verzoekster verrichte gezondheidsdiensten tot en met de maand maart van 2016 vrijgesteld van de belasting, overeenkomstig artikel 9, lid 2, van het btw-wetboek, zonder mogelijkheid om af te zien van die vrijstelling.
- 26 Met ingang van de maand april 2016, ingevolge de bij LOE 2016 ingevoerde wetswijziging in artikel 12, lid 1, onder b), van het btw-wetboek, konden particuliere ziekenhuizen ervan afzien dat de door hun verrichte gezondheidsdiensten werden vrijgesteld van de belasting, uitgezonderd gezondheidsdiensten die werden verricht op grond van met de staat gesloten overeenkomsten binnen het gezondheidszorgstelsel overeenkomstig de toepasselijke basiswet.

- 27 Verzoekster heeft dan ook niet de mogelijkheid om af te zien van de belastingvrijstelling met betrekking tot de prestaties die zij levert op het gebied van gezondheidsdiensten die zij verricht in het kader van met de staat of met openbare subsystemen in de gezondheidssector gesloten overeenkomsten of akkoorden, die zijn vrijgesteld van btw.
- 28 De belasting die verzoekster onterecht heeft afgetrokken overeenkomstig de artikelen 20 en 23 van het btw-wetboek beliep 822 218,35 EUR in 2014, 838 020,79 EUR in 2015 en 380 410,70 EUR in 2016.
- 29 Wat betreft de overige door verzoekster verrichte diensten, deze zijn onderworpen aan de belasting (en zijn daar niet van vrijgesteld) tegen het verlaagde tarief van 6 %, zoals voorzien in punt 2.7 van lijst I bij het btw-wetboek.
- 30 Verzoekster is een „gemengd belastingplichtige” die tegelijkertijd zowel aan de btw onderworpen en niet van de btw vrijgestelde activiteiten als vrijgestelde activiteiten zonder recht van aftrek ontplooit.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 31 Het hoofdprobleem dat ten grondslag ligt aan alle vragen die verzoekster heeft opgeworpen is dat moet worden bepaald of verzoekster het recht heeft om te worden onderworpen aan de algemene btw-regeling met betrekking tot de in de bestreden aanslagen vermelde aangiftevakken.
- 32 Deze algemene btw-regeling werd toegepast op verzoekster omdat zij de keuzemogelijkheid had uitgeoefend om af te zien van de vrijstelling, hetgeen door de AT was aanvaard, vanaf de aanvang van haar activiteit op 1 januari 2012 tot september 2012.
- 33 De btw-regeling kent twee typen vrijstellingen, afhankelijk van de vraag of het recht van aftrek ontstaat of niet: volledige, totale en complete vrijstellingen, en beperkte, gedeeltelijke en incomplete vrijstellingen zoals die welke gelden voor de litigieuze gezondheidsdiensten in casu, op grond waarvan de begunstigde belastingplichtige de belasting niet toepast op zijn actieve handelingen, maar ook niet het recht heeft om de btw die hij heeft betaald voor het verrichten van die handelingen, af te trekken.
- 34 De beperkte vrijstelling kan ongunstig uitvallen voor marktdeelnemers, omdat het niet toepassen van btw op hun leveringen van goederen of verrichtingen van diensten de onmogelijkheid om een belastingkrediet voor de door hun betaalde belasting te verkrijgen niet compenseert.
- 35 Dat wil zeggen dat beperkte vrijstellingen de neutraliteit van de belasting aantasten. Indien ze worden toegepast op „intermediaire” marktdeelnemers in het economische verkeer van goederen en diensten, ontstaat er getrapte belastingheffing en houdt de belasting op in exacte verhouding tot de

consumptiewaarde te staan. Dat is de reden waarom, in algemene zin, deze beperkingen met de nodige terughoudendheid dienen te worden toegepast en zijn geharmoniseerd in het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en waarom de regelingen die in dergelijke beperkingen voorzien op restrictieve wijze dienen te worden uitgelegd.

