ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

5 maart 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 132, lid 1, onder b) – Vrijstellingen – Ziekenhuisverpleging en medische verzorging – Ziekenhuizen – Diensten die worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen – Artikelen 377 en 391 – Afwijkingen – Mogelijkheid om voor de belastingregeling te kiezen – Handhaving van de belastingregeling – Wijziging van de omstandigheden waarin de bedrijfsactiviteit wordt uitgeoefend”

In zaak C-211/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal] bij beslissing van 19 februari 2018, ingekomen bij het Hof op 26 maart 2018, in de procedure

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

tegen

Autoridade Tributária e Aduaneira,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

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

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 17 juni 2019,

gelet op de opmerkingen van:

– Idealmed III – Serviços de Saúde SA, vertegenwoordigd door J. P. Lampreia en F. Antas, advogados,

– de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M. J. Marques en P. Barros da Costa als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Afonso en N. Gossement als gemachtigden,

* Procestaal: Portugees.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 oktober 2019,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder b), en de artikelen 377 en 391 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Idealmed III – Serviços de Saúde SA (hierna: „Idealmed") en de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanedienst, Portugal) over de beslissing van laatstgenoemde om Idealmed betaling op te leggen van een bedrag dat overeenkomt met de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die Idealmed heeft afgetrokken in verband met de medische diensten die zij tussen 2014 en 2016 heeft verricht, alsmede betaling van compensatie- en vertragingsrente daarover.

Toepasselijke bepalingen

Btw-richtlijn

3 In overweging 7 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel moet — zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd — uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen."

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

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

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

[...]

g) diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, waaronder begrepen die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend;

[...]"

5 Artikel 133 van die richtlijn luidt:

„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;

[...]"

6 Artikel 377 van dezelfde richtlijn is als volgt verwoord:

„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."

7 Artikel 391 van de btw-richtlijn bepaalt:

„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."

8 Bijlage X bij deze richtlijn, met als opschrift „Lijst van handelingen waarvoor de in de artikelen 370 en 371 en de artikelen 375 tot en met 390 bedoelde afwijkingen gelden", vermeldt in punt 7 van deel B ervan, waarin de handelingen worden opgesomd die de lidstaten mogen blijven vrijstellen, „de handelingen van ziekenhuizen die niet onder artikel 132, lid 1, punt b), vallen".

Portugees recht

9 Artikel 9, punt 2 van de Código do IVA (btw-wetboek) bepaalt dat „medische en gezondheidsdiensten en alle overige daarmee nauw samenhangende diensten die worden verricht in ziekenhuizen, klinieken, poliklinieken en andere soortgelijke instellingen" van btw zijn vrijgesteld.

10 Artikel 12 van dit wetboek, zoals gewijzigd bij decreto-lei nº 102/2008 (wetsbesluit nr. 102/2008) van 20 juni 2008 bepaalt:

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

[...]

b) 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 32 bedoelde verklaring moet overleggen, die van kracht wordt vanaf 1 januari van het jaar van indiening;

[...]"

11 Artikel 12, lid 1, van dat wetboek werd gewijzigd bij de lei nº 7-A/2016 (wet nr. 7-A/2016) van 30 maart 2016 en luidt thans:

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

[...]

b) 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."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 Idealmed is een vennootschap die met winstoogmerk vijf zorginstellingen beheert en exploiteert. Deze bieden onder meer medische diensten, verpleegkunde, diensten voor diagnose, klinische analyse en fysiotherapie aan.

13 In haar op 6 januari 2012 ingediende verklaring van aanvang van activiteit heeft deze vennootschap te kennen gegeven te willen kiezen voor de normale btw-regeling.

14 Vanaf september 2012 heeft Idealmed meerdere akkoorden en overeenkomsten met overheidsinstanties gesloten, op basis waarvan zij met name zorgdiensten tegen vooraf vastgestelde prijzen zou verrichten.

15 Bij een controle heeft de belasting- en douanedienst vastgesteld dat van april 2014 tot juni 2016 een groot deel van de medische werkzaamheden in het kader van deze akkoorden en overeenkomsten is uitgevoerd. De belastingdienst heeft daaruit afgeleid dat deze activiteit had moeten worden vrijgesteld zonder dat Idealmed kon afzien van een dergelijke vrijstelling, en dat deze vennootschap dus ten onrechte de met betrekking tot de uitoefening van die activiteit betaalde btw had afgetrokken.

16 Na deze controle heeft de belasting- en douanedienst besloten om ambsthalve de btw-status van Idealmed te wijzigen met ingang van 1 oktober 2012 en aan deze vennootschap de betaling op te leggen van de ten onrechte afgetrokken btw, te weten 2 009 944,90 EUR, vermeerderd met de daarover verschuldigde rente.

