



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 10. oktober 2019¹

Sag C-211/18

**Idealmed III – Serviços de Saúde SA
mod
Autoridade Tributária e Aduaneira**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager, center for forvaltningsvoldgift, Portugal))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter– det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112 – artikel 132, stk. 1, litra b) – fritagelser – hospitalsbehandling og pleje – levering af ydelser under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer– artikel 377 og 391 – undtagelser – mulighed for at vælge afgiftssystem – ændring af betingelserne for udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed«

1. Skatter er noget, som alle normalt forsøger at undgå i videst muligt omfang, selv om de, ifølge et kendt ordsprog, som det er tilfældet med døden, er det eneste, der ikke kan undgås. Der er imidlertid situationer, hvor beskatning anses for noget positivt og endog ønskeligt. Dette er bl.a. tilfældet for erhvervsdrivende, der udøver virksomhed, der er pålagt merværdiafgift (herefter »moms«). Så længe den afgiftspligtige person pålægges afgift, er denne afgift neutral for den afgiftspligtige person, idet den pågældendes økonomiske byrde går videre til de næste handelsled og i sidste ende bæres af forbrugerne. Hvis de transaktioner, som foretages af en afgiftspligtig person, er fritaget for moms, bærer denne afgiftspligtige person den økonomiske byrde af indgående moms. Økonomiske aktører vil derfor ofte ønske at blive pålagt afgiftsbetaling i stedet for at blive fritaget. Hvis denne fritagelse imidlertid er obligatorisk, er det ikke muligt at gøre dette: Man kan ikke afvise fritagelsen og lade sig beskatte frivilligt. I den foreliggende sag vil Domstolen have lejlighed til at erindre om dette princip.

Retsforskrifter

EU-retten

2. Artikel 132, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem² bestemmer følgende:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

1 – Originalsprog: polsk.

2 – EUT 2006, L 347, s. 1.

- b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

[...]«

3. I henhold til artikel 133, litra a) og c), i dette direktiv:

»Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hver enkelt tilfælde gøre meddelelse af hver af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

- a) de pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne

[...]

- c) disse organers priser skal være godkendt af det offentlige, eller må ikke overstige sådanne godkendte priser, eller – for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne – være lavere end de priser, som momspligtige erhvervsvirksomheder forlanger for tilsvarende transaktioner

[...]«

4. Artikel 377 i samme direktiv indeholder den følgende undtagelse:

»Portugal kan fortsætte med at fritage de transaktioner, der er anført i bilag X, del B, nr. 2), 4), 7), 9), 10) og 13), på de betingelser, der var gældende i medlemsstaten den 1. januar 1989.«

5. Samme direktivs artikel 391 er affattet som følger:

»De medlemsstater, som fritager de transaktioner, der er omhandlet i artikel [...] 377, [...] kan give afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift af de pågældende transaktioner'«

6. Endelig henviser bilag X til direktiv 2006/112 i del B, nr. 7) til »Transaktioner udført af hospitaler, der ikke er omfattet af artikel 132, stk. 1, litra b)«.

Portugisisk ret

7. Undtagelsen i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 er gennemført i portugisisk ret ved artikel 9, stk. 2, i Código do IVA (momsloven).

8. Artikel 12, stk. 1, litra b), i denne lov i den affattelse, der var gældende indtil den 31. marts 2016, foreskrev, at hospitaler, klinikker, apoteker og lignende institutioner, der ikke var offentligretlige organer, eller private institutioner, der var omfattet af det nationale sundhedssystem, kunne give afkald på denne fritagelse. Samme bestemmelse i den affattelse, der var gældende efter den 31. marts 2016, begrænser muligheden for at give afkald på fritagelsen for privatretlige organer for så vidt angår tjenesteydelser, der ikke udføres i henhold til en aftale med staten på sundhedsområdet.

9. I henhold til artikel 12, stk. 3, i samme lov udvælger den afgiftspligtige person en afgiftsordning for en periode på mindst fem år.

De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

10. Idealmed III – Serviços de Saúde SA, et portugisisk selskab (herefter »Idealmed«), driver fem lægecentre med gevinst for øje.

11. I selskabets erklæring af 6. januar 2012 om indledningen af sin virksomhed anmodede selskabet om at være omfattet af den almindelige momsbetalingsordning.

