CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
G. HOGAN
van 23 september 2021 [1]

**Zaak C-228/20**

**I GmbH**
**tegen**
**Finanzamt H**

[verzoek van het Niedersächsische Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg van de deelstaat Nedersaksen, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 132, lid 1, onder b) – Vrijstellingen voor bepaalde medische handelingen in het algemeen belang – Begrip ‚naar behoren erkende inrichtingen' – Begrip ‚sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen'"

## I. Inleiding

1. In welke omstandigheden mag een particulier ziekenhuis gebruikmaken van de btw-vrijstelling die wordt verleend voor medische verzorging door openbare ziekenhuizen? Deze vraag is niet eenvoudig te beantwoorden, zoals hieronder zal blijken, maar in wezen is dit de kwestie die aan de orde wordt gesteld in het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing dat betrekking heeft op de uitlegging van 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 (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn"). Deze bepaling voorziet in een vrijstelling voor bepaalde handelingen op het gebied van de gezondheidszorg die worden verricht door bepaalde soorten medische inrichtingen.

2. De vrijstellingen van artikel 132 van de btw-richtlijn zijn gebaseerd op beleidsoverwegingen die niet altijd volledig met elkaar in overeenstemming zijn. Zoals D. Berlin heeft opgemerkt, was de vooruitgang die op het gebied van harmonisatie van de btw werd geboekt, vaak het gevolg van uitermate praktische overwegingen die op hun beurt dikwijls werden ingegeven door de nationale politieke werkelijkheid en specifiek regionale kenmerken. [2]

3. In de onderhavige zaak is het verzoek van het Niedersächsische Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg van de deelstaat Nedersaksen, Duitsland) ingediend in het kader van een geschil tussen een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, I, en de Finanzamt H (belastingdienst H, Duitsland) over de vrijstelling van de btw voor door I in de belastingjaren

[1] Oorspronkelijke taal: Engels.

[2] Zie Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Brussel, 2020, blz. 538.

2009 tot en met 2012 verrichte ziekenhuisdiensten. Omdat er volgens de verwijzende rechter enige discrepanties bestaan tussen de betrokken nationale wetgeving en de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, heeft hij besloten het Hof te verzoeken om uitlegging van deze bepaling.

4. Om te beginnen wil ik erop wijzen dat wellicht niet alle rechtspraak van het Hof hierover altijd even consistent is. Tevens zal blijken dat de problematiek deels ligt in het feit dat enkele begrippen van artikel 132, lid 1, onder b), niet altijd even helder zijn omschreven en moeilijk toepasbaar zijn. De onderhavige zaak biedt het Hof derhalve de mogelijkheid om deze rechtspraak te verduidelijken door deze bepaling uitvoerig en op systematische wijze te analyseren. Voordat ik met deze analyse begin, moet echter eerst een overzicht worden gegeven van de toepasselijke bepalingen.

## II. Toepasselijke bepalingen

### *A. Unierecht*

5. Artikel 131 van de btw-richtlijn is het enige artikel van hoofdstuk 1 („Algemene bepalingen”) van titel IX („Vrijstellingen”) van deze richtlijn. Dit artikel luidt als volgt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere [Unierechtelijke] bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

6. In artikel 132 van de btw-richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk 2 („Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”) van titel IX van die richtlijn, is in lid 1 het volgende bepaald:

„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;

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

[…]”

7. Artikel 133 van die richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen de verlening van elk der in artikel 132, lid 1, onder 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;

b) het beheer en het bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding geschieden door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;

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;

d) de vrijstellingen mogen niet tot verstoring van de mededinging leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.

[…]”

### *B. Duits recht*

8. § 4, punt 14, onder b), van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), in de op 1 januari 2009 geldende versie, bepaalt:

„Van de onder § 1, lid 1, punt 1, UStG vallende handelingen zijn vrijgesteld van belasting:

[…]

14. […]

b) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, met inbegrip van diagnostiek, medisch onderzoek, preventie, revalidatie, verloskundige hulp en stervensbegeleiding, evenals handelingen die nauw daarmee samenhangen, die door publiekrechtelijke lichamen worden verricht. De in de eerste volzin aangeduide diensten zijn eveneens vrijgesteld van belasting wanneer zij worden verricht door;

aa) krachtens § 108 van het Fünfte Buch Sozialgesetzbuch [(boek 5 van het sociaal wetboek; hierna: „SGB V”)] erkende ziekenhuizen;

[…]

cc) lichamen die door de verantwoordelijke instanties van de wettelijke ongevallenverzekeringen in de zin van § 34 van het Siebte Buch Sozialgesetzbuch [(boek 7 van het sociaal wetboek)] bij de verzorging worden betrokken […].

[…]"

9. § 108 SGB V, met als opschrift „Erkende ziekenhuizen", luidt:

„Ziekenfondsen mogen ziekenhuisverpleging alleen door de volgende (erkende) ziekenhuizen laten verrichten:

1. ziekenhuizen die als universitaire ziekenhuizen zijn aangemerkt […],

2. ziekenhuizen die zijn opgenomen in het ziekenhuisplan van een deelstaat (planziekenhuizen), of

3. ziekenhuizen die een zorgverleningscontract hebben gesloten met de Landesverbände der Krankenkassen [(deelstaatfederaties van ziekenfondsen)] en de Verbände der Ersatzkassen [(federaties van vrijwillige ziekenfondsen)]."

10. In het Duitse recht verschillen de ziekenfondsen kennelijk om historische redenen van de vrijwillige ziekenfondsen door de manier waarop beide soorten ziekenfondsen zijn georganiseerd. Dit lijkt in casu echter niet relevant te zijn.

11. § 109 SGB V, met als opschrift „Sluiten van zorgverleningscontracten met ziekenhuizen", bepaalt:

„[…]

(2) Er bestaat geen recht op het sluiten van een zorgverleningscontract als bedoeld in § 108, punt 3, SGB V. […]

(3) Een zorgverleningscontract als bedoeld in § 108, punt 3, SGB V mag niet worden gesloten wanneer het ziekenhuis

1. niet de zekerheid biedt voor een productieve en economische ziekenhuisverpleging;

2. [niet voldoet aan bepaalde kwaliteitseisen], of

3. niet noodzakelijk is voor een op de behoefte van de verzekerden afgestemde ziekenhuisverpleging.

[…]"

12. § 1 van het Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (wet op de ziekenhuisfinanciering; hierna: „KHG"), BGBl. I 1991, 886, met als opschrift „Beginsel", bepaalt in de versie die volgens de verwijzende rechter van toepassing is op het hoofdgeding, hetgeen door die rechter moet worden bevestigd:

„(1) Doel van deze wet is om ziekenhuizen economische zekerheid te bieden, teneinde door middel van sterke en onafhankelijk geëxploiteerde ziekenhuizen van hoge kwaliteit een kwalitatief hoogwaardige, patiëntgerichte en op de behoefte afgestemde zorg voor de bevolking te garanderen en bij te dragen aan sociaal aanvaardbare zorgtarieven."

13. § 6 KHG bepaalt:

„(1) De deelstaten stellen ter verwezenlijking van de in § 1 vastgelegde doelstellingen ziekenhuisplannen en investeringsprogramma's op; de financiële gevolgen, met name de gevolgen voor de zorgtarieven, moeten in aanmerking worden genomen.

[…]

(4) Verdere details worden vastgelegd in de wetgeving van de deelstaat."

14. In haar schriftelijke opmerkingen heeft de Duitse regering vermeld dat het Bundesministerium der Finanzen (ministerie van Financiën, Duitsland) een bindende administratieve circulaire had aangenomen die vanaf 1 januari 2009 van toepassing was. Volgens die circulaire konden zelfs particuliere ziekenhuizen die geen erkende ziekenhuizen waren in de zin van § 108 SGB V, aanspraak maken op de vrijstelling van de belasting als de door hen verrichte diensten overeenkwamen met de diensten in ziekenhuizen die door overheidsinstanties of krachtens § 108 SGB V erkende ziekenhuizen werden geëxploiteerd, en de kosten grotendeels door de ziekenfondsen of overige socialezekerheidsorganen werden gedragen. Dit is het geval indien in het afgelopen boekjaar ten minste 40 % van de ziekenhuisopnamen of facturatiedagen gedurende het jaar ten deel valt aan patiënten voor wie ziekenhuisdiensten in rekening zijn gebracht voor een bedrag dat niet hoger is dan het bedrag dat door de socialezekerheidsorganen zou worden vergoed. [3]

15. Ten slotte is er § 30 van de Gewerbeordnung (bedrijfsvergunningenwet; hierna: „GewO"), dat als opschrift „Particuliere ziekenhuizen" heeft en als volgt luidt:

„(1) Ondernemers van particuliere ziekenhuizen en particuliere kraamklinieken, alsmede particuliere psychiatrische ziekenhuizen, hebben een vergunning van de bevoegde autoriteit nodig. De vergunning wordt uitsluitend geweigerd indien:

1. op basis van feiten kan worden aangetoond dat de ondernemer onbetrouwbaar gedrag vertoont met betrekking tot het beheer of bestuur van de inrichting of kliniek;

1a. op basis van feiten kan worden aangetoond dat er geen adequate medische zorg en verpleegkundige zorg van de patiënten kan worden gewaarborgd;

[3] Deze voorwaarde werd in 2019 aan § 4, punt 14, onder b), onder aa), UStG toegevoegd.

2. volgens de door de ondernemer in te dienen beschrijvingen en plannen, de structurele en overige technische faciliteiten van de inrichting of kliniek niet voldoen aan de hygiënevoorschriften;

3. de inrichting of kliniek uitsluitend in een deel van een gebouw wordt gevestigd waar andere personen ook gebruik van maken en de exploitatie ervan aanzienlijke nadelen of risico's kan meebrengen voor de medegebruikers van dit gebouw, of

4. de inrichting of kliniek is bestemd voor de huisvesting van personen met besmettelijke ziekten of psychiatrische patiënten en de locatie wezenlijke nadelen of risico's kan veroorzaken voor de eigenaren of gebruikers van nabijgelegen eigendommen.

(2) Voordat de vergunning wordt verleend, dienen de lokale politie en gemeentelijke instanties te worden geraadpleegd over de in lid 1, punten 3 en 4, bedoelde gevallen."

## III. Feiten van het hoofdgeding en verzoek om een prejudiciële beslissing

16. Verzoekster in het hoofdgeding is een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Duits recht met als bedrijfsdoel volgens haar statuten de planning, oprichting en exploitatie van een ziekenhuis gespecialiseerd in neurologie. Voor de handelingen van dat ziekenhuis is overeenkomstig § 30 GewO een overheidsvergunning verkregen.

17. De patiënten van verzoekster zijn personen die de behandeling zelf vooruitbetalen, particulier verzekerden en/of bijstandsgerechtigden, zogenaamde ambassadepatiënten waarbij de ambassade van een buitenlandse staat toezegt in te staan voor de kosten, medewerkers van de Duitse strijdkrachten, patiënten van de Berufsgenossenschaften (verzekeringskassen voor de aansprakelijkheid van werkgevers) en patiënten van de wettelijk verplichte ziektekostenverzekering.

18. Verzoekster rekende haar diensten op het gebied van ziekenhuisverpleging en medische verzorging en handelingen die nauw daarmee samenhangen, aanvankelijk aan op basis van vaste zorgtarieven per dag, zoals dat ook gebruikelijk was bij ziekenhuizen in de zin van § 108 SGB V. Bijzondere medische verrichtingen werden afzonderlijk aangerekend volgens de Gebührenordnung für Ärzte (Duitse tariefregeling voor artsen). Verder bracht verzoekster naargelang de patiënten in een- of tweepersoonskamers waren ondergebracht, daarvoor toeslagen in rekening. In de loop van de tijd heeft verzoekster haar factureringsysteem stap voor stap omgebouwd naar een totaalfactureringsysteem per geval [zogenaamd diagnosis related group (DRG) system].[4] Verzoekster heeft ter terechtzitting voor de verwijzende rechter verklaard dat in 2011 niet meer dan 15 tot 20 % van de behandelingsdagen volgens het DRG-systeem zijn aangerekend.

19. Verzoekster sloot op 28 juni 2012 met een wettelijke ongevallenverzekeraar een raamovereenkomst in de zin van § 4, punt 14, onder b), tweede volzin, onder cc), UStG. Die overeenkomst werd op 1 juli 2012 van kracht.

20. In haar omzetbelastingaangiften van 2009 tot en met 2012 behandelde verzoekster de op basis van de vaste zorgtarieven per dag aangerekende ziekenhuisdiensten en de aan de vrijgevestigde artsen in rekening gebrachte vergoedingen voor gebruik van haar ziekenhuisinfrastructuur, als

[4] Het DRG is een systeem voor het indelen van ziekenhuisopnames in verschillende groepen.

vrijgesteld van de btw. In het kader van een belastingcontrole is de desbetreffende belastingdienst echter tot de conclusie gekomen dat de handelingen van verzoekster van vóór 1 juli 2012 voor het grootste deel niet zijn vrijgesteld van de btw, omdat zij geen erkend ziekenhuis was in de zin van § 108 SGB V. Dat standpunt is overgenomen in de beslissing op bezwaar tegen de uitkomst van de controle, evenals in de latere beroepsprocedure.