17 Op 27 juni 2017 heeft Idealmed verzocht om samenstelling van een scheidsgerecht voor belastingzaken om de onrechtmatigheid van die beslissing te laten vaststellen.

18 Tegen deze achtergrond heeft de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal] de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een beslissing over de volgende prejudiciële vragen:

„1) Verzet artikel 132, lid 1, onder b), van [van 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 ontplooide 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 [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; 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 ertegen 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 de btw-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 btw-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 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

19 Vooraf moet in herinnering worden geroepen dat de lidstaten volgens artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn vrijstelling verlenen voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede voor 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.

20 Uit de bewoordingen van deze bepaling blijkt dat de door particuliere ziekenhuizen verleende zorgdiensten worden vrijgesteld op voorwaarde dat deze diensten worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen.

21 Aangezien dit vereiste betrekking heeft op de diensten die worden verricht en niet op de betrokken dienstverrichter, is het aandeel van de onder vergelijkbare sociale voorwaarden verrichte zorgdiensten in de zin van deze bepaling in verhouding tot de gehele activiteit van de dienstverrichter irrelevant voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van die richtlijn.

22 Derhalve moet worden vastgesteld dat de verwijzende rechter met zijn eerste vraag in wezen wenst te vernemen of artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de bevoegde autoriteiten van een lidstaat bij de beoordeling van de vraag of de door een particulier ziekenhuis verstrekte – en het algemeen belang dienende – zorgdiensten worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen in de zin van dezelfde bepaling, rekening kunnen houden met het feit dat deze zorgdiensten in het kader van met de overheid van die lidstaat gesloten overeenkomsten worden verricht tegen prijzen die in die overeenkomsten zijn bepaald en waarvan de kosten gedeeltelijk door de socialezekerheidsinstellingen van die lidstaat worden gedragen.

23 In dit verband moet om te beginnen worden opgemerkt dat artikel 13, A, lid 1, onder b) en g), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), en het in wezen gelijkluidende artikel 132, lid 1, onder b) en g), van de btw-richtlijn, op dezelfde wijze moeten worden uitgelegd en dat de rechtspraak van het Hof inzake de eerstgenoemde bepaling derhalve relevant is om vragen over de uitlegging van de tweede bepaling te beantwoorden (zie in die zin arrest van 10 juni 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punt 27).

24 Wat het begrip „vergelijkbare sociale voorwaarden" in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn betreft, moet worden vastgesteld deze bepaling niet nauwkeurig aangeeft welke aspecten van de betrokken zorgdiensten moeten worden vergeleken om te beoordelen of deze bepaling van toepassing is.

25 Dienaangaande zij er in de eerste plaats aan herinnerd dat de bepalingen van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn in hun geheel tot doel hebben om bepaalde activiteiten van algemeen belang vrij te stellen van btw, teneinde de toegang tot bepaalde diensten en de levering van bepaalde goederen te vergemakkelijken door de verhoogde kosten te vermijden die zouden ontstaan indien de betrokken prestaties en goederenleveringen aan de btw werden onderworpen (zie in die zin arrest van 20 november 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Het feit dat de diensten in het algemeen belang worden verricht, is dus een relevante factor die in aanmerking moet worden genomen om te bepalen of zorgdiensten van een particulier ziekenhuis onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn vallen.

27 In de tweede plaats volgt uit artikel 133, eerste alinea, onder c), van die richtlijn dat de lidstaten ten aanzien van andere dan publiekrechtelijke instellingen de verlening van de met name in artikel 132, lid 1, onder b) en g), van dezelfde richtlijn bedoelde vrijstellingen afhankelijk kunnen stellen van de voorwaarde dat deze instellingen 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.

28 Aangezien de Uniewetgever besloten heeft dat het feit dat de prijzen van de diensten worden vastgesteld via een met de overheid van een lidstaat gesloten overeenkomst, een facultatieve voorwaarde is die de lidstaten naar eigen goeddunken al dan niet toepassen bij de in artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn bedoelde vrijstelling, is deze vrijstelling niet uitgesloten wanneer dat niet het geval is (zie naar analogie arrest van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punt 40).

29 Bedoeld gegeven blijft echter een relevante factor om te bepalen of de zorgdiensten van een particulier ziekenhuis 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 de btw-richtlijn (zie naar analogie arrest van 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punt 38).

30 Bijgevolg moet worden geoordeeld dat het feit dat de prijzen worden vastgesteld via een met de overheid van een lidstaat gesloten overeenkomst, in aanmerking kan worden genomen om te bepalen of de zorgdiensten van een particulier ziekenhuis 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 de btw-richtlijn.