12. Siden september 2012 har Idealmed indgået en række kontrakter med offentligretlige organer, der indgår i forskellige delsystemer i sundhedssystemet, og disse har til formål at levere lægelige ydelser til forud fastsatte priser.

13. Som et resultat af kontrolundersøgelser fandt afgiftsmyndighederne, at den væsentlige del af Idealmeds aktiviteter i perioden fra april 2014 til juni 2016 var blevet udført i henhold til ovennævnte kontrakter. Disse myndigheder har derfor konkluderet, at selskabets aktiviteter er omfattet af fritagelsen omtalt i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 uden en mulighed for at give afkald på fritagelsen. Afgiftsmyndighederne besluttede derfor at ændre den afgiftsmæssige status for Idealmed med virkning fra den 1. oktober 2012 og pålagde selskabet at tilbagebetale den uretmæssigt fradragne moms på 2 009 944,90 EUR med morarente.

14. Den 27. juni 2017 anmodede Idealmed om nedsættelse af en voldgiftsret med henblik på at annullere denne afgørelse.

15. På denne baggrund har Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (skattevoldgiftsdomstolen (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Er artikel 132, stk. 1, litra b), i [direktiv 2006/112] til hinder for, at et hospital ejet af et privatretligt erhvervsdrivende selskab, som har indgået overenskomster med staten og med offentligretlige juridiske personer om levering af sundhedsydelser, kan anses for at overgå til at drive virksomhed under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for de i den nævnte bestemmelse omhandlede offentligretlige organer, når følgende krav er opfyldt:

- mere end 54,5% af faktureringen, inklusive de beløb, der faktureres til de respektive brugere, sker til statslige organer og offentlige sygekasser til de priser, der er fastsat i de med disse indgåede aftaler og overenskomster,
- mere end 69% af brugerne er forsikrede hos offentlige sygekasser, eller modtager ydelser, som leveres inden for rammerne af aftaler indgået med statslige organer,
- mere end 71% af lægebehandlingerne udføres inden for rammerne af aftaler indgået med offentlige sygekasser og med statslige organer, og
- den udøvede virksomhed er af væsentlig interesse for offentligheden?

2) Henset til, at Portugal i overensstemmelse artikel 377 [i direktiv 2006/112] har valgt at momsfritage de af hospitalerne udførte transaktioner, som ikke er nævnt i direktivets artikel 132, stk. 1, litra b), har givet disse afgiftspligtige personer mulighed for at vælge at betale afgift i henhold til direktivets artikel 391, så længe de forbliver under denne afgiftsordning i mindst fem år, og har fastsat, at de alene kan vende tilbage til ordningen med afgiftsfritagelse, såfremt de fremsætter udtrykkelig erklæring herom, er det da i strid med artikel 391 og/eller princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og af princippet om beskyttelse af velerhvervede rettigheder, princippet om ligebehandling og princippet om forbud mod forskelsbehandling, princippet om neutralitet og princippet om at undgå konkurrenceforvridning i forholdet mellem brugerne og de afgiftspligtige

personer, når disse er offentligretlige organer, at [afgiftsmyndigheden] pålægger anvendelsen af fritagelsesordningen inden udløbet af den nævnte frist, nemlig fra det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person efter myndighedens opfattelse er overgået til at levere ydelser under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer?

- 3) Er direktivets artikel 391 og/eller de ovennævnte principper til hinder for, at en ny lov kan pålægge afgiftspligtige personer, som tidligere har tilvalgt ordningen med afgiftspålæggelse, at anvende fritagelsesordningen, inden den nævnte femårige frist er udløbet?
- 4) Er direktivets artikel 391 og/eller de ovennævnte principper til hinder for en lovgivning, hvorefter afgiftspligtige personer, som har tilvalgt ordningen med afgiftspålæggelse, fordi vedkommende på tidspunktet for dette valg ikke leverede sundhedsydelser under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer, kan forblive under denne ordning, hvis vedkommende overgår til at levere disse ydelser under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer?«

16. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse er indgået til Domstolen den 26. marts 2018. Idealmed, den portugisiske regering og Europa-Kommissionen har indleveret skriftlige indlæg. De samme procesdeltagere deltog i retsmødet den 17. juni 2019.