21. Verzoekster heeft vervolgens bij de verwijzende rechter beroep ingesteld, stellende dat de betrokken handelingen in aanmerking zouden moeten komen voor vrijstelling van de btw uit hoofde van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn voor zover zij zijn verricht door een erkend ziekenhuis dat in dezelfde omstandigheden als een publiekrechtelijk lichaam diensten verricht. Om aan te tonen dat dit het geval was, voert verzoekster aan dat haar activiteiten van openbaar belang zijn, aangezien zij ten eerste een aantal diensten aanbiedt die vergelijkbaar zijn met die van openbare inrichtingen of inrichtingen die zijn opgenomen in een ziekenhuisplan van een deelstaat, zij ten tweede een van de meest vooraanstaande neurochirurgische klinieken ter wereld is, en zij ten derde haar diensten aan alle personen aanbiedt, ongeacht of zij bij een wettelijk of een particulier stelsel zijn verzekerd, en ongeacht of zij al dan niet zijn verzekerd.

22. De verwijzende rechter merkt van zijn kant op dat verzoekster in de betrokken perioden niet voldoet aan de voorwaarden voor vrijstelling krachtens § 4, punt 14, onder b), tweede volzin, onder aa), UStG of krachtens § 4, punt 14, onder b), tweede volzin, onder cc), UStG. Ten eerste is de raamovereenkomst die verzoekster met het ongevallenfonds heeft gesloten, pas op 1 juli 2012 van kracht geworden, en ten tweede voldoet verzoekster niet aan de voorwaarden van § 108 SGB V op grond waarvan zij als erkend ziekenhuis kan worden aangemerkt. De verwijzende rechter twijfelt echter over de verenigbaarheid van deze voorwaarden met artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn.

23. In dat verband neigt de nationale rechter ertoe zich aan te sluiten bij de zienswijze van de Vijfde en Elfde kamer van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland; hierna: „BFH") dat die eisen verder gaan dan de eisen van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn. Gezien de voorwaarden van § 108 SGB V om als erkend ziekenhuis in de zin van die bepaling te worden aangemerkt, is hij namelijk van oordeel dat de vereisten waaraan particuliere ziekenhuizen moeten voldoen om voor vrijstelling van de btw in aanmerking te komen, ervoor zorgen dat alleen ziekenhuizen die reeds in het ziekenhuisplan zijn opgenomen of die reeds een overeenkomst hebben gesloten met een federatie van ziekenfondsen of een federatie van vrijwillige ziekenfondsen, voor de vrijstelling in aanmerking komen. Dit komt omdat de kans klein is dat andere particuliere ziekenhuizen in een ziekenhuisplan worden opgenomen of een dergelijke overeenkomst sluiten als er voor een bepaald specialisme binnen een deelstaat reeds voldoende ziekenhuisbedden ter beschikking staan. Aangegeven wordt dat het gevolg hiervan is dat soortgelijke medische diensten verschillend worden behandeld, afhankelijk van of het ziekenhuis dat de diensten verricht, eerder of later had verzocht om in een ziekenhuisplan te worden opgenomen, respectievelijk een zorgverleningscontract heeft gesloten met een deelstaatfederatie van ziekenfondsen of een federatie van vrijwillige ziekenfondsen, hetgeen niet strookt met het beginsel van fiscale neutraliteit.

24. Indien § 4, punt 14, onder b), UStG onverenigbaar met artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn wordt verklaard, vraagt de verwijzende rechter zich af of verzoekster zich op die bepaling van die richtlijn kan beroepen. Naar zijn oordeel is dat het geval als de ziekenhuisdiensten door verzoekster en de handelingen die daarmee nauw samenhangen, worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen.

25. In dat kader merkt de nationale rechter op dat de Elfde kamer van het BFH heeft geoordeeld dat de Duitse wetgever slechts inbreuk heeft gemaakt op artikel 132 van de btw-richtlijn voor zover die bepaling aan het verlenen van de btw-vrijstelling de voorwaarde verbindt dat de betrokken diensten worden verricht door een inrichting die een erkend ziekenhuis in de zin van § 108 SGB V is. De omstandigheid dat de nationale wetgeving het prestatievermogen van het ziekenhuis in personeel, ruimtelijk en zakelijk opzicht en de rendabiliteit van de bedrijfsvoering als voorwaarden stelt voor het verlenen van de vrijstelling, zoals in § 4, punt 14, onder b), tweede volzin, onder aa), UStG, § 108, leden 2 en 3, SGB V, §§ 1 en 6 KHG en § 109 SGB V is bepaald, zou echter niet in strijd zijn met het bepaalde in artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn.

26. De verwijzende rechter twijfelt aan deze analyse. Voor de vaststelling of de handelingen zijn verricht onder „vergelijkbare sociale voorwaarden" in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, moeten volgens hem andere criteria worden toegepast dan die door de Elfde kamer van het BFH worden voorgesteld, namelijk of de kosten die aan het grootste deel van de patiënten worden aangerekend, al dan niet door de socialezekerheidsorganen worden vergoed.

27. In deze context heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een beslissing over de volgende prejudiciële vragen:

„1) Is § 4, punt 14, onder b), [UStG] verenigbaar met artikel 132, lid 1, onder b), van [de btw-richtlijn], voor zover als voorwaarde voor de vrijstelling voor ziekenhuizen die geen publiekrechtelijk lichaam zijn, geldt dat deze ziekenhuizen erkende ziekenhuizen zijn in de zin van § 108 [SGB V]?

2) Indien de eerste prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord: onder welke ‚sociale voorwaarden' is ziekenhuisverpleging door particuliere ziekenhuizen ‚vergelijkbaar' met ziekenhuisverpleging door publiekrechtelijke lichamen, in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn?"

## IV. Analyse

### *A. Inleidende opmerkingen*

28. Aangezien zowel de verwijzende rechter als partijen refereren aan het beginsel van fiscale neutraliteit, is het wellicht nuttig dat ik eerst de betekenis van dat begrip verduidelijk. Een beknopt overzicht van de rechtspraak van het Hof laat zien dat de uitdrukking „beginsel van fiscale neutraliteit" in ten minste drie verschillende contexten wordt gebruikt. [5]

29. *Ten eerste* wordt die uitdrukking vaak gebruikt om te omschrijven dat een persoon die btw verschuldigd is bij de verwerving van goederen of diensten, de btw vervolgens in aftrek kan brengen wanneer deze goederen of diensten dienen te worden gebruikt bij een belastbare activiteit. [6] Dit is duidelijk de voornaamste betekenis van deze uitdrukking.

[5] Zie met betrekking tot de eerste twee betekenissen, arrest van 15 november 2012, Zimmerman (C-174/11, EU:C:2012:716, punten 47 en 48). In enkele arresten geeft het Hof een overzicht van zijn rechtspraak waarin die verschillende betekenissen worden gecombineerd, waardoor de indruk kan worden gewekt dat er enige verwarring bestaat over de draagwijdte van het beginsel van fiscale neutraliteit. Zie bijvoorbeeld arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punten 40-44).

[6] Zie in dat verband arresten van 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punt 24), en 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punt 38), alsmede recenter arresten van 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punt 43), en 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punten 32-34).

30. *Ten tweede* wordt het beginsel van fiscale neutraliteit op btw-vlak soms gezien als de vertaling van het gelijkheidsbeginsel.[7] Wanneer het beginsel in die zin wordt gebruikt, kan het uiteraard worden ingeroepen ter betwisting van de geldigheid van een bepaling van de btw-richtlijn.[8]

31. *Ten derde* gebruikt het Hof die uitdrukking soms om aan te geven dat de btw vanuit het oogpunt van mededinging neutraal moet zijn.[9] De gedachte is in wezen dat soortgelijke goederen of diensten die met elkaar concurreren, gelijk moeten worden behandeld.[10] Dat beginsel verschilt echter enigszins van het beginsel van gelijke behandeling, aangezien het geen overkoepelende regel van primair recht betreft aan de hand waarvan de geldigheid van een betrokken vrijstelling wordt vastgesteld.[11] In deze (derde) zin is de fiscale neutraliteit eerder een uitleggingsbeginsel dat van belang wordt wanneer andere uitleggingsmethoden geen uitsluitsel bieden.[12]

32. De verwijzende rechter en de partijen gebruiken in hun argumenten met betrekking tot fiscale neutraliteit dit begrip in de derde betekenis, dat wil zeggen dat het verwijst naar het doel van de btw-richtlijn, namelijk dat de belasting vanuit het oogpunt van mededinging zoveel mogelijk neutraal moet zijn. Zoals evenwel zal blijken, is het beginsel van gelijke behandeling, als algemeen rechtsbeginsel, eveneens relevant voor de uitlegging van deze bepalingen van de btw-richtlijn.

### *B. Eerste vraag*

33. Met zijn eerste vraag wenst de nationale rechter te vernemen of § 4, punt 14, onder b), UStG, in de versie die van toepassing is op het betrokken belastingtijdvak, verenigbaar is met artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn.

34. In dit kader moet echter in herinnering worden gebracht dat het Hof zich in het kader van een prejudiciële procedure niet mag uitspreken over de verenigbaarheid van nationale bepalingen met het Unierecht, maar overeenkomstig de eerste alinea van artikel 267 VWEU uitsluitend bevoegd is om zich uit te spreken over de uitlegging van de Verdragen en over de geldigheid en uitlegging van handelingen van de instellingen, organen en instanties van de Europese Unie.[13]

35. Bijgevolg moet, gelet op de toelichting van de Duitse regering in haar opmerkingen over de nationale wetgeving, de eerste vraag volgens mij in wezen worden geacht betrekking te hebben op de vraag of artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding, op grond waarvan

7 Arresten van 13 maart 2014, Jetair en BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punt 53), en 17 december 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, punt 48).

8 Zie bijvoorbeeld arrest van 7 maart 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punt 38).

9 Het begrip fiscale neutraliteit is overgenomen uit de liberale economische leer volgens welke belastingen in het bijzonder uitsluitend het genereren van inkomsten tot doel hebben. Geen enkel belastingsysteem is in de praktijk echter neutraal, aangezien de keuzen over de belastinggrondslag en het belastingtarief automatisch invloed hebben op het gedrag van economische actoren. Van de gedachte dat belastingen in het algemeen neutraal zouden moeten zijn, is derhalve min of meer afgestapt toen geleidelijk aan werd erkend dat belastingheffing diende als instrument voor economische en sociale interventie. Zie Bommier, L., *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, LGDJ, Parijs, 2021, blz. 4-7.

10 Zie bijvoorbeeld in dat verband arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49).

11 Zie bijvoorbeeld arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punt 45).

12 Zoals het Hof heeft erkend in zijn arrest van 7 maart 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punt 54), komt de Uniewetgever een ruime beoordelingsbevoegdheid toe wanneer hij bij het nemen van een belastingmaatregel politieke, economische en sociale keuzen moet maken en uiteenlopende belangen moet afwegen of ingewikkelde beoordelingen moet verrichten. Hetzelfde geldt voor het nationale niveau wanneer een richtlijn aan de lidstaten niet de beoordelingsruimte laat om de criteria van de richtlijn toe te passen, maar om de toepassingsvoorwaarden ervan te bepalen. Zie mijn conclusie in de zaak Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, punten 54-60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

13 Zie bijvoorbeeld arrest van 17 juli 2008, ASM Brescia (C-347/06, EU:C:2008:416, punt 28).

uitsluitend btw-vrijstelling wordt verleend aan een niet-universitair particulier ziekenhuis wanneer dit ziekenhuis door de verantwoordelijke instanties van de wettelijke ongevallenverzekering bij de verzorging wordt betrokken of is opgenomen in een ziekenhuisplan van een deelstaat (planziekenhuizen) of wanneer het een zorgverleningscontract heeft gesloten met een deelstaatfederatie van ziekenfondsen of een federatie van vrijwillige ziekenfondsen of wanneer het in het afgelopen boekjaar ten minste 40 % van de ziekenhuisdiensten in rekening heeft gebracht voor een bedrag dat lager is dan het bedrag dat door de socialezekerheidsorganen zou worden vergoed.

36. Uiteraard is het uitgangspunt in die context dat de verschillende vrijstellingen in artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn strikt moeten worden uitgelegd. [14] Dit betekent dat de uitlegging ervan geen gevolgen teweeg mag brengen die verder gaan dan hetgeen noodzakelijk is om de doelstellingen ervan te bereiken. Het artikel strekt er in algemene zin toe bepaalde activiteiten van algemeen belang vrij te stellen van btw, teneinde de toegang tot bepaalde prestaties 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. [15] Dit beginsel van strikte uitlegging betekent echter niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen worden gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet aan deze doelstellingen zouden voldoen, waardoor die vrijstellingen geen effect meer zouden sorteren. [16]

37. In dat kader bepaalt artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor „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". Dit wordt aangevuld door artikel 132, lid 1, onder c), dat bepaalt dat de lidstaten tevens vrijstelling verlenen voor „medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat".