- 36 Bijgevolg heeft de wetgever van de Unie de lidstaten bij wijze van uitzondering toegestaan het recht te verlenen om van bepaalde vrijstellingen af te zien, waardoor belastingplichtigen de belasting konden toepassen volgens de algemene regeling.
- 37 Toen de wetgever van de Unie richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, Zesde richtlijn 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; EE 09/01, blz. 54; hierna: „Zesde richtlijn”) vaststelde, liet hij zich enerzijds, bij het selecteren van de handelingen die werden vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde, inspireren door de reeds bestaande vrijstellingen in de lidstaten, en trachtte hij anderzijds het aantal vrijstellingen te beperken, daar deze een uitzondering vormen op de algemene regel dat alle verrichtingen van diensten en leveringen van goederen onder bezwarende titel door een belastingplichtige zijn onderworpen aan btw en zij het evenredigheidsbeginsel ondermijnen.
- 38 In titel IX, hoofdstuk 2, van de btw-richtlijn worden de „vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang” opgesomd, waaronder die voor de verrichting van diensten in de gezondheidszorg, zowel die welke rechtstreeks worden verricht door beoefenaren van medische en paramedische beroepen als ziekenhuisverplegings- en medische verzorgingsdiensten die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door particuliere systemen [artikel 132, onder b) en c)].
- 39 Het gemeenschappelijke stelsel staat echter toe dat de lidstaten, gedurende een overgangperiode of bij wijze van uitzondering, ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard vrijstellen van de belasting, ook als zij hun handelingen niet verrichten onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen. In deze mogelijkheid wordt momenteel voorzien in punt 7 van deel B van bijlage X bij de btw-richtlijn („Handelingen die de lidstaten mogen blijven vrijstellen”) – welke bijlage overeenkomt met bijlage F van de Zesde richtlijn, waarin deze vrijstelling was opgenomen in punt 10.
- 40 De onderliggende doelstelling van de verlening van de vrijstellingen als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder b) en c), van de btw-richtlijn is om de verrichting van gezondheidsdiensten niet te belasten en op die wijze te garanderen dat de kostenstijging die voortvloeit uit de oplegging van btw het genieten van medische bijstand niet onmogelijk maakt, dat wil zeggen om de kosten van

gezondheidsdiensten te verlagen voor de gebruikers en het gebruik van deze diensten te bevorderen door ze toegankelijker te maken voor particulieren.

- 41 Om te bepalen voor welke handelingen die vrijstellingen kunnen worden verleend, moet naast de letterlijke strekking van de bepalingen rekening worden gehouden met de ratio van de regelingen voor vrijstelling van de btw waarin wordt voorzien. Deze vraag is voorwerp geweest van verschillende beslissingen van het Hof, die bepalend zijn voor de precieze afbakening van vrijstellingen in de gezondheidszorg.
- 42 Wat is de werkingssfeer van genoemde vrijstelling? Om deze vrijstelling te kunnen toepassen, moet worden vastgesteld of tegelijkertijd is voldaan aan de objectieve voorwaarden met betrekking tot de aard van de handelingen en de subjectieve voorwaarden die verband houden met de kenmerken van de entiteit die de handelingen verricht.
- 43 Wat de eerste voorwaarden betreft, moeten de verrichte handelingen bestaan in:
- i) ziekenhuisverpleging of medische verzorging, of
 - ii) handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging of medische verzorging.
- 44 Wat de tweede voorwaarden betreft:
- iii) moet de dienstverrichter een publiekrechtelijk lichaam zijn; of
 - iv) de diensten verrichten onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen, en
 - v) moeten de diensten worden verricht door een ziekenhuis, een centrum voor medische verzorging en diagnose of een andere naar behoren erkende inrichting van dezelfde aard.
- 45 In het licht van het bepaalde onder b), behoudens wanneer de dienstverrichters publieke systemen zijn of, indien zij dit niet zijn, wanneer zij diensten verrichten onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor die publieke systemen, houdt de algemene regeling die allereerst door de btw-richtlijn wordt vastgesteld in dat ofwel het algemene btw-tarief wordt toegepast, ofwel, wanneer een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid die hem wordt geboden door artikel 98 van de btw-richtlijn (ten aanzien van de in bijlage III genoemde diensten), het verlaagde tarief.
- 46 Hier zij aan toegevoegd dat de wetgever van de Unie de lidstaten het recht heeft verleend om te bepalen dat kan worden afgezien van de vrijstelling.
- 47 De btw-vrijstellingen voor gezondheidsdiensten worden vermeld in de leden 1, 2, 3, 4 en 5 van artikel 9 van het btw-wetboek, waarvan de inhoud overeenkomt met

die van respectievelijk de letters b), c), d), e) en p) van lid 1 van artikel 132 van de btw-richtlijn.