Bedømmelse

17. I den foreliggende sag har den forelæggende ret anmodet Domstolen om at besvare fire spørgsmål vedrørende momsfrigtagelsen for lægelige ydelser, der præsteres af privatretlige organer, men på betingelser, der kan sammenlignes med dem, der gælder for offentligretlige organer, der leverer tilsvarende ydelser. Det første spørgsmål er af afgørende betydning, hvorfor jeg vil begynde med vurdering af dette spørgsmål med hensyn til de retlige problemstillinger i den foreliggende sag. De øvrige spørgsmål vedrører snarere tekniske problemstillinger med hensyn til en medlemsstats ret til at ændre status for den afgiftspligtige person og tidspunktet for, hvornår denne ændring kan finde sted.

Det første spørgsmål

18. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, under hvilke omstændigheder hospitalsbehandling og pleje, der ydes af et privatretligt erhvervsdrivende selskab, udføres under »sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer«, som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 og dermed er fritaget for moms i henhold til denne bestemmelse.

19. Dette spørgsmål er rejst inden for rammerne af en procedure vedrørende hospitaler, der drives af et privatretligt erhvervsdrivende selskab, som præsterer en del af de lægelige ydelser i henhold til overenskomster med institutionerne i det offentlige sundhedssystem. Den forelæggende ret har i sit spørgsmål henvist til andelen af ydelser, der præsteres inden for rammerne af det offentlige sundhedssystem, i forhold til den samlede mængde ydelser, der præsteres af det pågældende organ. Jeg mener imidlertid ikke, at denne del er relevant for anvendelsen af den undtagelse, der er fastsat i den ovennævnte bestemmelse i direktiv 2006/112.

20. Fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 svarer til de øvrige fritagelser, der er omhandlet i denne artikel, idet fritagelsen både har subjektiv og objektiv karakter.

21. For det første vedrører denne fritagelse hospitalsbehandling og pleje³, der præsteres af offentligretlige organer. Den pågældende bestemmelse angiver ikke de betingelser, hvorunder disse tjenesteydelser skal leveres, og det er tilstrækkeligt, at de leveres af et offentligretligt organ.

22. For det andet omfatter denne fritagelse også hospitalsbehandling og pleje, der leveres af andre organer end offentligretlige organer »under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer«. Det bemærkes, at kravet om sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer, vedrører tjenesteydelser, der kan fritages, og ikke virksomhed, som det pågældende organ generelt udfører. Når der er tale om andre organer end offentligretlige organer, gælder fritagelsen således kun ydelser leveret under sociale betingelser, der kan sammenlignes med dem, der gælder for offentligretlige organer, mens andre ydelser, der leveres af det samme organ, er underlagt den almindelige afgiftsordning.

23. Dette betyder, at den del af ydelserne, der leveres på sådanne sammenlignelige vilkår med alle de af det pågældende organ leverede ydelser, uanset hvorledes de betragtes, ikke er relevante for anvendelsen af den pågældende fritagelse, eftersom fritagelsen vedrører individuelle tjenesteydelser og ikke organet som sådan.

24. Dette betyder naturligvis også, at et andet organ end et offentligretligt organ, der leverer lægelige ydelser under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, samt på andre betingelser, bliver en såkaldt »delvis afgiftspligtig person«, nemlig en person, der foretager såvel afgiftspligtige som afgiftsfrie transaktioner. Dette medfører yderligere administrative byrder, der er nødvendige for korrekt bogføring af moms, både den udgående og indgående⁴. Dette er imidlertid en uundgåelig følge af adgangen til at udøve en virksomhed, der er fritaget for moms.

25. Parterne i hovedsagen synes at være uenige om, hvorvidt de ydelser, som Idealmed leverer, leveres under samme sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112. Dette selskab gør nærmere bestemt gældende, at de ydelser, som selskabet leverer på grundlag af overenskomster med offentlige organer, som ikke er omfattet af anvendelsesområdet for den almindelige sygeforsikringsordning i Portugal, og er tiltænkt en bestemt gruppe af forsikrede (tjenestemænd) og snarere skal sammenlignes med en privat sygeforsikringsordning.

26. Dette spørgsmål vedrører fortolkningen af national ret og bedømmelsen af de faktiske omstændigheder og henhører i det hele under den forelæggende rets kompetence. Bestemmelserne i direktiv 2006/112 bør imidlertid så vidt muligt fortolkes på en ensartet måde i hele Unionen, selv om anvendelsen heraf kræver henvisning til et nationalt retssystem. Jeg er derfor af den opfattelse, at når et organ leverer lægelige ydelser i forbindelse med en obligatorisk eller alternativ sygeforsikring, som den forsikrede skal vælge, og som er bestemt til at dække de grundlæggende behov for lægebehandling, er det meget sandsynligt, at sådanne ydelser må anses for at være leveret under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112.