38. Aangezien die twee bepalingen in wezen geconsolideerde versies zijn van de vorige bepalingen in artikel 13, A, lid 1, onder b) en c), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [17], moeten zij op dezelfde wijze worden uitgelegd. De rechtspraak van het Hof over artikel 13, A, lid 1, onder b) en c), van richtlijn 77/388 moet derhalve in beginsel worden geacht tevens op artikel 132, lid 1, onder b en c), van de btw-richtlijn van toepassing te zijn. [18]

39. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de vrijstelling van het huidige artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, samen met de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder c), van die richtlijn, tot doel heeft de kosten van de gezondheidzorg te verlagen [19] door de voorwaarden vast

[14] Zie bijvoorbeeld arrest van 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 18).

[15] Zie in dat verband arrest van 5 oktober 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punt 30).

[16] Zie bijvoorbeeld arrest van 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punt 28).

[17] PB 1977, L 145, blz. 1.

[18] Zie bijvoorbeeld arrest van 18 september 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, punt 18).

[19] Zie bijvoorbeeld arrest van 13 maart 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punt 28).

te stellen op grond waarvan alle diensten die de diagnose, de behandeling en, voor zover mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben, voor vrijstelling in aanmerking kunnen komen. [20]

40. Deze twee bepalingen hebben weliswaar hetzelfde doel, maar niet dezelfde draagwijdte. Artikel 132, lid 1, onder b), van de richtlijn ziet op diensten die in een *medische inrichting* worden verricht, terwijl artikel 132, lid 1, onder c), van de richtlijn betrekking heeft op diensten die buiten een dergelijke inrichting worden verricht, zowel in de privéwoning van de dienstverrichter als thuis bij de patiënt of op elke andere plaats. [21]

41. Wat met name de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn betreft, gelden er voor de toekenning van die vrijstelling drie vereisten [22], die respectievelijk betrekking hebben op:

– de aard van de verrichte diensten,

– de vorm van de inrichting die de dienst verricht, en

– de wijze waarop de dienst wordt verricht. [23]

42. Wat het *eerste vereiste* betreft, vloeit uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn voort dat, wil er sprake zijn van vrijstelling, de betrokken diensten binnen een van de volgende drie categorieën moeten vallen:

– zij houden verband met de ziekenhuisopname van een patiënt, dat wil zeggen de opname en het verblijf van een persoon in een ziekenhuis [24], of

– zij zijn gericht op de bescherming, het behoud of herstel van de gezondheid van een persoon [25], of

– zij hebben betrekking op handelingen die nauw samenhangen met die eerste twee categorieën. [26]

[20] Zie in dat verband arresten van 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punt 27), en 13 maart 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punt 29).

[21] Zie in dat verband arresten van 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 19), en 18 september 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, punten 20 en 21). In tegenstelling tot artikel 132, lid 1, onder b), ziet artikel 132, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn echter niet op handelingen die nauw samenhangen met gezondheidsdiensten. Zie arrest van 13 maart 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punt 32).

[22] Beide bepalingen hebben ook gemeen dat ze niet voorzien in een vereiste voor de begunstigde van de vrijgestelde handelingen.

[23] Zie in dit verband conclusie van advocaat-generaal Sharpston in de zaak CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, punt 27).

[24] Zoals het Hof heeft geoordeeld in punt 29 van het arrest van 1 december 2005, Ygeia (C-394/04 en C-395/04, EU:C:2005:734): „diensten die […] het comfort en het welzijn van ziekenhuispatiënten kunnen verbeteren, [komen] in de regel niet in aanmerking […] voor de vrijstelling [tenzij] deze prestaties onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de therapeutische doelstellingen van de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging in het kader waarvan deze prestaties werden verstrekt”.

[25] Met betrekking tot de aard van de medische diensten die voor vrijstelling in aanmerking kunnen komen, zie bijvoorbeeld arresten van 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punt 29); 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punten 28 en 40-52); 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punt 37); 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punten 28 en 29), en 4 maart 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, punten 25 en 26).

[26] Zie in dat verband arrest van 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punten 28-31). Met betrekking tot het begrip nauw samenhangende handelingen in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn zie bijvoorbeeld arresten van 6 november 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punten 33-35); 1 december 2005, Ygeia (C-394/04 en C-395/04, EU:C:2005:734, punten 23-29); 25 maart 2010, Commissie/Nederland (C-79/09, niet gepubliceerd, EU:C:2010:171, punt 51), en 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punt 49).

43. Voor de onderhavige zaak levert deze eerste eis geen problemen op. De *andere twee vereisten* roepen echter wel vragen op, zowel wat betreft de vaststelling van de draagwijdte ervan als de wijze waarop zij moeten worden toegepast. Ik zal deze twee vereisten hieronder achtereenvolgens bespreken.

*1. Vorm van de inrichting die de betrokken diensten verricht*

44. Artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn bepaalt dat diensten door niet-publiekrechtelijke lichamen alleen van de btw kunnen worden vrijgesteld als zij „ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard" zijn. Om te beginnen zij eraan herinnerd dat het Hof heeft bevestigd dat het in die bepaling gebruikte begrip „inrichting" onder meer inhoudt dat de betrokken inrichting een „geïndividualiseerde entiteit" moet zijn.[27] Aangezien artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn bovendien een andere draagwijdte heeft dan artikel 132, lid 1, onder c), van de richtlijn (waarin wordt verwezen naar persoonlijke verzorging buiten een medische structuur om), vallen uitsluitend geïndividualiseerde entiteiten in de vorm van een medische structuur, dat wil zeggen entiteiten waarin verschillende middelen zijn samengevoegd, met name op het gebied van personeel, technische hulpmiddelen, vastgoed en financiële middelen, onder deze specifieke vrijstelling.[28]

45. Wat ten eerste *het soort activiteiten* betreft dat deze entiteiten moet verrichten om voor deze vrijstelling in aanmerking te komen, bepaalt artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn dat het moet gaan om activiteiten die door een ziekenhuis, een centrum voor medische verzorging, een centrum voor diagnose of een inrichting van dezelfde aard worden verricht.[29]

46. Aangezien die categorieën inrichtingen in de btw-richtlijn niet worden omschreven, moeten ze worden uitgelegd op basis van de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis.[30]

47. Uit de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis volgt dat de begrippen „ziekenhuizen", „centra voor medische verzorging" en „centra voor diagnose" verwijzen naar entiteiten die zich voornamelijk bezighouden met respectievelijk de verzorging van zieken of slachtoffers van

[27] Zie arrest van 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 35). Het Hof heeft bijvoorbeeld ook geoordeeld dat een privaatrechtelijk laboratorium dat diagnostische medische analyses verricht, moet worden beschouwd als een inrichting „van dezelfde aard" als „ziekenhuizen" en „centra voor medische verzorging en diagnose" in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, aangezien de door een dergelijke entiteit verrichte analyses, gelet op het therapeutisch doel ervan, onder het begrip „medische verzorging" van die bepaling vallen. Zie arresten van 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punt 35), en 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punt 60). Een entiteit die zich als zelfstandige bezighoudt met het vervoer van menselijke organen en monsters van menselijke oorsprong voor ziekenhuizen en laboratoria, verricht echter niet een soortgelijke bijzondere taak als inrichtingen of centra voor medische verzorging en diagnose, die relevant wordt geacht om een entiteit als een „inrichting van dezelfde aard" in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn te kunnen aanmerken. Arrest van 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 36).

[28] Deze samenvoeging van middelen is het gemeenschappelijke kenmerk van een ziekenhuis, centrum voor medische verzorging en een centrum voor diagnose. Dit vormt ook het onderscheid tussen een gezondheidscentrum en een medische of paramedische inrichting, waarvan de diensten eveneens kunnen worden vrijgesteld, maar dan op grond van artikel 132, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.

[29] Overigens heeft het Hof in de arresten van 23 februari 1988, Commissie/Verenigd Koninkrijk (353/85, EU:C:1988:82, punt 32); 6 november 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punt 47), en 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punt 58), zonder enige motivering geoordeeld dat de vrijstelling van het huidige artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn ziet op diensten van „inrichtingen die een sociaal doel nastreven", terwijl zulks niet volgt uit de bewoordingen of de doelstelling van die bepaling en er alleen maar sprake is van medische verzorging. Artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn voorziet weliswaar in het vereiste van „sociale vergelijkbaarheid", maar die vergelijkbaarheid heeft betrekking op de wijze waarop de betrokken diensten worden verricht en niet op het bedrijfsdoel van de inrichting die ze verricht. Ik merk echter op dat het Hof in zijn recente rechtspraak niet heeft verwezen naar het sociale bedrijfsdoel dat de betrokken inrichting zou moeten nastreven.

[30] Zie bijvoorbeeld arrest van 5 oktober 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punt 26), en mijn conclusie in de zaak Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302, punten 40-51).

medische trauma's die zo complex zijn dat zij niet thuis of in een artsenpraktijk kunnen worden behandeld, het verrichten van medische diensten gericht op de bescherming, het behoud of herstel van de gezondheid van de mens en het uitvoeren van analyses voor de vaststelling van de aanwezigheid van een ziekte of falen bij een patiënt. [31]

48. Het begrip inrichtingen van „dezelfde aard" verwijst duidelijk naar de medische structuren waarin verschillende middelen zijn samengevoegd om soortgelijke activiteiten te verrichten als die welke een ziekenhuis, een centrum voor medische verzorging of een centrum voor diagnose verricht.

49. Wat ten tweede *de status van de entiteiten* betreft, bepaalt artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn dat om voor de vrijstelling van die bepaling in aanmerking te komen, de betrokken inrichtingen die geen publiekrechtelijke lichamen zijn, „naar behoren erkende" inrichtingen moeten zijn. In dat verband blijkt uit de Engelse versie van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn duidelijk dat dit vereiste van toepassing is op ziekenhuizen, centra voor medische verzorging, centra voor diagnose en andere inrichtingen van dezelfde aard, wanneer zij geen publiekrechtelijke lichamen zijn. [32] In die versie staat dat de vrijstelling van toepassing is op „other *duly recognised* establishments of a similar nature" (andere *naar behoren erkende* inrichtingen van dezelfde aard), waaruit volgt dat deze voorwaarde tevens van toepassing is op de inrichting die als referentiepunt dient.

50. In de Romaanse talen, zoals het Spaans, Frans, Italiaans, Portugees en Roemeens, komt de kwalificatie „naar behoren erkend" na „andere inrichtingen" (bijvoorbeeld in het Frans „et d'autres établissements de même nature *dûment reconnus*"), waardoor de indruk kan worden gewekt dat deze voorwaarde uitsluitend betrekking heeft op „andere inrichtingen van dezelfde aard". Aangezien aan het einde van de opsomming van de bedoelde inrichtingen andere inrichtingen van dezelfde aard worden genoemd, is het evenwel duidelijk dat deze opsomming slechts voorbeelden bevat van het soort inrichtingen dat voor vrijstelling in aanmerking kan komen. In dat kader moet onder het begrip „naar behoren erkende" alle soorten medische inrichtingen als bedoeld in die bepaling worden verstaan.

51. Om de draagwijdte van deze voorwaarde te bepalen moet eraan worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de bewoordingen van een bepaling van Unierecht die ter vaststelling van de betekenis en de draagwijdte ervan niet *uitdrukkelijk* naar het recht van de lidstaten verwijst, normaliter in de gehele Unie autonoom en uniform worden uitgelegd. [33] Aangezien in artikel 132 van de btw-richtlijn een dergelijke verwijzing ontbreekt, kan daaruit worden afgeleid dat de begrippen die in elke toepassingsvoorwaarde van de in deze bepaling opgenomen vrijstellingen worden gebruikt, moeten worden beschouwd als autonome begrippen van Unierecht en dat de betekenis en draagwijdte ervan dus in de gehele Unie autonoom en uniform moet worden uitgelegd.

52. De autonome aard van het begrip „naar behoren erkende inrichting" dat in artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn wordt gebruikt, mag echter niet worden verward met het feit dat dit begrip, in de zin van het Unierecht, voor de toepassing ervan verwijst naar een bepaalde feitelijke omstandigheid, namelijk de situatie van de betrokken inrichting met betrekking tot de nationale wettelijke regeling.

[31] Zie in dat verband arrest van 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punt 35).

[32] Zie in dit verband over het begrip „andere inrichtingen van dezelfde aard" arrest van 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punt 41).

[33] Zie naar analogie arrest van 29 oktober 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punten 52-54).