- 48 De werkingssfeer van de in artikel 9, leden 1 en 2, bedoelde vrijstellingen heeft twijfels doen rijzen, waarvan er enkele ter beoordeling zijn voorgelegd aan het Hof.
- 49 In Portugal zijn er vooral twijfels ontstaan over de uitlegging van deze regelingen bij het bepalen van de rechtmatigheid van het afzien van de vrijstelling door particuliere systemen die gezondheidsdiensten verrichten.
- 50 In het Verdrag betreffende de toetreding van Portugal en Spanje tot de Europese Gemeenschappen is de Republiek Portugal de mogelijkheid verleend om de in punt 10 van bijlage F bij de Zesde richtlijn genoemde handelingen vrij te stellen van btw.
- 51 Uit artikel 28, lid 3, onder b), van de Zesde richtlijn kan worden afgeleid dat de lidstaten belastingplichtigen gedurende een overgangperiode de mogelijkheid kunnen bieden om te kiezen voor belasting van de handelingen onder de in bijlage G vastgestelde voorwaarden, welke mogelijkheid in het btw-wetboek is gehandhaafd in artikel 373.
- 52 De Portugese wetgever heeft van beide mogelijkheden gebruikgemaakt. Zo vormt artikel 9, lid 2, van het btw-wetboek de omzetting van de vrijstelling van „medische en gezondheidsdiensten en alle overige diensten die daar nauw mee samenhangen, die worden verricht in ziekenhuizen, klinieken, poliklinieken en andere soortgelijke instellingen”, en biedt artikel 12 „ziekenhuizen, klinieken, poliklinieken en andere soortgelijke instellingen die geen eigendom zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen of van particuliere instellingen die deel uitmaken van het nationaal gezondheidszorgstelsel en die medische en gezondheidsdiensten verlenen en daarmee nauw samenhangende handelingen verrichten” de mogelijkheid om „[af te zien] van de vrijstelling en [te] kiezen voor de toepassing van de belasting op hun handelingen”.
- 53 In overeenstemming met de uitzonderingsregeling van artikel 377 van de btw-richtlijn, heeft Portugal tevens gebruikgemaakt van de mogelijkheid om ook particuliere ziekenhuizen vrij te stellen, dat wil zeggen particuliere ziekenhuizen die hun activiteit niet ontplooiën onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor openbare ziekenhuizen.
- 54 In het licht van al het voorgaande, en met gebruikmaking van de terminologie van de btw-richtlijn, kunnen, voor de toepassing van artikel 12, lid 1, onder b), van het btw-wetboek, als „particuliere instellingen die deel uitmaken van het nationale gezondheidszorgstelsel” met een recht om af te zien van de vrijstelling, slechts die ziekenhuizen worden beschouwd die hun activiteit niet ontplooiën onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor openbare ziekenhuizen. Verzoekster valt derhalve binnen de werkingssfeer van de genoemde mogelijkheid om af te zien van de vrijstelling wanneer zij haar

activiteit niet verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde openbare ziekenhuizen.