27. I sit indlæg i den foreliggende sag har Kommissionen endvidere rejst spørgsmål om den supplerende betingelse i denne bestemmelse, nemlig at leverandøren af de tjenesteydelser, der kan fritages, er »behørigt anerkendt«. Det ser dog ud til, at dette krav gælder for »andre virksomheder«, og Idealmed driver hospitalsvirksomhed. Under alle omstændigheder har Domstolen allerede fastslået, at dette krav ikke forudsætter nogen formel anerkendelsesprocedure af organet som værende omfattet

3 – Samt aktiviteter i nær tilknytning hertil.

4 – I modsætning til afgiftspligtige transaktioner har en afgiftspligtig person ikke ret til fradrag for indgående moms for fritagne transaktioner.

af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse⁵. Efter min opfattelse er den omstændighed, at et organ har ret til at levere lægelige ydelser og leverer dem på grundlag af en overenskomst med institutionerne i en offentlig sygesikringsordning, fuldt ud tilstrækkelig til at fastslå, at dette organ er »behørigt anerkendt« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112.

28. Artikel 133 i direktiv 2006/112 giver medlemsstaterne mulighed for at gøre undtagelserne fastsat bl.a. i artikel 132, stk. 1, litra b), i dette direktiv betinget af, at en afgiftspligtig person overholder visse betingelser, bl.a. at den afgiftspligtige person ikke har til formål systematisk at søge økonomisk vinding. Som det fremgår af sagsakterne, fastsætter portugisisk ret imidlertid ikke en sådan betingelse. Denne betingelse fremgår heller ikke af artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 i modsætning til nogle af de øvrige bestemmelser i dette direktiv, der indfører momsfrigørelsesordningen. Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, at uden en sådan betingelse, der er fastsat i enten direktiv 2006/112 eller i den nationale ret, er den omstændighed, at der udøves virksomhed med henblik på at opnå en fortjeneste, ikke til hinder for anvendelsen af den i artikel 132, stk. 1, litra b), i dette direktiv fastsatte fritagelse⁶.

29. Derfor berører den omstændighed, at Idealmed leverer lægelige ydelser med henblik på at opnå en fortjeneste, ikke anvendelsen af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112.

30. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at hospitalsbehandling og pleje ydet af et andet organ end et offentligretligt organ under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer, er omfattet af den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse, uanset andelen af disse ydelser i forhold til de øvrige ydelser, som dette organ leverer. Det tilkommer den nationale ret at vurdere, om tjenesteydelserne leveres under samme sociale betingelser som dem, der gælder for offentligretlige organer. Ved denne vurdering skal denne ret navnlig tage hensyn til, om disse ydelser leveres på grundlag af en obligatorisk eller alternativ sygeforsikring, mellem hvilke den forsikrede skal træffe et valg, og som opfylder grundlæggende medicinske behov.

Det andet, det tredje og det fjerde spørgsmål

31. Med det andet, det tredje og det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 377 i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 391, samt princippet om beskyttelse af velerhvervede rettigheder, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, princippet om ligebehandling, princippet om forbud mod forskelsbehandling, princippet om neutralitet og princippet om at undgå konkurrenceforvridning er til hinder for, at et organ, som i henhold til den nationale lovgivning, der gennemfører dette direktivs artikel 391, har valgt en afgiftsordning for sin virksomhed i overensstemmelse med de almindelige regler, er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i direktivets artikel 132, stk. 1, litra b), inden udløbet af den periode, inden for hvilken organet skulle have været omfattet af afgiftsordningen efter eget valg. Disse spørgsmål skal behandles samlet.

32. Jeg vil minde om, at Portugal i henhold til artikel 377 i direktiv 2006/112 som en undtagelse til de generelle principper i dette direktiv har ret til at opretholde fritagelse for bl.a. lægelige ydelser, som ikke er omfattet af fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra b). Artikel 391 i direktiv 2006/112 bestemmer, at medlemsstaterne i en sådan situation kan indrømme afgiftspligtige personer ret til afgiftsfritagne transaktioner. Denne mulighed findes i portugisisk ret: Leverandører af lægelige ydelser kan vælge mellem fritagelse og afgiftsbetaling i overensstemmelse med de almindelige regler, og dette valg foretages i princippet for en periode på mindst fem år. Idealmed gjorde brug af adgangen til at vælge at betale afgift i overensstemmelse med den almindelige afgiftsordning. Ifølge

5 – Dom af 6.11.2003, *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, præmis 64-67).