53. In dat kader heeft het Hof duidelijk vastgesteld dat „naar behoren erkend" geen formele erkenningsprocedure veronderstelt en dat evenmin wordt uitgesloten dat een lidstaat in een dergelijke procedure voorziet. In het nationale rechtsstelsel van elke lidstaat moet worden vastgelegd volgens welke regels de inrichtingen die daarom verzoeken, kunnen worden erkend. In zoverre beschikken de lidstaten over beoordelingsvrijheid. [34]

54. Het is echter vaste rechtspraak dat de beoordelingsvrijheid van de lidstaten moet worden uitgeoefend binnen de door het Unierecht opgelegde grenzen. In het bijzonder geldt dat een dergelijke beoordelingsvrijheid niet van dien aard is dat daarmee de grenzen van het begrip „naar behoren erkende" medische inrichting in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn in twijfel kunnen worden getrokken. [35] Bovendien dienen de lidstaten hun beoordelingsvrijheid zodanig te gebruiken dat geen afbreuk wordt gedaan aan de doelstellingen van het Unierecht. [36]

55. In die omstandigheden moet mijns inziens voor de beantwoording van de prejudiciële vraag van de nationale rechter worden bepaald wat de aard en de omvang is van de in de rechtspraak genoemde beoordelingsvrijheid van de lidstaten. Hiertoe moet artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn niet alleen in overeenstemming met de bewoordingen van die bepaling worden uitgelegd, maar tevens met de context en de doelstellingen van dit artikel en meer in het algemeen van de wetgeving waarvan het deel uitmaakt. [37]

56. In dit verband moet met betrekking tot de *bewoordingen* van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn worden opgemerkt dat „naar behoren" staat voor „zoals vereist" en dat het begrip „erkend" verwijst naar iets dat is vastgesteld of bekend is. Die bijvoeglijke begrippen van die bepaling hebben betrekking op ziekenhuizen, centra voor medische verzorging, centra voor diagnose en andere inrichtingen van dezelfde aard. Uit de bewoordingen van die bepaling blijkt dat de beoordelingsvrijheid van de lidstaten betrekking heeft op de *voorwaarden* waaraan moet worden voldaan om als ziekenhuis, centrum voor medische verzorging, centrum voor diagnose en een andere inrichting van dezelfde aard te worden beschouwd. [38]

57. Zoals de Commissie in haar opmerkingen in wezen heeft gesteld, moet die voorwaarde in die zin worden begrepen dat zij ertoe strekt dat medische inrichtingen waarvan de handelingen niet bij wet of door de bevoegde openbare lichamen zijn toegestaan, niet in aanmerking kunnen komen voor de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn. Elke handeling, ook een illegale, kan immers worden belast en kan niettemin in aanmerking komen voor een in beginsel toepasselijke vrijstelling. Indien deze richtlijn dus niet als voorwaarde zou stellen dat een inrichting „naar behoren erkend" moet zijn, zou dat tot gevolg hebben dat een onbevoegde

[34] Arrest van 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punt 42); 6 november 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punten 64 en 81), en 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punten 61-63).

[35] Zie naar analogie advies 3/15 (Verdrag van Marrakesh tot bevordering van de toegang tot gepubliceerde werken) van 14 februari 2017 (EU:C:2017:114, punt 122).

[36] Zie naar analogie advies 3/15 (Verdrag van Marrakesh tot bevordering van de toegang tot gepubliceerde werken) van 14 februari 2017 (EU:C:2017:114, punt 124).

[37] Zie bijvoorbeeld arrest van 14 mei 2020, Orde van Vlaamse Balies en Ordre des barreaux francophones et germanophone (C-667/18, EU:C:2020:372, punt 25).

[38] Zie in dat verband arresten van 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punt 74), en 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punt 34). Uit het feit dat het ziekenhuis door de instanties bestuursrechtelijk is gemachtigd om zijn handelingen te verrichten, lijkt het Hof in beide zaken af te leiden dat het naar behoren erkend was in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn.

medische inrichting in aanmerking zou kunnen komen voor de vrijstelling.[39] Een en ander betekent dus gewoon dat uitsluitend een naar behoren erkende medische inrichting in aanmerking komt voor de vrijstelling.

58. Deze conclusie wordt bevestigd door zowel de context waarin het begrip „naar behoren erkende" wordt gebruikt als de doelstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn.

59. Verschillende aspecten van de *context* lijken deze conclusie te bevestigen, namelijk de mate van harmonisatie van het Unierecht, het algemene stelsel van de btw-richtlijn en de structuur van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn.

60. Wat ten eerste de mate van harmonisatie van het Unierecht betreft, kan worden opgemerkt dat voor de activiteiten die krachtens artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn voor vrijstelling in aanmerking komen (zoals verzorging van de patiënt en medische verzorging), over het algemeen in verschillende lidstaten specifieke voorwaarden voor de uitoefening ervan gelden. Hoewel de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn uitsluitend van toepassing is op ziekenhuizen, centra voor medische verzorging, centra voor diagnose en andere inrichtingen van dezelfde aard, worden noch in de btw-richtlijn in het bijzonder, noch in het Unierecht in het algemeen de voorwaarden voor uitoefening van deze activiteiten geharmoniseerd. In die context is de verwijzing naar het vereiste dat de betrokken inrichting naar behoren erkend moet zijn, gewoon een manier om rekening te houden met dit gebrek aan harmonisatie, waarbij tegelijkertijd wordt vereist dat de betrokken diensten vanuit het oogpunt van de betrokken lidstaat op rechtmatige wijze worden verricht.

61. Wat ten tweede het algemene stelsel van de btw-richtlijn betreft, zouden de voorwaarden voor de toepassing van artikel 132, lid 1, onder b), en artikel 132, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn zo mogelijk op analoge wijze moeten worden uitgelegd, aangezien deze bepalingen dezelfde doelstelling nastreven en derhalve elkaar aanvullen.[40] Hierover zou gezegd kunnen worden dat artikel 132, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn vereist dat de betrokken diensten moeten worden verricht „in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat".[41] Het begrip „naar behoren erkende" moet derhalve aldus worden begrepen dat het tevens verwijst naar de voorwaarden voor de uitoefening van de betrokken handelingen in de betrokken lidstaat, maar dan in de context van een rechtspersoon.[42]

62. Wat ten derde de structuur van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn betreft, kan worden opgemerkt dat deze bepaling voor vrijstelling drie voorwaarden stelt die elk betrekking hebben op een ander aspect van de vrij te stellen diensten, namelijk de aard van de diensten, het soort inrichting dat die diensten verricht en de omstandigheden waarin zij worden verricht. Met

[39] Zie bijvoorbeeld arresten van 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punt 21), en 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis (C-453/02 en C-462/02, EU:C:2005:92, punt 29).

[40] Zie in dat verband arrest van 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punt 38).

[41] In het bijzonder heeft het Hof uit deze voorwaarde afgeleid dat de beoordelingsvrijheid van de lidstaten op dit punt wordt beperkt door de noodzaak ervoor te zorgen dat de in die bepaling verleende vrijstelling enkel geldt voor diensten die van voldoende kwaliteit zijn. Zie arresten van 18 september 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, punt 34), en 5 maart 2020 X (Btw-vrijstelling voor telefonische consultaties) (C-48/19, EU:C:2020:169, punt 42).

[42] Artikel 133, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn maakt het de lidstaten reeds mogelijk om de verlening van de in artikel 132, lid 1, onder b), ervan bedoelde vrijstelling afhankelijk te stellen van het vereiste dat andere dan publiekrechtelijke instellingen „prijzen [moeten] 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". Aangezien de Uniewetgever een aparte bepaling heeft vastgesteld betreffende de wijze waarop de betrokken activiteiten worden uitgevoerd en uit zichzelf deze beoordeling heeft beperkt tot de toegepaste sociale voorwaarden, kan hiermee geen rekening worden gehouden in het kader van een afzonderlijk beoordelingscriterium zonder aan het eerste criterium het *effet utile* te ontnemen.

betrekking tot de omstandigheden waarin de betrokken activiteiten worden verricht, volgt uit die laatste voorwaarde in het bijzonder dat de lidstaten alleen de activiteiten van sociale aard in aanmerking kunnen nemen. Indien de lidstaten, krachtens de in die bepaling vastgestelde voorwaarde dat de betrokken inrichting „naar behoren erkend" moet zijn, eisen konden stellen in verband met de aard van de verrichte diensten of de omstandigheden waaronder die diensten worden verricht, zouden die andere twee voorwaarden dus grotendeels hun nuttig effect verliezen.

63. Het Hof heeft over de *doelstelling* van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn reeds benadrukt dat die bepaling in het bijzonder strekt tot verlaging van de zorgkosten. [43] In het licht van een dergelijke doelstelling zou de voorwaarde dat privaatrechtelijke lichamen „naar behoren erkende" ziekenhuizen, centra voor medische verzorging, centra voor diagnose of inrichtingen van dezelfde aard moeten zijn, niet al te strikt moeten worden uitgelegd, maar moeten worden opgevat als een verwijzing naar de voorwaarden betreffende medische beroepskwalificaties en in de nationale wetgeving voorgeschreven normen om te garanderen dat de verstrekte medische verzorging van hoge kwaliteit is. [44]

64. Tot slot moet worden opgemerkt dat afgezien van de bewoordingen, de context en de nagestreefde doelstellingen van die bepaling ook rekening moet worden gehouden met het uitleggingsbeginsel volgens hetwelk een bepaling zoveel mogelijk aldus moet worden uitgelegd dat de geldigheid ervan niet wordt aangetast. [45]

65. Een van de regels aan de hand waarvan wordt bepaald of de Uniewetgever zijn bevoegdheid rechtmatig heeft uitgeoefend, is het beginsel van gelijke behandeling. Volgens vaste rechtspraak verlangt dat beginsel dat vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk worden behandeld, tenzij een dergelijke behandeling objectief gerechtvaardigd is. Hiertoe moeten de onderscheidende kenmerken van situaties en de eventuele vergelijkbaarheid van die situaties worden bepaald en beoordeeld tegen de achtergrond van het voorwerp en het doel van de betrokken bepalingen. Daarbij moet rekening worden gehouden met de beginselen en doelstellingen van het gebied in kwestie. [46]

66. In geval van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn staat vast dat in het licht van de doelstelling die in eerste instantie door deze bepaling wordt nagestreefd, namelijk het verminderen van de zorgkosten, de situaties waarin publiekrechtelijke en privaatrechtelijke lichamen zich bevinden, over het algemeen worden geacht gelijk te zijn. Indien aldus de vrijstelling in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn uitsluitend op openbare ziekenhuizen van toepassing zou zijn, zou dit in de praktijk neerkomen op een vorm van ongelijke behandeling wat de fiscale behandeling van particuliere ziekenhuizen betreft.

67. De Uniewetgever heeft om die reden toegestaan dat particuliere inrichtingen voor vrijstelling in aanmerking komen. Hij heeft die mogelijkheid echter tot bepaalde voorwaarden beperkt, waardoor in zekere mate een verschil in behandeling tussen openbare en particuliere ziekenhuizen in stand wordt gehouden, aangezien alleen particuliere ziekenhuizen moeten aantonen dat zij aan de specifieke voorwaarden van die bepaling voldoen. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat een dergelijk verschil in behandeling in bepaalde omstandigheden

43 Zie bijvoorbeeld arrest van 1 december 2005, Ygeia (C-394/04 en C-395/04, EU:C:2005:734, punt 23).

44 Zie in dat verband bijvoorbeeld arrest van 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punten 36 en 37), en 5 maart 2020, X (Btw-vrijstelling voor telefonische consultaties) (C-48/19, EU:C:2020:169, punten 41 en 42).

45 Zie arrest van 19 november 2009, Sturgeon e.a. (C-402/07 en C-432/07, EU:C:2009:716, punt 47).

46 Zie arrest van 7 maart 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punten 41 en 42).

gerechtvaardigd kan zijn.[47] Indien echter – in het onderhavige geval – de voorwaarde van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn op grond waarvan de betrokken inrichting „naar behoren erkend" moet zijn, in die zin zou moeten worden begrepen dat de lidstaten zijn gemachtigd om enkel aan privaatrechtelijke lichamen specifieke eisen te stellen bovenop het vereiste dat die instellingen door beroepsorganisaties en soortgelijke instanties zijn gemachtigd om onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen, hun handelingen uit te voeren, valt moeilijk in te zien op basis waarvan een dergelijk verschil in behandeling kan worden gerechtvaardigd.

68. Daarentegen is het vereiste dat particuliere organisaties moeten kunnen aantonen dat hun medische activiteiten zijn toegestaan, echter volkomen gerechtvaardigd aangezien particuliere organisaties naar hun aard geen onderdeel van de overheid zijn en derhalve niet *rechtstreeks* zijn onderworpen aan haar toezicht, zodat de lidstaten op legitieme wijze erkenningsmechanismen konden invoeren om te garanderen dat zij aan de voorgeschreven professionele deskundigheid voldoen.

69. Wat vervolgens het beginsel van fiscale neutraliteit in de zin van neutraliteit op het gebied van mededinging betreft, heb ik er reeds op gewezen dat de laatstgenoemde neutraliteit eigenlijk een doelstelling van de btw-wetgeving betreft en geen beginsel is dat daadwerkelijk algemeen bindend is en waarvan de voorwaarden nimmer door de btw-richtlijn kunnen worden aangetast. Niettemin moet worden opgemerkt dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat dit beginsel vereist dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn voor zover mogelijk aldus moet worden uitgelegd dat alle ondernemers die dezelfde werkzaamheden verrichten, gelijk worden behandeld bij de btw-heffing. In het bijzonder zou aan dit beginsel volgens het Hof afbreuk worden gedaan wanneer de vrijstelling voor de medische verzorging in de zin van (thans) artikel 132, lid 1, onder c), zou afhangen van de rechtsvorm waarin de belastingplichtige zijn werkzaamheden uitoefent.[48]

70. Het is juist dat het in het belang van eerlijke mededinging in bepaalde gevallen, zoals bij gelijke behandeling, gerechtvaardigd kan zijn om onderscheid te maken tussen openbare en particuliere ziekenhuizen. Onderscheid voor btw-doeleinden tussen ondernemers op basis van bijvoorbeeld hun prestaties inzake personeel, gebouwen, uitrusting of efficiëntie bedrijfsvoering, zoals sommige Duitse rechters lijken aan te nemen, blijkt in het kader van de doelstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn echter niet relevant te zijn. In het algemeen kan worden opgemerkt dat de Uniewetgever niet de bedoeling had om particuliere medische zorgverleners fiscaal te benadelen, maar veeleer om ervoor te zorgen dat zij op eerlijke wijze met openbare lichamen kunnen concurreren.