- 55 De kwestie is nu dat er recentelijk twijfels zijn gerezen over de subjectieve werkingssfeer van de mogelijkheid om af te zien van de bedoelde vrijstelling. Welke zijn derhalve de ziekenhuizen, klinieken, poliklinieken en andere soortgelijke instellingen die kunnen afzien van de vrijstelling? Hoe moet de in de wet opgenomen zinsnede „die geen eigendom zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen of van particuliere instellingen die deel uitmaken van het nationaal gezondheidszorgstelsel” worden opgevat?
- 56 Het beginsel waarnaar het Hof het vaakst heeft verwezen is het beginsel dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd. Volgens herhaalde rechtspraak, met enkele nuanceringen, moeten vrijstellingen strikt worden uitgelegd.
- 57 Kort gezegd is het Hof van oordeel dat bij de uitlegging van vrijstellingsregelingen bovenal de letterlijke strekking van de bepaling in acht dient te worden genomen, zij het dat een strikte uitlegging de bepalingen van de btw-richtlijn nooit mogen ontdoen van hun nuttig effect.
- 58 Wat de systematische uitlegging van de vrijstellingen betreft, heeft het Hof bevestigd dat de in de vrijstellingsregelingen gebruikte begrippen autonome begrippen van het Unierecht zijn, die moeten worden gezien in de algemene context van het gemeenschappelijke btw-stelsel, en dat de lidstaten de inhoud van de vrijstellingen niet vrijelijk kunnen wijzigen, daar het autonome begrippen van het Unierecht betreft, tenzij de Raad dit toestaat. Het is vaste rechtspraak dat de in artikel 13 van de Zesde richtlijn gebruikte begrippen autonome begrippen van Unierecht zijn die tot doel hebben om verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen.
- 59 Hierboven is reeds opgemerkt dat in artikel 12, lid 1, onder b), van het btw-wetboek wordt bepaald dat, om te kunnen afzien van de vrijstelling, instellingen geen eigendom mogen zijn van publiekrechtelijke rechtspersonen of van particuliere instellingen die deel uitmaken van het nationale gezondheidszorgstelsel.
- 60 Bijgevolg kunnen openbare ziekenhuizen die eigendom van de staat of van een publiekrechtelijke rechtspersoon zijn, niet afzien van de vrijstelling.
- 61 In de onderhavige procedure gaat het om de vraag wat moet worden verstaan onder instellingen die geen eigendom zijn van particuliere instellingen die deel uitmaken van het nationaal gezondheidszorgstelsel.
- 62 Tot voor kort was de AT van mening dat instellingen die eigendom zijn van handelsvennootschappen met winstoogmerk geen deel uitmaken van het nationaal gezondheidszorgstelsel en dientengevolge kunnen afzien van de btw-vrijstelling en de belasting kunnen toepassen op hun handelingen, zonder onderscheid te maken tussen instellingen van vennootschappen die overeenkomsten met het

ministerie van Volksgezondheid, met regionale gezondheidsinstanties of met andere openbare subsystemen in de gezondheidssector hebben gesloten en vennootschappen die dat niet hebben gedaan.

- 63 De verandering van zienswijze van de AT is gebaseerd op het begrip „nationaal gezondheidszorgstelsel”, dat de subjectieve werkingssfeer van het vrijstellingsrecht afbakent.
- 64 Volgens de belastingdienst dient, voor een correcte uitlegging van artikel 12, de betekenis van het begrip „nationaal gezondheidszorgstelsel” te worden gezocht in de basiswet houdende de grondbeginselen van de gezondheidszorg [wet nr. 48/90 van 24 augustus 1990, zoals gewijzigd bij Lei n.º 27/2002, de 08 de Novembro (wet nr. 27/2002 van 8 november 2002)].
- 65 Deze aanpak volgend, is het begrip dat moet worden gehanteerd bij de uitlegging van artikel 12 het begrip dat wordt gebruikt in grondbeginsel XII van genoemde wet:
- „Het gezondheidszorgstelsel wordt gevormd door de Serviço Nacional de Saúde (nationale gezondheidsdienst, Portugal) en alle publieke lichamen die activiteiten verrichten op het gebied van gezondheidsbevordering, preventie en behandeling in de gezondheidszorg, alsook alle particuliere systemen en alle vrije beroepsbeoefenaren die verbintenissen met de Serviço Nacional de Saúde sluiten met het oog op de ontplooiing van het geheel of een deel van die activiteiten.”
- 66 Volgens dit criterium gaan particuliere systemen die overeenkomsten voor de verrichting van activiteiten op het gebied van gezondheidsbevordering, preventie en behandeling in de gezondheidszorg sluiten met de staat, deel uitmaken van het nationaal gezondheidszorgstelsel, hetgeen er met betrekking tot de btw toe leidt dat ze niet kunnen afzien van de vrijstelling in kwestie.
- 67 Volgens de AT volgt deze benadering uit de rechtspraak van de Unie.
- 68 De correcte definitie van de subjectieve werkingssfeer van het afzien van de vrijstelling lijkt evenwel niet te kunnen worden bepaald aan de hand van de veronderstelde inhoud van het begrip „nationaal gezondheidszorgstelsel” zoals dat wordt gebruikt in de basiswet, en ook lijkt de rechtspraak van de Unie niet de betekenis te hebben die de AT daar nu aan wenst te geven.
- 69 Om te beginnen wordt het begrip „nationaal gezondheidszorgstelsel” in de basiswet niet gedefinieerd. Grondbeginsel XII heeft betrekking op het „gezondheidszorgstelsel” (sistema de saúde) en niet op het „nationaal gezondheidszorgstelsel” (Sistema Nacional de Saúde).
- 70 De subjectieve werkingssfeer van de vrijstelling in kwestie kan niet worden bepaald door middel van een eenvoudige verwijzing naar de basiswet. In de bedoelde basiswet wordt geen juridisch concept van het begrip „gezondheidszorgstelsel” gegeven. Bij het reguleren in hoofdstuk II van