6 – Jf. analogt dom af 26.5.2005, *Kingscrest Associates og Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 40).

afgiftsmyndighederne blev nogle af de tjenesteydelser, som selskabet leverede, imidlertid leveret under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, der medfører fritagelse, uafhængigt af den afgiftsordning, som dette selskab har valgt. Derfor har den forelæggende ret stillet det andet, det tredje og det fjerde spørgsmål.

33. Med hensyn til disse spørgsmål bemærkes for det første, at beføjelsen til at vælge den afgiftsordning, der er fastsat i artikel 391 i direktiv 2006/112, kun vedrører de fritagelser, som medlemsstaterne anvender i henhold til de specifikke bestemmelser i direktivets artikel 370-390c, der afviger fra direktivets generelle principper. Det er således tale om fritagelse for transaktioner, der ikke er fritaget i henhold til andre bestemmelser i direktivet, såsom direktivets artikel 132, stk. 1, litra b).

34. Hvad angår lægelige ydelser kan den fritagelse, som Portugal har fastholdt i henhold til beføjelsen i artikel 377 i direktiv 2006/112, sammen med muligheden for, at en afgiftspligtig person kan vælge en afgiftsordning i henhold til dette direktivs artikel 391, kun vedrøre tjenesteydelser, der præsteres af andre end offentligretlige organer og under sociale betingelser, der ikke kan sammenlignes med dem, der gælder for offentligretlige organer. Dette fremgår klart af ordlyden af del B, nr. 7), i bilag X til direktiv 2006/112. Derudover, og for så vidt angår tjenesteydelser, der er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, er der i denne bestemmelse fastsat en obligatorisk fritagelse i offentlighedens interesse, og hverken Republikken Portugal som medlemsstat eller afgiftspligtige personer kan fravige denne fritagelse.

35. Endvidere vil jeg minde om, at fritagelsen efter artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 vedrører specifikke transaktioner og ikke et organs virksomhed som afgiftspligtig person sådan. Det pågældende organ kan således fortsætte med at pålægge afgifter på de transaktioner, der ikke er omfattet af denne fritagelse.

36. Derfor er artikel 377 i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 391, ikke til hinder for, at et organ, som i henhold til den nationale lovgivning, der gennemfører dette direktivs artikel 391, har valgt en afgiftsordning for sin virksomhed i overensstemmelse med de almindelige regler, bliver omfattet af fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra b), inden udløbet af den periode, inden for hvilken organet skulle forblive under en afgiftsordning efter eget valg, eftersom de ydelser, der er leveret på de betingelser, der er fastsat i sidstnævnte bestemmelse i direktiv 2006/112, ikke er omfattet af anvendelsesområdet for dette direktivs artikel 377 og 391.

37. Denne konklusion ændres ikke af de generelle principper, der er nævnt i den forelæggende rets præjudicielle spørgsmål.

38. Med hensyn til princippet om beskyttelse af den berettigede forventning har Idealmed gjort gældende, at den portugisiske lovgivning, i henhold til hvilken selskabet i mindst fem år skal forblive under en afgiftsordning efter eget valg, har skabt en berettiget forventning om, at afgiftsordningen ikke vil blive ændret ved en afgørelse truffet af afgiftsmyndighederne.

39. Denne forventning er imidlertid kun berettiget, hvis de transaktioner, som dette selskab udfører, er omfattet af den retlige ordning, der er fastsat i artikel 377 i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 391. Det er kun inden for rammerne af denne ordning, at den afgiftspligtige person har ret til at vælge den måde, som dennes transaktioner skal afgiftspålægges. Omvendt kan udøvelse af virksomhed, der er omfattet af den i artikel 132, stk. 1, litra b), omhandlede obligatoriske fritagelse, ikke give anledning til en berettiget forventning om, at den pågældende fortsat vil have mulighed for at vælge at betale afgift i henhold til regler, som ikke giver en sådan ret. Det er derfor ikke i strid med dette princip, at fritagelsen bringes i anvendelse over for den afgiftspligtige person selv før udløbet af den periode, inden for hvilken denne person var forpligtet til at forblive under afgiftsordningen.