71. Hieruit volgt volgens mij dat zowel de bewoordingen, de context en de met artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn nagestreefde doelstellingen, als de noodzaak om alle bepalingen zodanig uit te leggen dat de rechtmatigheid ervan niet in twijfel wordt getrokken, aantonen dat de beoordelingsvrijheid van de lidstaten om de voorwaarden vast te stellen op grond waarvan een privaatrechtelijke inrichting als een „naar behoren erkende" inrichting moet worden beschouwd, *uitsluitend* betrekking heeft op de voorwaarden waaraan moet worden voldaan voordat een inrichting gemachtigd kan worden om, binnen een structuur waarin middelen zijn samengevoegd, de gezondheidsdiensten en medische diensten te verrichten die onder die vrijstelling vallen. Het vereiste dat een inrichting „naar behoren erkend" moet zijn, heeft derhalve in wezen alleen betrekking op de professionele deskundigheid.

47 Zie arrest van 7 maart 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punten 52 en 53).

48 Zie bijvoorbeeld arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 30).

72. Om tot deze conclusie te komen, ben ik niet voorbijgegaan aan het feit dat het Hof in punt 53 van het arrest van 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380), onder verwijzing naar het arrest Dornier [49], heeft geoordeeld dat nationale autoriteiten overeenkomstig het Unierecht en onder toezicht van de nationale rechterlijke instanties, naast het algemeen belang van de activiteiten van de betrokken belastingplichtige en het feit dat andere belastingplichtigen met dezelfde activiteiten reeds een soortgelijke vrijstelling genieten, onder meer in aanmerking kunnen nemen dat de kosten van de betrokken prestaties onder omstandigheden grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsorganen.

73. In het volgende punt van dat arrest (punt 54) komt het Hof tot de slotsom dat „de betrokken lidstaat, door voor de erkenning [met het oog op de toepassing van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn] te eisen dat de door de betrokken laboratoria verrichte medische analyses voor ten minste 40 % bestemd zijn voor bij een socialezekerheidsinstelling verzekerde personen, niet de grenzen [heeft] overschreden van de beoordelingsvrijheid waarover hij krachtens deze bepaling beschikt".

74. Evenwel moet worden opgemerkt dat deze analyse in feite fundamenteel afwijkt van de door het Hof aangehaalde redenering van het arrest Dornier. Zoals het Hof opmerkt in punt 53 van het arrest L.u.p., houdt het arrest Dornier slechts in dat de nationale autoriteiten het feit dat de kosten van de door een inrichting verrichte prestaties onder omstandigheden grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsorganen, *in aanmerking kunnen nemen* om te bepalen of een privaatrechtelijke inrichting als een „naar behoren erkende" inrichting kan worden beschouwd. [50] In het arrest Dornier was er geen sprake van dat de lidstaten bevoegd waren te *eisen* dat de betrokken inrichtingen een bepaald percentage prestaties verrichten waarvan de kosten werden gedragen door ziekenfondsen zodat die prestaties zouden worden vrijgesteld op grond van het vereiste van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn dat inrichtingen „naar behoren erkend" moeten zijn. Integendeel, in punt 75 van het arrest Dornier heeft het Hof uiteengezet dat wanneer een inrichting diensten verricht die vergelijkbaar zijn met die van andere marktdeelnemers die dezelfde behandelingen verstrekken, „[…] de enkele omstandigheid dat de kosten van deze prestaties niet volledig door de socialezekerheidsinstellingen worden gedragen niet [rechtvaardigt] dat zorgverleners met betrekking tot de btw-plichtigheid verschillend worden behandeld".

75. Een en ander laat zien dat het Hof met het arrest Dornier eenvoudigweg erop wilde wijzen dat deze voorwaarde van een naar behoren erkende inrichting onder bepaalde omstandigheden als vervuld wordt beschouwd. [51] Wanneer medische procedures en handelingen door de ziekenfondsen worden gedekt, kan redelijkerwijs worden aangenomen dat de inrichting die deze

[49] Arrest van 6 november 2003, C-45/01, EU:C:2003:595.

[50] Zie arrest van 6 november 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punten 72 en 73). Punt 65 van het arrest van 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328), vat ik ook in die zin op. In punt 75 van dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat het feit dat een inrichting van de bevoegde gezondheidsadministratie een machtiging voor manipulatie van navelstrengstamcellen heeft gekregen, niet in se en automatisch kan leiden tot een erkenning uit het oogpunt van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn. De manipulatie van stamcellen, zelfs als de cellen zijn bestemd voor toepassing op de mens, kan echter andere doelstellingen hebben dan medische verzorging of diagnose, zoals onderzoek. Daaruit volgt volgens het Hof dat dit gegeven „in zekere mate [lijkt] te suggereren dat de door [een inrichting] uitgeoefende activiteiten verband houden met ziekenhuisverpleging en medische verzorging. Een dergelijke machtiging kan dus een factor zijn die ervoor pleit dat deze [inrichting] in voorkomend geval ‚naar behoren [wordt] erkend' in de zin van [artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn]", zonder echter in se en automatisch ertoe te leiden dat deze inrichting in de betrokken lidstaat naar behoren wordt erkend als ziekenhuis, centrum voor medische verzorging, centrum voor diagnose of een inrichting van dezelfde aard.

[51] Zie in dat verband arrest van 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punt 71): „[het feit dat nationale autoriteiten in aanmerking mogen nemen dat de activiteiten van een inrichting geen steun ontvangen van de wettelijke ziektekostenverzekering en niet door deze verzekering worden gedekt] [impliceert] niet dat de vrijstelling […] systematisch moet worden geweigerd wanneer de diensten niet worden vergoed door de socialezekerheidsinstellingen".

handelingen heeft verricht, naar behoren is gemachtigd om haar activiteiten te verrichten.[52] Omgekeerd geldt dat echter niet. Het enkele feit dat een kliniek of ziekenhuis hoofdzakelijk of uitsluitend particuliere patiënten behandelt, betekent geenszins dat de betrokken inrichting niet naar behoren erkend is door de nationale autoriteiten. De dekking door een ziekenfonds kan natuurlijk van verschillende factoren afhangen.

76. Het Hof heeft in het arrest L.u.p. (in punt 36 ervan) in ieder geval geoordeeld dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat de betrokken diensten „worden onderworpen aan een btw-regeling die verschilt al naargelang de plaats waar zij worden uitgevoerd, wanneer hun *kwaliteit gelet op de opleiding van de betrokken dienstverleners gelijkwaardig is*".[53] Hieruit vloeit automatisch voort dat een lidstaat twee identieke diensten niet verschillend mag behandelen wat het *vereiste van een naar behoren erkende inrichting van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn* betreft, al naargelang het aandeel van de door de betrokken inrichting verrichte handelingen dat door de ziekenfondsen wordt gedekt, aangezien een dergelijke voorwaarde geen verband houdt met de kwaliteit van de geboden medische verzorging.[54]

77. Voor zover het Hof in punt 54 van het arrest L.u.p. lijkt te hebben aangenomen dat de bij artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn verleende beoordelingsvrijheid de lidstaten de mogelijkheid zou bieden als voorwaarde voor erkenning te eisen dat het betrokken medische centrum een bepaald percentage patiënten behandelt dat door ziekenfondsen wordt gedekt, is die aanname, met alle respect, onjuist en vindt die geen steun in de huidige wetstekst en overigens evenmin in de eerdere rechtspraak. Het vereiste dat een inrichting naar behoren erkend moet zijn als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, biedt de lidstaten simpelweg de mogelijkheid ervoor te zorgen dat medische inrichtingen aan passende gezondheidszorgnormen voldoen: deze eis mag niet aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten is toegestaan particuliere zorginstellingen als het ware in een gezondheidszorgstelsel in te lijven door die instellingen met betrekking tot de btw te benadelen. Voor zover het Hof in punt 54 van het arrest L.u.p. anders lijkt aan te nemen, ben ik wederom met alle respect van mening, zoals ik zojuist heb aangegeven, dat hier een vergissing is gemaakt en dat deze uitlegging niet moet worden gevolgd of toegepast.

78. In dit verband stel ik het Hof voor duidelijk aan te geven dat de woorden „naar behoren erkende" verwijzen naar de voorwaarden waaraan moet zijn voldaan alvorens die inrichting met het oog op de professionele deskundigheid wordt gemachtigd om in de betrokken lidstaat de handelingen van een ziekenhuis, centrum voor medische verzorging, centrum voor diagnose of inrichting van dezelfde aard te verrichten. Bij gebreke van harmonisatie op dit gebied, beschikken de lidstaten duidelijk over grote nationale autonomie. Indien de nationale wetgeving bepaalt dat uitsluitend diensten van een gezondheidsinrichting die is gemachtigd om dergelijke activiteiten te verrichten, door een sociaalverzekeringsstelsel worden gedekt, kan een inrichting zich beroepen op het feit dat haar diensten grotendeels worden vergoed om aan te tonen dat zij als een naar behoren erkende inrichting in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn moet worden beschouwd.

[52] Impliciet behoudens de voorwaarde dat de inrichting naar behoren gemachtigd moet zijn alvorens de diensten door de ziekenfondsen worden gedekt, wil dat element logischerwijs bewijskracht hebben.

[53] Cursivering van mij.

[54] Ik merk op dat het Hof meerdere keren zijn rechtspraak inzake de uitlegging van de vrijstelling van (thans) artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn heeft aangepast. Zie bijvoorbeeld voor een uitspraak waarin een eerdere oplossing is herzien, arrest van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 15), of voor een uitspraak waarin op niet-letterlijke wijze een nieuwe uitlegging van een vorig arrest wordt gegeven ter onderscheid van een eerder arrest, arrest van 18 september 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, punt 35).

*2. Wijze waarop de betrokken diensten worden verricht: vereiste van „vergelijkbare sociale voorwaarden”*

79. Artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn bepaalt dat om in aanmerking te komen voor de btw-vrijstelling, de ziekenhuisverpleging, medische verzorging of handeling die daarmee nauw samenhangt, moet worden uitgevoerd door een inrichting die onder een van de in die bepaling genoemde categorieën valt. Daarnaast geldt echter dat wanneer de inrichting een privaatrechtelijk lichaam is, de betrokken diensten moeten worden verricht onder „sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn” met die welke gelden wanneer deze diensten door publiekrechtelijke lichamen worden verricht.[55]

80. Ik wil eerst benadrukken dat aangezien de lidstaten bij de uitvoering van de btw-richtlijn het rechtszekerheidsbeginsel moeten eerbiedigen[56], de „vergelijkbare sociale voorwaarden” waaraan moet worden voldaan door een particuliere zorginrichting die in dit verband btw-vrijstelling aanvraagt, in de nationale wetgeving dienen te zijn opgenomen. Het volstaat niet dat bedoelde voorwaarden worden vastgesteld door de bevoegde belastingdienst op het moment van een verzoek voor btw-vrijstelling. Een particuliere medische inrichting kan immers alleen via algemeen toepasselijke en bekendgemaakte wetgeving kennis hebben van de sociale voorwaarden waaraan zij moet voldoen wanneer zij voor de vrijstelling in aanmerking wil komen.

81. Daarnaast is het voldoende dat het particuliere ziekenhuis of een soortgelijke medische inrichting zichzelf uit eigen beweging aan de door een lidstaat opgelegde wettelijke eisen onderwerpt, wil dit ziekenhuis of deze inrichting in aanmerking komen voor de vrijstelling die in artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn is neergelegd. Een andere conclusie zou tot gevolg hebben dat een lidstaat particuliere medische inrichtingen volledig zou kunnen uitsluiten van de draagwijdte van de in die bepaling opgenomen vrijstelling door eenvoudigweg ervoor te kiezen bedoelde particuliere lichamen niet aan sociale voorwaarden te onderwerpen die vergelijkbaar zijn met de wettelijk voorgeschreven voorwaarden voor openbare lichamen.