„systemen die gezondheidsdiensten in het algemeen verrichten”, stelt de wet ten minste drie categorieën vast: het gezondheidszorgstelsel (lid 1 van grondbeginsel [XII]), de nationale gezondheidsdienst (lid 2) en het „nationaal netwerk van gezondheidsdiensten” (lid 4).

- 71 In grondbeginsel XII, lid 2, wordt het nationaal gezondheidszorgstelsel duidelijk gedefinieerd: dit stelsel bestaat uit staatssystemen die gezondheidsdiensten verrichten. De kenmerken van dit stelsel worden opgesomd in grondbeginsel XXIV.
- 72 Kennelijk werd niet beoogd om in het btw-wetboek een verwijzing naar een juridisch begrip van intern recht op te nemen.
- 73 Zeker is dat het punt dat moet worden opgehelderd betrekking heeft op de uitoefening van een aan de nationale wetgever verleende discretionaire bevoegdheid om bepaalde handelingen (zijnde gezondheidsdiensten) vrij te stellen (of niet) en om de mogelijkheid te bieden (of niet) om ervoor te kiezen dat genoemde handelingen worden belast.
- 74 Deze discretionaire ruimte van de wetgever houdt evenwel verband met een vrijstellingsregeling die wordt ingeperkt door autonome begrippen van Unierecht, waaronder het begrip „sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn” met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen.
- 75 Vanaf het ogenblik waarop de wetgever besloot hen (de bedoelde systemen) die mogelijkheid (van belasting) te verlenen, kan de subjectieve werkingssfeer van de mogelijkheid om van de vrijstelling af te zien evenwel niet anders zijn dan die welke in negatieve zin wordt afgebakend door de verplichte vrijstellingsregeling, op straffe van schending van het neutraliteitsbeginsel. Er bestaat een vrijheid om de regeling te kiezen (vrijstelling met of zonder afzien van de vrijstelling), maar niet om de subjectieve werkingssfeer van die keuze vorm te geven.
- 76 Uit al het voorgaande volgt dat alle systemen die hun diensten niet verrichten onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen, en die door de Portugese wetgever zijn vrijgesteld (en overeenkomstig de algemene regeling zoals voorzien in de btw-richtlijn belasting zouden betalen), moeten kunnen genieten van de mogelijkheid om hun handelingen te onderwerpen aan belasting in geval de wetgever tegelijkertijd zou besluiten om te voorzien in de mogelijkheid om af te zien van de vrijstelling (zoals in Portugal is gebeurd).
- 77 Bijgevolg dienen de zin en de reikwijdte van de uitdrukking „sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn” met die welke gelden voor de publieke sector te worden bepaald teneinde te komen tot een afbakening „in negatieve zin” van het toepassingsgebied van de mogelijkheid om af te zien van de btw-vrijstelling als bedoeld in artikel 12, lid 1, onder b), van genoemd wetboek, welke alle uit deze afbakening resulterende systemen moet omvatten.