31 In de derde plaats blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de mate waarin de socialezekerheidsinstellingen van een lidstaat de kosten van de zorgdiensten vergoeden, relevant is om na te gaan of de voorwaarden waaronder deze diensten worden verricht, vergelijkbaar zijn in de zin van deze bepaling (zie in die zin arrest van 10 juni 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punten 69 en 70).

32 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de bevoegde autoriteiten van een lidstaat bij de beoordeling van de vraag of de door een particulier ziekenhuis verstrekte – en het algemeen belang dienende – zorgdiensten worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen in de zin van dezelfde bepaling, rekening kunnen houden met het feit dat deze zorgdiensten in het kader van met de overheid van die lidstaat gesloten overeenkomsten worden verricht tegen prijzen die in die overeenkomsten zijn bepaald en waarvan de kosten gedeeltelijk door de socialezekerheidsinstellingen van die lidstaat worden gedragen.

Tweede tot en met vierde vraag

33 Met zijn tweede tot en met vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 391 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 377 ervan en de beginselen van gewettigd vertrouwen, rechtszekerheid en fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de btw-vrijstelling van de door een particulier ziekenhuis verstrekte zorgdiensten die onder artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn vallen omdat de voorwaarden voor de uitoefening van de activiteiten van dat ziekenhuis zijn gewijzigd sinds het heeft

gekozen voor de heffingsregeling waarin de nationale regeling van de betrokken lidstaat voorziet en volgens welke iedere belastingplichtige die een dergelijke keuze maakt, voor een bepaalde periode aan die heffingsregeling onderworpen blijft wanneer deze periode nog niet is verstreken.

34 Het gemeenschappelijke btw-stelsel is het resultaat van een geleidelijke harmonisatie van de nationale wetgevingen in het kader van de artikelen 113 VWEU en 115 VWEU. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft vastgesteld, is deze harmonisatie, zoals zij tot stand is gebracht door de achtereenvolgende richtlijnen en met name door richtlijn 77/388, nog slechts een gedeeltelijke harmonisatie (zie in die zin arrest van 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory e.a., C-144/13 en C-160/13, EU:C:2015:116, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Krachtens artikel 370 van de btw-richtlijn mogen de lidstaten immers bepaalde voorschriften van hun nationale wetgeving van vóór deze richtlijn handhaven, terwijl die voorschriften zonder dat recht onverenigbaar met de richtlijn zouden zijn geweest (arrest van 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory e.a., C-144/13 en C-160/13, EU:C:2015:116, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Op grond van artikel 377 van deze richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage X, deel B, punt 7 ervan, mag de Portugese Republiek in dit verband, onder de voorwaarden die op 1 januari 1989 in die lidstaat bestonden, de vrijstelling behouden voor de handelingen van ziekenhuizen die niet onder artikel 132, lid 1, onder b), van die richtlijn vallen.

37 Bovendien bepaalt artikel 391 van de btw-richtlijn dat de lidstaten die vrijstelling verlenen voor de handelingen die worden bedoeld in de in dit artikel vermelde artikelen, waartoe ook artikel 377 van deze richtlijn behoort, de betrokken belastingplichtigen het recht mogen verlenen om voor belastingheffing over deze handelingen te kiezen.

38 Uit artikel 377 juncto artikel 391 en bijlage X, deel B, punt 7, van de btw-richtlijn blijkt dus dat de in artikel 391 van deze richtlijn geboden mogelijkheid om voor belastingheffing te kiezen uitsluitend betrekking heeft op de handelingen van ziekenhuizen die niet onder artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn vallen. Artikel 132 van deze richtlijn legt de lidstaten juist de verplichting op om de daarin vermelde prestaties vrij te stellen (zie in die zin arrest van 10 juni 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punt 56).

39 Hieruit volgt dat zodra een particulier ziekenhuis diensten verricht die onder artikel 132, lid 1, onder b), van dezelfde richtlijn vallen, het met betrekking tot deze prestaties moet worden vrijgesteld, ook al heeft het gekozen voor de heffingsregeling voor activiteiten die niet onder die bepaling vallen.

40 De lidstaten kunnen zich dan ook niet op de artikelen 377 en 391 van de btw-richtlijn beroepen om te rechtvaardigen dat de handelingen van een belastingplichtige aan de belasting onderworpen blijven, indien dit ertoe zou leiden dat deze handelingen niet worden vrijgesteld hoewel zij onder de in artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn vastgestelde vrijstelling vallen.

41 Bovendien, gelet op het in overweging 7 van die richtlijn genoemde beginsel van fiscale neutraliteit, dat inhoudt dat soortgelijke diensten – die dus met elkaar concurreren – uit het oogpunt van de btw niet verschillend mogen worden behandeld (zie in die zin arrest van 5 september 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak), kan het feit dat de betrokken belastingplichtige in het verleden andere diensten onder een bijzondere belastingregeling heeft verricht in beginsel niet ertoe leiden dat de diensten die hij later onder andere sociale voorwaarden verricht anders worden belast.