82. Wanneer volgens een particuliere inrichting de voorwaarden van de toepasselijke wetgeving niet gelijk zijn aan, en ook niet vergelijkbaar zijn met, de sociale voorwaarden die voor een openbaar ziekenhuis gelden, moet die inrichting de geldigheid van die voorwaarden kunnen bestrijden. Mocht in het bijzonder blijken dat de nationale wettelijke regeling voorziet in bepaalde voorwaarden die niet gelijk zijn aan een aan openbare inrichtingen opgelegde verplichting, dan dienen de nationale rechterlijke instanties met name na te gaan of de in dit verband door een lidstaat gegeven rechtvaardigingsgrond volstaat. Dit betekent dat er sprake moet zijn van een verband tussen elk van die voorwaarden en een aan een openbaar ziekenhuis, medisch centrum of soortgelijke medische inrichting opgelegde vergelijkbare sociale voorwaarde.

[55] Opgemerkt zij dat deze voorwaarde niet is opgenomen in het oorspronkelijke voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: Uniforme belastinggrondslag (nr. C 80/1). Zie conclusie van advocaat-generaal Sharpston in CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, punt 82).

[56] Arrest van 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, punt 49).

83. In dat verband moet worden opgemerkt dat de btw-richtlijn niet preciseert wat wordt bedoeld met „sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn" met die welke gelden voor openbare ziekenhuizen die medische verzorging verlenen.[57] Net zoals het geval is bij de voorwaarde dat de inrichting „naar behoren erkend" moet zijn, betekent dit niet dat dit begrip moet worden uitgelegd in de zin van de nationale wetgeving, maar veeleer dat de lidstaten, binnen de draagwijdte van de definitie van dit begrip, beschikken over een discretionaire bevoegdheid om te besluiten over de sociale voorwaarden die de openbare lichamen die medische diensten verrichten, moeten eerbiedigen. Krachtens artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn moeten die voorwaarden bovendien tevens door particuliere lichamen worden geëerbiedigd alvorens hun diensten voor vrijstelling in aanmerking komen.

84. Het klopt dat het Hof heeft geoordeeld dat het begrip „sociale voorwaarden" betrekking kan hebben op zaken zoals de vaststelling van de prijzen voor zorgdiensten[58] of de mate waarin de socialezekerheidsinstellingen van een lidstaat de kosten van de zorgdiensten vergoeden[59]. Het Hof heeft echter nooit getracht de inhoud van die voorwaarde in algemene zin en systemisch te verduidelijken. Onderhavige zaak lijkt een uitgelezen kans voor een dergelijke verduidelijking.

85. Zoals ik reeds uiteen heb gezet, staat in dit verband vast dat de betekenis en de draagwijdte van een bepaling normaal gesproken met name wordt vastgesteld aan de hand van de bewoordingen, de context en de nagestreefde doelen van de betrokken bepaling. Hoewel er over de *context* niet veel te zeggen valt, zijn de *doelstellingen* en de *bewoordingen* van deze bepaling erop gericht om de draagwijdte van dit begrip te verduidelijken.

86. Met de *doelstellingen* van de derde voorwaarde van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn wordt kennelijk beoogd te voorkomen dat particuliere inrichtingen diensten verrichten die zijn vrijgesteld van de btw zonder dat zij aan dezelfde sociale verplichtingen moeten voldoen als hun publiekrechtelijke evenknieën. Wellicht is dit slechts een andere manier om te verwijzen naar de sociale openbaredienstverplichtingen waaraan openbare ziekenhuizen en andere medische inrichtingen moeten voldoen.[60] Die voorwaarde geeft dus in het bijzonder uitdrukking aan het niet-discriminatiebeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit waar het gaat om particuliere en openbare lichamen, met name omdat enerzijds ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede handelingen die daarmee nauw samenhangen door openbare lichamen altijd zijn vrijgesteld, en anderzijds particuliere lichamen niet per se aan dezelfde sociale openbaredienstverplichtingen moeten voldoen.

[57] In dat verband heeft het Hof in punt 24 van het arrest van 5 maart 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168), opgemerkt dat „deze bepaling niet nauwkeurig aangeeft welke aspecten van de betrokken zorgdiensten moeten worden vergeleken om te beoordelen of deze bepaling van toepassing is". Dit moet echter niet al te strikt worden opgevat. Uit de bewoordingen van artikel132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn blijkt immers dat de „sociale vergelijkbaarheid" de voorwaarden betreft waaronder de diensten die voor vrijstelling in aanmerking komen, worden verricht, en niet slechts gaat over wat die diensten inhouden, wat op basis van dat punt zou kunnen worden geconcludeerd.

[58] Arrest van 5 maart 2020, Idealmed III, (C-211/18, EU:C:2020:168, punt 28).

[59] Arrest van 5 maart 2020, Idealmed III, (C-211/18, EU:C:2020:168, punt 31). In dit verband heeft het Hof opgemerkt dat de mate van kostenvergoeding „relevant is", maar heeft het niet gepreciseerd onder welke voorwaarden en ook niet welke gevolgen dit voor de beoordeling heeft.

[60] Die verplichtingen zijn derhalve impliciet verbonden met het feit dat de betrokken diensten onderdeel zijn van een dienst van algemeen economisch belang als bedoeld in artikel 106 VWEU. Het bepaalde in artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn is inderdaad bedoeld om bepaalde activiteiten vrij te stellen, omdat zij in het algemeen belang zijn. Zie in dat verband arrest van 5 maart 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, punt 26), en over het feit dat de diensten van een ziekenhuis, centrum voor medische verzorging en centrum voor diagnose van algemeen economisch belang zijn, arresten van 25 oktober 2001, Ambulanz Glöckner (C-475/99, EU:C:2001:577, punt 55), en 12 juli 2001, Vanbraekel e.a. (C-368/98, EU:C:2001:400, punt 48).

87. Wat de *bewoordingen* betreft van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, blijkt uit de feitelijke tekst ervan dat er een vergelijking moet worden gemaakt tussen enerzijds publiekrechtelijke ziekenhuizen en anderzijds particuliere ziekenhuizen.

88. Aangezien het waarborgen van eerlijke mededinging tussen openbare en particuliere lichamen het doel ervan is, heeft deze voorwaarde *twee kanten*. Zij voorkomt dat particuliere inrichtingen diensten aanbieden die van de btw zijn vrijgesteld, ingeval zij niet dezelfde openbaredienstverplichtingen aangaan als aan openbare inrichtingen zijn opgelegd. Omgekeerd is het zo dat aangezien de diensten van openbare lichamen altijd van de btw zijn vrijgesteld, particuliere entiteiten die zijn onderworpen aan dezelfde verplichtingen (of die zichzelf uit eigen beweging die verplichtingen hebben opgelegd), ook voor deze btw-vrijstelling in aanmerking kunnen komen.

89. Uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn volgt dat deze vergelijking moet worden gemaakt aan de hand van de specifieke activiteiten die een medische inrichting uitvoert. Dit betekent vervolgens dat een particuliere medische inrichting ook ervoor moet kunnen kiezen om de toepasselijke vereisten inzake vergelijkbare sociale voorwaarden niet na te leven met betrekking tot bepaalde activiteiten, die dan vervolgens niet in aanmerking komen voor btw-vrijstelling.[61]

*3. Uitlegging van de begrippen „vergelijkbare”, „sociale” en „voorwaarden”*

90. Om de omvang te bepalen van de vergelijking die de nationale rechterlijke instanties moeten maken ter beoordeling van de verenigbaarheid met het Unierecht van de sociale voorwaarden die een lidstaat heeft opgelegd aan particuliere lichamen die om btw-vrijstelling hebben verzocht, moet vervolgens de draagwijdte van het zelfstandig naamwoord „voorwaarde” en de bijvoeglijke naamwoorden „sociale” en „vergelijkbare” worden gepreciseerd.

91. Ten eerste moet worden vastgesteld dat in artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn niet wordt verwezen naar elke verplichting die op diensten van openbare lichamen van toepassing is, maar alleen naar sociale verplichtingen. Derhalve moeten uitsluitend die verplichtingen bij de vergelijking in aanmerking worden genomen. Zoals ik reeds heb aangegeven, gaat dit begrip echter verder dan bijvoorbeeld de aard van de door dergelijke inrichtingen in rekening te brengen kosten.

[61] Aangezien artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn echter naar sociale voorwaarden in het algemeen verwijst, moeten om te bepalen of de door de lidstaat opgelegde vereisten voor de vrijstelling van een activiteit in overeenstemming zijn met die bepaling, niet alleen de verplichtingen in aanmerking worden genomen die *specifiek* op bepaalde diensten door een openbaar lichaam van toepassing zijn, maar tevens de meer algemene verplichtingen die gelden voor openbaren inrichtingen die bedoelde activiteiten uitvoeren voor zover het om sociale verplichtingen gaat. Om een actueel voorbeeld te geven: indien alle openbare ziekenhuizen die een specifieke activiteit uitvoeren, wettelijk verplicht zijn om een bepaald aantal bedden voor patiënten met COVID-19 te reserveren, ongeacht welke medische afdeling daarbij is betrokken, dan moet elk particulier ziekenhuis dat om vrijstelling voor zijn activiteiten verzoekt, ook aan die (sociale) verplichting voldoen. Natuurlijk is het in dit voorbeeld zo dat indien de verplichting inzake COVID-19 niet zou gelden voor bijvoorbeeld openbare neurologische ziekenhuizen of de neurologische afdeling van een algemeen ziekenhuis, dan kan het feit dat particuliere neurologische ziekenhuizen of de neurologische afdeling van een algemeen ziekenhuis heeft nagelaten een bepaald aantal bedden voor dergelijke patiënten te reserveren, niet aan hen worden tegengeworpen voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), ten betoge dat de activiteiten die door de ziekenhuizen of de afdeling worden uitgevoerd, niet voor de btw-vrijstelling in aanmerking zouden komen.

92. Ik ben van mening dat het begrip „sociale voorwaarden" doelt op de verplichtingen die de wet oplegt aan openbare ziekenhuizen ten aanzien van hun patiënten. Het heeft echter geen betrekking op de verplichtingen die aan openbare lichamen zijn opgelegd ten aanzien van het beheer in personeel, ruimtelijk en zakelijk opzicht en de rendabiliteit van de bedrijfsvoering. [62]

93. Ten tweede moet onder het begrip „sociale voorwaarden" de *in de wet* van de betrokken lidstaat *opgenomen voorwaarden* inzake *de wettelijke verplichtingen van openbare ziekenhuizen ten aanzien van de behandeling van openbare patiëntenzorg* worden verstaan. [63] Die wettelijke verplichtingen zijn dus (mogelijk) per lidstaat verschillend, maar er kan van uit worden gegaan dat zij in beginsel betrekking hebben op het recht op bepaalde vormen van ziekenhuisverpleging, alsmede op regelgeving inzake bijvoorbeeld de kosten voor bepaalde diensten. Het vereiste inzake de sociale voorwaarden kan echter ook op andere zaken betrekking hebben: een voorbeeld is de wettelijke verplichting voor openbare ziekenhuizen om de spoedafdeling van het ziekenhuis tijdens het weekend open te houden. Gezien het vereiste van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn dat particuliere inrichtingen „naar behoren erkend" moeten zijn, zijn de sociale voorwaarden die aan de orde zijn per definitie anders dan die welke in het nationale recht zijn vastgesteld met betrekking tot de erkenning van een ziekenhuis, centrum voor medische verzorging en diagnose of soortgelijke inrichting.

94. Ten derde wijst het begrip „vergelijkbare" erop dat de sociale verplichtingen die aan openbare ziekenhuizen zijn opgelegd, niet precies op dezelfde wijze door particuliere ziekenhuizen hoeven te worden nagekomen. Sommige soorten sociale verplichtingen kunnen vanwege de aard ervan, alleen door openbare ziekenhuizen worden nagekomen.

95. Dit betekent echter niet dat de lidstaten zelf mogen kiezen welke sociale voorwaarden door particuliere inrichtingen moeten worden nagekomen. In artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn wordt niet naar „sommige" sociale voorwaarden verwezen, zoals in artikel 132, lid 1, onder m), wat wel het geval zou zijn geweest als de Uniewetgever de lidstaten een ruime beoordelingsvrijheid hiervoor had willen toekennen. [64] De bewoordingen die worden gebruikt („De lidstaten verlenen vrijstelling […]") impliceren juist dat de lidstaten in dit verband over een beperkte beoordelingsvrijheid beschikken. [65]

96. In dat en andere opzichten is de hoofddoelstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn namelijk het waarborgen van gelijke fiscale behandeling tussen openbare en particuliere medische inrichtingen die, in algemene zin, dezelfde taken uitvoeren en die, wederom in algemene zin, hun patiënten op ongeveer dezelfde wijze behandelen. In dit verband blijkt echter dat de lidstaten, als voorwaarde voor het verkrijgen van de betrokken btw-vrijstelling, niet van particuliere ziekenhuizen kunnen verlangen dat zij zorgdiensten verrichten onder sociale voorwaarden die niet gelijk kunnen worden gesteld aan de wettelijke verplichtingen voor openbare ziekenhuizen.

[62] Het doel hiervan is volgens mij impliciet dat particuliere organisaties die bijvoorbeeld andere organisatievormen of medische protocollen hebben, niet mogen worden benadeeld om zo eerlijke mededinging te bevorderen, dat wil zeggen op basis van de inhoud.