- 78 Bijgevolg bestaat een van de bepalende vragen erin dat moet worden vastgesteld wie de kosten van de verrichte diensten draagt. Ten dien einde is de vaststelling dat de kosten van de verrichte diensten „gedeeltelijk” worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen niet afdoende. Het Hof vereist, als geldige indicatie (voor gelijkstelling aan de publieke sector), dat de kosten van de verrichte diensten grotendeels moeten worden gedragen door de publieke sector, aangezien alleen op die manier kan worden aangenomen dat is voldaan aan de voorwaarde van de vergelijkbare sociale voorwaarden.
- 79 Samenvattend is in de bovengenoemde arresten geconcludeerd, voortbouwend op hetgeen is bepaald in de zaak ██████████ dat uit het loutere feit dat een handelsvennootschap die gezondheidsdiensten verricht overeenkomsten met openbare subsystemen in de gezondheidssector heeft gesloten, niet de conclusie kan worden getrokken dat, voor de heffing van btw, deze handelsvennootschap deel uitmaakt van het nationale gezondheidszorgstelsel.
- 80 Tevens heeft het Hof bepaald dat indien de kosten van de dienstverrichtingen grotendeels worden gedragen door de publieke sector, de vereiste van de „sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn”, die rechtvaardigt dat de mogelijkheid om af te zien van de vrijstelling als bedoeld in artikel 12, lid 1, onder b), van het btw-wetboek wordt uitgesloten, geacht moet worden te zijn vervuld, aangezien kan worden geconcludeerd dat de entiteit die de diensten verricht voor deze doeleinden deel uitmaakt van het „nationale gezondheidszorgstelsel”.
- 81 In de zaken waarin genoemde arresten zijn geweest, werd slechts een klein gedeelte van de kosten van de verrichte diensten gedragen door organen van de publieke sector, waaruit de conclusie werd getrokken dat er geen enkele belemmering bestond om af te zien van de vrijstelling.
- 82 Dat is in de onderhavige zaak evenwel niet het geval (zie de punten 13 tot en met 15 hierboven).
- 83 Geconcludeerd kan derhalve worden dat er in casu sprake is van een situatie waarin de publieke sector meer dan de helft van de kosten van de verrichting van de diensten draagt.
- 84 Het is waar dat, zoals verzoekster betoogt, in het licht van voornoemde rechtspraak van het Hof, het feit dat de inkomsten grotendeels afkomstig zijn van entiteiten van publieke aard slechts een aanwijzing vormt dat de activiteit wordt ontplooid onder voorwaarden die geacht moeten worden vergelijkbaar te zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen.
- 85 In de onderhavige zaak zijn er ook andere aanwijzingen die die analogie bevestigen en ervoor pleiten dat verzoekster moet worden gezien als een „particuliere instelling die deel uitmaakt van het nationale gezondheidszorgstelsel” [het feit dat meer dan 69 % van de gebruikers begunstigde van een openbaar subsysteem in de gezondheidssector is, of de bestemming van diensten die worden verricht in het kader van met de staat

gesloten overeenkomsten, het feit dat meer dan 71 % van de door verzoekster verrichte medische handelingen is uitgevoerd uit hoofde van, via de regionale gezondheidsinstanties of de openbare subsystemen in de gezondheidssector, met de staat gesloten overeenkomsten, het feit dat het aantal gebruikers dat op grond van de overeenkomsten is behandeld vele tienduizenden bedraagt (74 045 in 2014, 93 112 in 2015 in 51 173 tot juni 2016), hetgeen de conclusie toestaat dat de door verzoekster ontplooiende activiteit het algemeen belang dient en van grote sociale relevantie is, en het feit dat het merendeel van de activiteiten van verzoekster wordt verricht tegen prijzen waarover publiekrechtelijke lichamen de zeggenschap uitoefenen en die zijn vastgelegd in de gesloten overeenkomsten, en niet tegen marktprijzen, die worden gevormd op basis van concurrentie].