40. Det samme gælder med hensyn til ligebehandlingsprincippet og princippet om forbud mod forskelsbehandling, som er udtrykt i princippet om afgiftsneutralitet⁷ for så vidt angår det fælles moms-system. Disse principper bekræfter sågar konklusionerne i dette forslag til afgørelse. I overensstemmelse med disse principper må sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, ikke behandles momsmæssigt forskelligt⁸. Når direktiv 2006/112 således foreskriver en obligatorisk fritagelse for visse tjenesteydelser, skal den omfatte alle de transaktioner, der er omfattet af denne fritagelse, uafhængigt af valget af den afgiftsordning, som den afgiftspligtige person tidligere har valgt.

41. I forbindelse med momsbetaling indebærer princippet om afgiftsneutralitet i øvrigt, at den økonomiske aktør ikke bærer afgiftsbyrden, eftersom den fuldt ud overvæltet på forbrugeren. Dette resultat opnås ved brug af en mekanisme med fradrag af indgående afgift, der har været pålagt transaktionerne i tidligere led⁹. Denne mekanisme fungerer imidlertid kun, når den økonomiske aktør selv foretager afgiftspligtige transaktioner. Hvis den økonomiske aktør selv udfører transaktioner fritaget for afgift, er den pågældende i den momsmæssige sammenhæng det sidste afsætningsled ligesom forbrugeren.

42. Princippet om afgiftsneutralitet er således ikke til hinder for, at Idealmed mister retten til fradrag for indgående moms af ydelser, der er fritaget for afgift i tidligere omsætningsled i henhold til artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112. Imidlertid har selskabet ret til tilbagebetaling med renter af den afgift, som selskabet har betalt for disse ydelser, idet denne afgift må anses for at være opkrævet med urette¹⁰.

43. Henset til det ovenstående skal det andet, det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål besvares med, at hverken artikel 377 i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 391, eller princippet om beskyttelse af velerhvervede rettigheder, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, princippet om ligebehandling, princippet om forbud mod forskelsbehandling, princippet om neutralitet og princippet om at undgå konkurrenceforvridning er til hinder for, at et organ, som i henhold til den nationale lovgivning, der gennemfører dette direktivs artikel 391, har valgt en afgiftsordning for sin virksomhed i overensstemmelse med de almindelige regler, bliver omfattet af fritagelsesordningen, der er fastsat i direktivets artikel 132, stk. 1, litra b), inden udløbet af den periode, inden for hvilken den afgiftspligtige person skulle forblive under en afgiftsordning efter eget valg.

Forslag til afgørelse

44. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg at besvare de af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager, center for forvaltningsvoldgift, Portugal) forelagte spørgsmål således:

»1) Artikel 132, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at hospitalsbehandling og pleje udført af et andet organ end et offentligretligt organ under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer, er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, uafhængigt af andelen af disse ydelser i forhold til de øvrige ydelser, som dette organ leverer. Det tilkommer den nationale ret at vurdere, om tjenesteydelserne leveres under samme sociale betingelser som dem, der gælder for offentligretlige organer. Ved denne vurdering skal denne ret

7 – Jf. bl.a. dom af 10.11.2011, *The Rank Group* (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 61).

8 – Jf. den nylige dom af 5.9.2019, *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, præmis 36).

9 – Dom af 15.11.2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 46).

10 – Jf. bl.a. dom af 19.7.2012, *Littlewoods Retail m.fl.* (C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 24-26).

navnlig tage hensyn til, om disse ydelser leveres på grundlag af en obligatorisk eller alternativ sygeforsikring, mellem hvilke den forsikrede skal træffe et valg, og som opfylder grundlæggende medicinske behov.

- 2) Hverken artikel 377 i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 391, eller princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, princippet om beskyttelse af velerhvervede rettigheder, princippet om ligebehandling, princippet om forbud mod forskelsbehandling, princippet om neutralitet og princippet om at undgå konkurrenceforvridning er til hinder for, at et organ, som i henhold til den nationale lovgivning, der gennemfører dette direktivs artikel 391, har valgt en afgiftsordning for sin virksomhed i overensstemmelse med de almindelige regler, bliver omfattet af fritagelsesordningen, der er fastsat i direktivets artikel 132, stk. 1, litra b), inden udløbet af den periode, inden for hvilken den afgiftspligtige person skulle forblive under en afgiftsordning efter eget valg.«