[63] Een particulier ziekenhuis kan immers uitsluitend aan de hand van bedoelde voorwaarden nagaan of de voorwaarden die het moet nakomen inderdaad vergelijkbaar zijn met die welke aan een openbaar ziekenhuis zijn opgelegd. Indien met dit begrip daarentegen enkel de feitelijke voorwaarden waaronder de openbare lichamen hun activiteiten uitvoeren of de verschillende door hen gevolgde werkwijzen worden bedoeld, is de vergelijkbaarheid van de voorwaarden waaraan particuliere lichamen moeten voldoen, moeilijk vast te stellen omdat daartoe de situatie bij misschien wel duizenden andere ziekenhuizen in de betrokken lidstaat moet worden onderzocht.

[64] Zie arrest van 10 december 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, punten 30 en 33).

[65] Deze kwestie moet volgens mij juist niet aan de beoordelingsvrijheid van de lidstaten worden overgelaten, vooral omdat het om ingewikkelde materie gaat.

97. Het begrip „vergelijkbaar” wijst volgens mij tevens tot op zekere hoogte op een gegeneraliseerde vergelijking. Gezien het doel van die voorwaarden echter het waarborgen van een verregaande fiscale gelijkheid tussen particuliere en openbare lichamen is, moeten de lidstaten er mijns inziens voor zorgen dat particuliere entiteiten in materiële zin aan alle sociale voorwaarden voldoen die op grond van de nationale wetgeving aan openbare inrichtingen zijn *opgelegd* en die een merkbaar effect hebben op de eerlijke mededinging tussen openbare en particuliere inrichtingen. Hieronder vallen met name alle *sociale voorwaarden* die naar alle waarschijnlijkheid een belangrijke invloed hebben op het beheer van openbare lichamen of op de keuze van patiënten ten aanzien van de diensten die zij van een particulier of openbaar lichaam afnemen. Een lidstaat kan echter geen btw-vrijstelling verlenen voor diensten van particuliere inrichtingen die slechts deels voldoen aan de sociale voorwaarden waaraan openbare inrichtingen moeten voldoen en die naar alle waarschijnlijkheid van invloed zijn op de eerlijke mededinging tussen de twee soorten inrichtingen.

98. Wanneer de nationale rechterlijke instanties aldus de sociale voorwaarden moeten beoordelen die particuliere inrichtingen moeten eerbiedigen alvorens hun activiteiten in aanmerking kunnen komen voor de btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, moeten zij er in algemene zin voor zorgen dat deze voorwaarden niet verder of minder ver gaan dan de wettelijk voorgeschreven sociale voorwaarden die voor openbare inrichtingen gelden, zelfs als hiervoor bij gebrek aan beter een globale inschatting moet worden gemaakt.

99. Hiertoe zijn immers evenwichtige criteria noodzakelijk. Dat wil zeggen dat deze criteria particuliere inrichtingen noch bevoordelen, noch benadelen. Indien bijvoorbeeld openbare lichamen van een bepaalde lidstaat *wettelijk verplicht* zijn om puur vanuit therapeutisch oogpunt te zorgen voor dezelfde kwaliteit van zorg ongeacht het in rekening gebrachte tarief, of wettelijk verplicht zijn om alle patiënten te behandelen ongeacht hun persoonlijke situatie, dan moet die lidstaat ervoor zorgen dat alleen particuliere inrichtingen die aan vergelijkbare verplichtingen voldoen, in aanmerking kunnen komen voor de btw-vrijstelling.

100. Een ander voorbeeld is wanneer openbare ziekenhuizen wettelijk verplicht zijn om een dienst tegen een basistarief aan te bieden zodat niet kan worden gegarandeerd welke zorgverlener grotendeels de medische verzorging feitelijk verricht. Alvorens in die omstandigheden de door een particulier lichaam verrichte medische verzorging in aanmerking kan komen voor vrijstelling, moet de patiënt eveneens daarvoor kunnen kiezen, ook als hij er uiteindelijk voor kiest om een toeslag te betalen zodat hij gegarandeerd wordt behandeld door de zorgverlener van zijn keuze.

101. Wanneer echter openbare lichamen zijn gemachtigd om medische handelingen te verrichten die van de btw zijn vrijgesteld zonder dat zij aan vaste tarieven zijn gebonden of zonder dat die handelingen door ziekenfondsen worden gedekt, kan de betrokken lidstaat zich niet beroepen op deze of een soortgelijke reden als weigeringsgrond voor de toepassing van de btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn op dezelfde, maar door een naar behoren erkend privaatrechtelijk lichaam verrichte handeling. Indien in het bijzonder een openbare medische inrichting hogere tarieven in rekening mag brengen bij haar meer draagkrachtige patiënten zodat zij btw-vrij gebruik kunnen maken van de extra diensten en meer geavanceerde of kwalitatief betere producten, dan moeten particuliere ziekenhuizen uiteraard ook de mogelijkheid krijgen om deze diensten of producten btw-vrij aan te bieden. [66]

[66] In de praktijk komt het voor dat openbare ziekenhuizen patiënten mogen behandelen die niet door een ziekenfonds zijn gedekt, mits zij de kosten kunnen betalen.

102. Ook als openbare ziekenhuizen bijvoorbeeld andere tarieven zouden mogen toepassen zodat zij rekening kunnen houden met de wensen van patiënten met betrekking tot de ziekenhuisaccommodatie (zoals een eenpersoonskamer) of betere prothesen, ook al worden die niet door een ziekenfonds gedekt, moeten dezelfde diensten eveneens van de btw worden vrijgesteld als zij door een particulier lichaam worden verricht.

*a) Arrest Idealmed III*

103. In punt 21 van het arrest Idealmed III heeft het Hof opgemerkt dat het vereiste dat sociale voorwaarden vergelijkbaar zijn, betrekking heeft op de diensten die worden verricht, en *niet* op de betrokken dienstverrichter. Het Hof heeft aldus geoordeeld dat „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 [is] voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van [de btw-richtlijn]”. [67]

104. Toch ben ik van mening dat de uitlegging van dit arrest niet al te veel zou moeten worden uitgediept. Het belangrijkste onderdeel van de feiten in het arrest Idealmed III was dat volgens de (voor het Hof bindende) uiteenzetting van de betrokken nationale wetgeving door de nationale rechterlijke instantie, de betrokken vrijstelling niet afhankelijk werd gesteld van de voorwaarde dat *iedere activiteit* onder vergelijkbare sociale voorwaarden moest zijn uitgevoerd, maar veeleer van het *aandeel* van die activiteiten die aan deze voorwaarde voldeden. Het Hof heeft met zijn vaststelling in het arrest Idealmed III dat „*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 [is] voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van die richtlijn” [68], niet willen voorkomen dat de lidstaten als sociale voorwaarden – en daarmee als voorwaarde voor het vrijstellen van medische diensten – zouden stellen dat een particulier ziekenhuis bijvoorbeeld een bepaald aantal handelingen tegen een bepaald tarief uitvoert. [69]

105. De vragen in het arrest Idealmed III hadden veeleer betrekking op het aandeel van de zorgdiensten van het betrokken particuliere ziekenhuis die zijn verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor openbare ziekenhuizen, en hoe zulks gevolgen kan hebben voor de aangevraagde btw-vrijstelling krachtens artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn. Over de vragen in dat arrest kan nog meer worden uitgeweid, maar met het oog op mijn conclusies over de verenigbaarheid van de door de verwijzende rechter aangehaalde wetgeving met artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn denk ik niet dat het nodig is verder op deze vragen in te gaan, welke in zaken die daar meer geschikt voor zijn, moeten worden behandeld.

67 Arrest van 5 maart 2020, Idealmed III, (C-211/18, EU:C:2020:168, punt 21).

68 Cursivering van mij. Derhalve volgt uit bovenstaande dat de vrijstelling op basis van de diensten wordt verleend en niet op basis van de instelling als geheel.

69 Een voorbeeld is dat een lidstaat aan openbare ziekenhuizen twee sociale verplichtingen oplegt waarvan de eerste betrekking heeft op de eerbiediging van bepaalde aan patiënten toegekende rechten (bijvoorbeeld het recht op inzage in hun medisch dossier en overdracht ervan, het recht om te worden bijgestaan, etc.) en de tweede bestaat uit een reservering van 20 % van de bedden voor patiënten met COVID-19. Die lidstaat kan niet toestaan dat *alle activiteiten* van particuliere ziekenhuizen in aanmerking komen voor de btw-vrijstelling als slechts 40 % ervan aan die twee verplichtingen voldoet, aangezien dat met betrekking tot de eerste voorwaarde tot gevolg zou hebben dat mogelijk 60 % van de diensten wordt vrijgesteld terwijl de rechten van patiënten niet worden geëerbiedigd. De lidstaat zou echter als sociale voorwaarde kunnen stellen dat particuliere ziekenhuizen ook 20 % van hun bedden voor patiënten met COVID-19 reserveren, hoewel die voorwaarde afhankelijk is van het ziekenhuis dat de betrokken diensten verricht en niet direct van de aard van die diensten.

*4. Toepassing op het door de verwijzende rechter in zijn eerste vraag onderzochte geval*

106. Zoals ik reeds heb uitgelegd, gaat het in de prejudiciële vraag om de verenigbaarheid met het artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn van nationale wetgeving die de vrijstelling van de btw als bedoeld in dat artikel van de btw-richtlijn, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de ziekenhuisverpleging en medische verzorging worden verricht door een niet-universitair particulier ziekenhuis dat ofwel:

– bij de verzorging is betrokken door de verantwoordelijke instanties van de wettelijke ongevallenverzekering, of

– behoort tot een ziekenhuis dat is opgenomen in het ziekenhuisplan van een deelstaat (planziekenhuizen), of

– een zorgverleningscontract heeft gesloten met een deelstaatfederatie van ziekenfondsen of een federatie van vrijwillige ziekenfondsen, of

– in het afgelopen belastingjaar ten minste 40 % van de ziekenhuisverpleging in rekening heeft gebracht voor een bedrag dat lager is dan het bedrag dat door de socialezekerheidsorganen vergoed zou worden.

107. Aangezien wat de onderhavige zaak betreft artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn voorziet in drie hoofdvoorwaarden waaraan de dienst moet voldoen om in aanmerking te komen voor de daarin neergelegde btw-vrijstelling (namelijk dat het moet gaan om ziekenhuisverpleging of medische verzorging die door een naar behoren erkende inrichting onder vergelijkbare sociale voorwaarden is uitgevoerd), moet nu worden onderzocht of elk van die vier opties waarin een bepaling zoals § 4, punt 14, onder b), UStG voorziet, gelezen in samenhang met § 108 SGB V, met die voorwaarden verenigbaar is.

*a) Toetsing van de vier opties aan de voorwaarden van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn*

108. In dit verband blijkt duidelijk dat de vier opties de toetsing aan het vereiste dat de betrokken diensten onder ziekenhuisverpleging of medische verzorging vallen en het vereiste dat die diensten door een „naar behoren erkende" inrichting als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn zijn verricht, niet kunnen doorstaan. Zoals reeds is vastgesteld, heeft die tweede specifieke voorwaarde in wezen betrekking op passende professionele deskundigheid. Uit het dossier waarover het Hof beschikt en de schriftelijke opmerkingen van de Commissie blijkt dat het ziekenhuis door de Duitse autoriteiten naar behoren is erkend.[70] De zaak heeft derhalve in wezen betrekking op de vraag of de toepassing van de vier in de Duitse wetgeving opgenomen opties kan worden gerechtvaardigd aan de hand van het criterium van de „vergelijkbare sociale voorwaarden".

109. Over de eerste drie opties moet worden opgemerkt dat zij op zichzelf geen „sociale voorwaarden" zijn zoals specifiek in artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn wordt bedoeld, omdat zij in het beste geval slechts indirect betrekking hebben op de

[70] Volgens de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens vereist de nationale wettelijke regeling niet dat een van de situaties als bedoeld in § 4, punt 14, onder b), UStG, gelezen in samenhang met § 108 SGB V, per se op een particulier lichaam van toepassing moet zijn voor het verkrijgen van een machtiging voor het uitvoeren van niet-universitaire ziekenhuisactiviteiten. Deze vier situaties lijken zich veeleer met name voor te doen wanneer een inrichting gemachtigd is om bedoelde activiteiten uit te voeren.

ziekenhuisverpleging en medische verzorging van patiënten. Deze opties hebben in werkelijkheid betrekking op de financiële relatie en overeenkomsten tussen het betrokken ziekenhuis of de medische inrichting en de wettelijke ongevallenverzekering, een deelstaatfederatie van ziekenfondsen, een federatie van vrijwillige ziekenfondsen, of een deelstaat.

110. De tweede optie (een ziekenhuis dat is opgenomen in een ziekenhuisplan van een deelstaat) lijkt erop te wijzen dat een lidstaat zich ertoe moet inspannen een soort quotum op te leggen aan particuliere ziekenhuizen binnen een bepaald geografische gebied. Hierbij lijkt de gedachte te zijn dat de btw-vrijstelling van artikel 132 kan worden gebruikt om ervoor te zorgen dat het aantal *particuliere ziekenhuizen* binnen een bepaald geografisch aaneengesloten gebied feitelijk wordt beperkt, zodat de *openbare ziekenhuizen* in die regio voldoende patiënten behouden om levensvatbaar te blijven. Ik wil alleen maar zeggen dat artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn daar niet voor kan worden gebruikt en dat elke poging van de Duitse overheid om deze doelstelling te bereiken – al dan niet via de belastingdienst of door degenen die verantwoordelijk zijn voor de gezondheidszorg – door op deze manier de btw-vrijstelling, die normaal van toepassing zou zijn, voor particuliere ziekenhuizen te beperken, overduidelijk onrechtmatig en in strijd met het Unierecht zou zijn.