42 Evenzo heeft de omstandigheid dat de nationale regeling die de mogelijkheid biedt om voor het stelsel van belastingheffing te kiezen, de belastingplichtige verplicht gedurende een bepaalde, nog niet verstreken periode aan deze regeling onderworpen te blijven, geen invloed op de fiscale behandeling van de diensten die onder artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn vallen, aangezien die mogelijkheid alleen geldt voor handelingen die niet onder deze bepaling vallen.

43 Voorts wordt aan een dergelijke uitlegging niet afgedaan door het vertrouwens- of het rechtszekerheidsbeginsel.

44 Wat het beginsel van het gewettigd vertrouwen betreft, zij eraan herinnerd dat iedere justitiabele bij wie een administratieve autoriteit met door haar gedane precieze toezeggingen gegronde verwachtingen heeft gewekt, zich op dat beginsel kan beroepen (arrest van 21 februari 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Het feit dat de nationale regeling die de belastingplichtige toestaat om voor belastingheffing over zijn verrichtingen te kiezen en die de uitoefening van een dergelijke keuzemogelijkheid afhankelijk stelt van de verplichting voor deze belastingplichtige om gedurende een bepaalde periode aan het gekozen stelsel onderworpen te blijven, kan bij deze belastingplichtige evenwel geen gewettigd vertrouwen wekken dat de bevoegde autoriteiten dit stelsel zullen blijven toepassen als er een wijziging optreedt in de omstandigheden waarin hij zijn activiteiten uitoefent.

46 Wat het rechtszekerheidsbeginsel betreft, heeft het Hof geoordeeld dat dit beginsel zich niet ertegen verzet dat de belastingdienst vóór het verstrijken van de verjaringstermijn de afgetrokken voorbelasting ter zake van al verstrekte diensten, waarover belasting had moeten worden geheven, naheft (arrest van 12 oktober 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, punt 48).

47 Dat beginsel staat er dus niet aan in de weg dat de belastingdienst de situatie van een belastingplichtige die voor belastingheffing over zijn activiteiten had gekozen, beoordeelt en vervolgens de btw naheft die de belastingplichtige heeft afgetrokken voor diensten die hij na de uitoefening van zijn keuzerecht heeft verricht, wanneer de belastingdienst tot de conclusie komt dat deze diensten onder artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn vallen en overeenkomstig deze bepaling hadden moeten worden vrijgesteld.

48 Hieruit volgt dat op de tweede tot en met de vierde vraag moet worden geantwoord dat artikel 391 van de richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 377 ervan en met de beginselen van gewettigd vertrouwen, rechtszekerheid en fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen de btw-vrijstelling van de door een particulier ziekenhuis verrichte zorgdiensten die onder artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn vallen omdat de voorwaarden voor de uitoefening van de activiteiten van dat ziekenhuis zijn gewijzigd sinds het heeft gekozen voor de heffingsregeling waarin de nationale regeling van de betrokken lidstaat voorziet en volgens welke iedere belastingplichtige die een dergelijke keuze maakt, voor een bepaalde periode aan die heffingsregeling onderworpen blijft wanneer deze periode nog niet is verstreken.

Kosten

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

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 132, lid 1, onder 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 bevoegde autoriteiten van een lidstaat bij de beoordeling van de vraag of de door een particulier ziekenhuis verstrekte – en het algemeen belang dienende – zorgdiensten worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen in de zin van dezelfde bepaling, rekening kunnen houden met het feit dat deze zorgdiensten in het kader van met de overheid van die lidstaat gesloten overeenkomsten worden verricht tegen prijzen die in die overeenkomsten zijn bepaald en waarvan de kosten gedeeltelijk door de socialezekerheidsinstellingen van die lidstaat worden gedragen.**

2) **Artikel 391 van de richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 377 ervan en de beginselen van gewettigd vertrouwen, rechtszekerheid en fiscale neutraliteit, moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen de vrijstelling van de door een particulier ziekenhuis verrichte zorgdiensten die onder artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn vallen omdat de voorwaarden voor de uitoefening van de activiteiten van dat ziekenhuis zijn gewijzigd sinds het heeft gekozen voor de heffingsregeling waarin de nationale regeling van de betrokken lidstaat voorziet en volgens welke iedere belastingplichtige die een dergelijke keuze maakt, voor een bepaalde periode aan die heffingsregeling onderworpen blijft wanneer deze periode nog niet is verstreken.**

ondertekeningen