- 86 Anderzijds is, hoewel artikel 133 van richtlijn 2006/112/EG de nationale wetgever de mogelijkheid biedt om de verlening van vrijstellingen afhankelijk te stellen van de in die richtlijn vastgestelde voorwaarden, geen van deze voorwaarden opgenomen in de nationale wetgeving en is de beperking van de vrijstelling tot instellingen zonder winstoogmerk, zoals in eerste instantie was voorgesteld, uiteindelijk niet opgenomen in de Zesde richtlijn.
- 87 Daarenboven wordt in punt 72 van het arrest van het Hof van 10 juni 2010, CopyGene, verklaard dat „[w]anneer het de bedoeling van de gemeenschapswetgever was de vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn aan bepaalde entiteiten zonder winstoogmerk of zonder commercieel karakter voor te behouden, [...] hij dat immers uitdrukkelijk [heeft] vermeld, zoals blijkt uit deze bepaling, sub l, m, en q”.
- 88 Voorts lijkt verzoekster gelijk te hebben met betrekking tot de handhaving van de door haar gekozen regeling gedurende een termijn van ten minste vijf jaar, die wordt begrepen als een verplichting, hetgeen veronderstelt dat het de wens van de wetgever is dat dit de minimale duur van de door het afzien van de vrijstelling ontstane situatie is.
- 89 Uit de leden 3 en 4 van artikel 35 van het btw-wetboek blijkt inderdaad dat de AT, nadat de verklaring is ingediend, binnen een bepaalde termijn kan en moet nagaan of de belastingplichtige voldoet aan de wettelijke vereisten voor de uitoefening van de mogelijkheid om af te zien van de vrijstelling en de verklaring zoals deze is ingediend moet afwijzen wanneer zij niet instemt met de aangegeven elementen en daarbij moet vaststellen welke gegevens zij wel toereikend acht.
- 90 Na het verstrijken van deze termijn wordt in beginsel de op de belastingplichtige toepasselijke regeling vastgesteld, welke regeling ingevolge artikel 12, lid 3, van het btw-wetboek gedurende een termijn van ten minste vijf jaar moet worden gehandhaafd; de elementen met betrekking tot de activiteit van de belastingplichtige kunnen slechts ambtshalve worden gewijzigd indien is voldaan aan enkele van de omstandigheden die worden vermeld in artikel 35, lid 6, van datzelfde wetboek.

- 91 Bovendien is het, om af te zien van de vrijstelling, zeer waarschijnlijk dat de belastingplichtige tot de slotsom is gekomen dat het, in zijn concrete situatie, voor hem economisch gezien profijtelijker is om te kiezen voor toepassing van de algemene regeling, waarin hij de door hem betaalde btw kan aftrekken, hoewel hij de btw moet toepassen op de prijzen van de diensten die hij verricht, hetgeen waarschijnlijk een lagere winstmarge ten gevolge heeft. Om die reden strookt de keuze voor de heffingsregeling, als gevolg waarvan de door de dienstverrichter gedragen kosten afnemen door de btw-aftrek, met de aan de vrijstelling ten grondslag liggende intentie van de wetgever om de prijzen van gezondheidsdiensten te verlagen, aangezien de verbetering die de lagere kosten inhouden de noodzakelijke voorwaarden schept voor een verlaging van de prijzen van de diensten.
- 92 In casu wil het geval evenwel dat de AT twijfels heeft over de verenigbaarheid van de handhaving van de heffingsregeling met het Unierecht nadat de voorwaarden om te kunnen afzien van de vrijstelling zijn opgehouden te bestaan, zodat zij het nodig acht te verzoeken om een prejudiciële beslissing ter zake van de verenigbaarheid van deze regeling met de hierboven door de AT aangevoerde beginselen.
- 93 De onderhavige zaak betreft de uitlegging van de normen van het Unierecht die uitleggingsvragen oproepen en ten aanzien waarvan er geen rechtspraak van het Hof van Justitie bekend is die de wezenlijke vragen die in casu zijn gerezen op duidelijke wijze beantwoordt, met name betreffende de vervulling van de voorwaarde van „sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn”, zoals genoemd in artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, in omstandigheden waarin het merendeel van de activiteiten van de belastingplichtige is verbonden met publiekrechtelijke lichamen, en betreffende de mogelijkheid dat aan de belastingplichtige die heeft afgezien van de vrijstelling en heeft gekozen voor de heffingsregeling wanneer hij geen diensten verricht onder „sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn” met die welke gelden voor „publiekrechtelijke lichamen”, en zichzelf er op die manier toe heeft verplicht om genoemde regeling gedurende een termijn van ten minste vijf jaar te handhaven, de vrijstellingsregeling wordt opgelegd omdat hij is overgegaan tot het verrichten van handelingen onder „sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn” of krachtens een nieuwe wet die in de weg staat aan het afzien van de vrijstelling.
- 94 In het bijzonder, gelet op het feit dat de toepasselijke regeling belangrijke implicaties kan hebben voor het rendement op investeringen, en rekening ermee houdend dat de wet de belastingplichtige die voor de heffingsregeling heeft gekozen de verplichting oplegt om gedurende een termijn van ten minste vijf jaar in die regeling te blijven, lijkt het twijfelachtig, in het licht van het beginsel van bescherming van verworven rechten, of ten minste het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, dat er, hetzij bij een besluit van de AT, hetzij ingevolge een nieuwe wet, tegen de wil van de belastingplichtige, voordat bedoelde termijn is verstreken, een andere regeling op hem kan worden toegepast.