111. Hoewel de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens niet duidelijk en volledig beschrijven aan welke voorwaarden een instelling moet voldoen om onder de eerste drie opties te vallen, kan in dit kader in ieder geval wel worden opgemerkt dat de verantwoordelijke instanties van de wettelijke ongevallenverzekering, de deelstaatfederaties van ziekenfondsen en de federatie van vrijwillige ziekenfondsen allemaal beschikken over een discretionaire bevoegdheid met betrekking tot het sluiten van een overeenkomst met een ziekenhuis.[71]

112. Evenzo zijn de deelstaten kennelijk niet verplicht om niet-universitaire particuliere ziekenhuizen die hun activiteiten onder vergelijkbare sociale voorwaarden uitvoeren, in hun ziekenhuisplan op te nemen. Aangezien een door het nationale recht geboden discretionaire bevoegdheid, waarvan het bestaan door de verwijzende rechter moet worden nagegaan, betekent dat dus kan worden geweigerd de btw-vrijstelling aan een medische inrichting te verlenen, ook al voldoet zij aan de voorwaarden voor vrijstelling als bedoeld in de btw-richtlijn, is die bevoegdheid op zichzelf ronduit onverenigbaar met de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn. Dit geldt des te meer omdat dit artikel 132 de lidstaten *verplicht* om vrijstelling te verlenen voor handelingen die aan de voorwaarden van die bepaling voldoen („De lidstaten *verlenen* vrijstelling […]").[72]

113. Met betrekking tot de laatste optie in de nationale wettelijke regeling, namelijk dat het niet-universitaire particuliere ziekenhuis in het afgelopen belastingjaar ten minste 40 % van de ziekenhuisverpleging in rekening heeft gebracht voor een bedrag dat lager is dan het bedrag dat door de socialezekerheidsorganen zou worden vergoed, moet worden benadrukt dat deze optie, zoals die door de Duitse regering is geschetst, niet afhangt van de vraag of de verrichte diensten daadwerkelijk door de ziekenfondsen werden gedekt, maar van de toegepaste prijzen die de betrokken particuliere ziekenhuizen aanrekenden voor de medische verzorging die rechtstreeks aan patiënten is verstrekt.[73] Dit is van belang voor de beoordeling van het bepaalde in artikel 133 van de btw-richtlijn dat ik nu zal bespreken.

[71] Zie bijvoorbeeld § 109, lid 2, SGB V.

[72] Cursivering van mij.

[73] Of aan de genoemde voorwaarde is voldaan, hangt dus niet af van factoren waarover een openbaar of particulier ziekenhuis geen zeggenschap heeft, zoals het vergoedingsbeleid van de socialezekerheidsorganen.

*b) Artikel 133 van de btw-richtlijn*

114. Op grond van artikel 133 van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten de verlening van de btw-vrijstelling die normaal van toepassing zou zijn, van geval tot geval afhankelijk stellen van een aantal andere voorwaarden. Een van deze voorwaarden – artikel 133, eerste alinea, onder c), waarnaar enkele partijen hebben verwezen – bepaalt dat een lidstaat ervoor kan kiezen om de toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat het particuliere lichaam prijzen toepast die zijn *goedgekeurd* door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan dergelijke 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.[74]

115. Uit het dossier blijkt echter niet dat in Duitsland de prijzen van ziekenhuisverpleging door een overheidsinstantie moeten worden *goedgekeurd*, wat in artikel 133, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn een belangrijk vereiste is.[75] Bij de vergoeding door de socialezekerheidsorganen wordt rekening gehouden met de toegepaste prijzen, maar het lijkt erop dat die prijzen niet op deze wijze worden gereguleerd.[76]

116. Bovendien volgt uit de bewoordingen van artikel 133, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn dat de voorwaarde die de lidstaten op grond van deze bepaling mogen stellen, betrekking heeft op alle prijzen die door de betrokken inrichting worden toegepast. Hieruit volgt dat een particulier ziekenhuis voor alle diensten in het kader van zijn activiteiten prijzen toepast die door de overheid zijn goedgekeurd, of prijzen die niet hoger liggen dan dergelijke 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, in welk geval al deze diensten kunnen worden vrijgesteld als zij elk afzonderlijk aan de toepassingsvoorwaarden in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn voldoen, of, als dat niet het geval is, geen van deze diensten kan worden vrijgesteld. In ieder geval voorziet de bepaling evenwel niet in de mogelijkheid om de toepassing van de btw-vrijstelling van artikel 132 te weigeren omdat *slechts een deel van de* feitelijk verrichte *medische diensten* aan die voorwaarde heeft voldaan.[77]

117. Hoewel de vierde optie in het Duitse recht niet onder artikel 133 van de btw-richtlijn valt, kan een dergelijke voorwaarde mijns inziens toch worden geacht onder het begrip „vergelijkbare sociale voorwaarden" in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn te vallen, mits ook openbare ziekenhuizen, ongeacht de betrokken activiteit, wettelijk verplicht zijn om ervoor te zorgen dat in het voorgaande belastingjaar ten minste 40 % van de verrichte diensten in rekening zijn gebracht voor een bedrag dat lager is dan het bedrag dat door de socialezekerheidsorganen wordt vergoed, of zijn onderworpen aan een soortgelijke wettelijke plicht.

[74] Uit de bewoordingen van die bepaling blijkt dat die voorwaarde moet worden beoordeeld met betrekking tot elke activiteit die de betrokken inrichting uitvoert.

[75] Zie Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Brussel, 2020, blz. 538.

[76] Om eventuele misverstanden te voorkomen, wil ik in dit verband benadrukken dat de vraag over de wijze waarop medische diensten door de ziekenfondsen worden vergoed, niets met prijsregulering te maken heeft, ook al is deze wijze wettelijk vastgelegd. Het feit dat uitsluitend bepaalde zorgdiensten die tegen een bepaalde prijs worden verricht, niet zijn gedekt, betekent niet dat medische instellingen verplicht zijn om hun diensten tegen die prijs aan te bieden. Het staat de instellingen vrij om hun tarieven zelf vast te stellen.

[77] Deze letterlijke uitlegging van artikel 133 van de btw-richtlijn wordt bevestigd door de noodzaak om elke bepaling van Unierecht uit te leggen in overeenstemming met de algemene rechtsbeginselen, waaronder het beginsel van gelijke behandeling, alsmede met het met artikel 133 van de btw-richtlijn nagestreefde doel, dat kennelijk hoofdzakelijk erin bestaat lidstaten toe te staan aanvullende voorwaarden op te leggen om ervoor te zorgen dat uitsluitend particuliere lichamen die onder dezelfde beperkingen handelen als die welke voor openbare lichamen gelden, voor die vrijstelling in aanmerking kunnen komen.

118. Uit het voorgaande volgt dus dat de optie die ziet op de facturatie van 40 % van de ziekenhuisdiensten weliswaar niet kan worden gerechtvaardigd op grond van artikel 133, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn, maar in beginsel wel kan worden beschouwd als een sociale voorwaarde in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), mits een dergelijke verplichting tevens door de wet aan openbare ziekenhuizen en andere soortgelijke inrichtingen wordt opgelegd. [78]

119. Benadrukt moet worden dat de prejudiciële vraag betrekking heeft op de verenigbaarheid van de nationale wettelijke regeling met het Unierecht en niet op de vraag of verzoekster voor de vrijstelling in aanmerking komt. Dus ongeacht het oordeel dat het Hof zich met betrekking tot de vierde optie zou vormen in het licht van de conclusies van het arrest Idealmed III, zou de nationale wettelijke regeling niettemin in strijd met het Unierecht zijn, omdat de eerste drie opties van § 108 SGB V geen rechtstreeks verband houden met het vereiste van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn dat de betrokken activiteiten onder vergelijkbare sociale voorwaarden moeten worden uitgevoerd.

120. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging de eerste vraag van de nationale rechterlijke instantie aldus te beantwoorden dat artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding die als voorwaarde voor vrijstelling van de btw stelt dat een particulier ziekenhuis ofwel bij de verzorging is betrokken door de verantwoordelijke instanties van de wettelijke ongevallenverzekering, ofwel is opgenomen in het ziekenhuisplan van een deelstaat, ofwel voor de zorgdiensten een overeenkomst heeft gesloten met een nationaal of regionaal ziekenfonds. Met name geldt dat deze eisen geen sociale voorwaarden zijn in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn.

121. Een eis zoals die welke de Duitse regering heeft genoemd en volgens welke een particulier ziekenhuis dat van de btw-vrijstelling gebruik wil maken, in het voorgaande boekjaar ten minste 40 % van de ziekenhuisverpleging moet hebben uitgevoerd voor een lager gefactureerd bedrag dan het bedrag dat door de socialezekerheidsorganen zou worden vergoed, kan echter worden aangemerkt als een sociale voorwaarde in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn indien voor publiekrechtelijke lichamen een vergelijkbare eis geldt.

### *C. Tweede vraag*

122. Met zijn tweede vraag wenst de nationale rechter te vernemen onder welke voorwaarden er bij ziekenhuiszorg door privaatrechtelijke ziekenhuizen sprake is van „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.

123. In het kader van de redenering die is gehanteerd bij de beoordeling van de eerste vraag geef ik het Hof in overweging de tweede vraag aldus te beantwoorden dat het begrip „sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen" als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat

[78] Als er andere belangrijke sociale voorwaarden zijn waaraan openbare ziekenhuizen moeten voldoen wanneer zij dezelfde diensten verrichten, zou de nationale wetgeving ook in strijd met het Unierecht zijn voor zover zij er niet in zou voorzien dat particuliere ziekenhuizen aan vergelijkbare sociale voorwaarden moeten voldoen om in aanmerking te kunnen komen voor de btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn. Deze andere sociale voorwaarden kunnen echter niet aan verzoekster worden tegengeworpen aangezien een richtlijn zonder passende omzetting in het nationale recht zelf geen verplichtingen kan opleggen aan particulieren. Zie bijvoorbeeld arrest van 5 maart 2002, Axa Royale Belge (C-386/00, EU:C:2002:136, punt 18), en mijn conclusie in de zaak Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:176, punt 21).

daarmee alle voorwaarden worden bedoeld waaraan particuliere instellingen moeten voldoen om te vallen onder bepalingen die gelijk zijn aan of vergelijkbaar zijn met die welke de betrekkingen tussen publiekrechtelijke lichamen en hun patiënten regelen, en waaraan zij zich in alle omstandigheden moeten houden bij de verstrekking van ziekenhuisverpleging, medische verzorging of handelingen die daarmee nauw samenhangen. Of een particuliere inrichting aan die voorwaarde heeft voldaan, kan worden afgeleid uit de verplichtingen die deze inrichting contractueel aan zichzelf heeft opgelegd ten aanzien van haar patiënten.

## V. Conclusie

124. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof derhalve in overweging de twee vragen van het Niedersächsische Finanzgericht als volgt te beantwoorden:

„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 het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding die als voorwaarde voor vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) stelt dat een particulier ziekenhuis ofwel bij de verzorging is betrokken door de verantwoordelijke instanties van de wettelijke ongevallenverzekering, ofwel is opgenomen in het ziekenhuisplan van een deelstaat, ofwel voor de zorgdiensten een overeenkomst heeft gesloten met een nationaal of regionaal ziekenfonds. Met name geldt dat die eisen geen sociale voorwaarden zijn in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van die richtlijn.

Een eis zoals die welke de Duitse regering heeft genoemd en volgens welke een particulier ziekenhuis dat van de btw-vrijstelling gebruik wil maken, in het voorgaande boekjaar ten minste 40 % van de ziekenhuisdiensten in rekening moet hebben gebracht voor een bedrag dat lager is dan het bedrag dat door de socialezekerheidsorganen zou worden vergoed, kan evenwel als een sociale voorwaarde in de zin van artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 worden aangemerkt indien voor publiekrechtelijke lichamen een vergelijkbare eis geldt.

2) Onder het begrip ‚sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen' als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 dienen alle voorwaarden te worden verstaan waaraan particuliere instellingen moeten voldoen om te vallen onder bepalingen die gelijk zijn aan of vergelijkbaar zijn met die welke de betrekkingen tussen publiekrechtelijke lichamen en hun patiënten regelen, en waaraan zij zich in alle omstandigheden moeten houden bij de verstrekking van ziekenhuisverpleging, medische verzorging of handelingen die daarmee nauw samenhangen. Of een particuliere inrichting aan die voorwaarde heeft voldaan, kan worden afgeleid uit de verplichtingen die die inrichting contractueel aan zichzelf heeft opgelegd ten aanzien van haar patiënten."