- 95 Bovendien zou de voortgezette toepassing van de heffingsregeling op een belastingplichtige, terwijl aan andere belastingplichtigen die zich in dezelfde situatie bevinden de vrijstellingsregeling wordt opgelegd, mogelijk niet-verenigbaar kunnen zijn met het gelijkheidsbeginsel, het non-discriminatiebeginsel, het neutraliteitsbeginsel en het beginsel van niet-vervalsing van de mededinging met betrekking tot de gebruikers en tot belastingplichtigen die publiekrechtelijke lichamen zijn.
- 96 Verzoekster stelt dat zij de door de AT vastgestelde omzetcijfers heeft afgewezen, betogend dat „met betrekking tot de periode die loopt van 2014 tot 2016, de van publieke entiteiten verkregen inkomsten van verzoekster gemiddeld 39,5 % van haar totale omzet bedroegen (zie het overzicht van de jaarlijkse omzetten van verzoekster in de bijgevoegde Excel-bestanden)”.
- 97 Verzoekster heeft deze Excel-bestanden echter niet overgelegd, noch enig ander document waarin de totale omzet over deze perioden wordt vermeld, zodat zij geen enkel bewijs ter staving van die omzetcijfers heeft aangedragen.
- 98 In het verslag van de belastingcontrole wordt niettemin uitdrukkelijk opgemerkt dat de vermelde omzetpercentages „de bedragen die zijn gefactureerd aan de respectieve begunstigde gebruikers” omvatten, evenals „zowel de bedragen die zijn gefactureerd aan de entiteit die de verrichtingen gedeeltelijk vergoedt als de bedragen die zijn gefactureerd aan de desbetreffende gebruiker die begunstigde van het openbare subsysteem in de gezondheidssector is”, met als gevolg dat het aandeel van de omzet dat van publieke lichamen afkomstig is, minder dan 50 % zou kunnen zijn.
- 99 Bijgevolg heeft verzoekster gelijk wanneer zij zich verzet tegen de bewering dat „er sprake is van een situatie waarin de publieke sector meer dan de helft van de kosten van de prestaties draagt”, daar het juist zou zijn om te stellen dat „het merendeel van de activiteiten van de belastingplichtige is verbonden met publiekrechtelijke lichamen”, een uitdrukking die stoelt op het feit dat meer dan de helft van de kosten van de verrichte diensten worden vergoed in het kader van overeenkomsten met entiteiten van de publieke sector.
- 100 Bijgevolg is het dienstig om het eerste deel van de eerste prejudiciële vraag te herformuleren om daarin uitdrukkelijk te vermelden dat het percentage van 54,5 % van de omzet door de gebruikers betaalde eigen bijdragen omvat, en dat die omzet wordt gerealiseerd tegen gereguleerde prijzen, daar het feit dat „het merendeel van de activiteiten van verzoekster wordt verricht tegen prijzen waarover publiekrechtelijke lichamen de zeggenschap uitoefenen, en die zijn vastgelegd in de gesloten overeenkomsten, en niet tegen marktprijzen, die worden gevormd op basis van concurrentie” van belang kan zijn bij het beoordelen of de activiteit wordt ontplooid onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen.

- 101 Het Hof van Justitie heeft de in het kader van een arbitrageprocedure in belastingzaken geformuleerde verzoeken om een prejudiciële beslissing ontvankelijk verklaard.
- 102 Gegeven het feit dat er geen mogelijkheid van beroep bestaat in verband met de gestelde vragen, is deze instantie van mening dat op haar de verplichting rust om overeenkomstig artikel 267 VWEU een verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen.