



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

5. marts 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra b) – fritagelser – hospitalsbehandling og pleje – hospitaler – levering af ydelser under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer – artikel 377 og 391 – undtagelser – mulighed for at vælge at erlægge afgift – opretholdt afgiftspålæggelse – ændring af betingelserne for udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed«

I sag C-211/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) ved afgørelse af 19. februar 2018, indgået til Domstolen den 26. marts 2018, i sagen

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

mod

Autoridade Tributária e Aduaneira,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Safjan, og dommerne L. Bay Larsen (refererende dommer) og C. Toader,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. juni 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Idealmed III – Serviços de Saúde SA, ved advogados J.P. Lampreia og F. Antas,
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, J. Marques og P. Barros da Costa, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved M. Afonso og N. Gossement, som befuldmægtigede,

* Processprog: portugisisk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. oktober 2019,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra b), artikel 377 og 391 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Idealmed III – Serviços de Saúde SA (herefter »Idealmed«) og Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldmyndighed, Portugal) vedrørende sidstnævntes afgørelse om at opkræve et beløb af Idealmed III svarende til den merværdiafgift (moms), der var fradraget i forbindelse med lægelige ydelser, som selskabet leverede i perioden fra 2014-2016 med tillæg af udlignings- og morarenter.

Retsforskrifter

Direktiv 2006/112

- 3 Syvende betragtning til direktiv 2006/112 fastsætter:

»Det fælles momssystem bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde.«

- 4 Dette direktivs artikel 132, stk. 1, bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

- 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.

[...]

- g) levering af ydelser og varer med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter.

[...]«

5 Nævnte direktivs artikel 133 fastsætter:

»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 gevinst, 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.

[...]«

6 Samme direktivs artikel 377 har følgende ordlyd:

»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.«

7 Artikel 391 i direktiv 2006/112 er affattet således:

»De medlemsstater, som fritager de transaktioner, der er omhandlet i artikel 371, 375, 376 og 377, artikel 378, stk. 2, artikel 379, stk. 2, og artikel 380-390, kan give afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift af de pågældende transaktioner.«

8 I bilag X til dette direktiv, der har overskriften »Liste over transaktioner, der er omfattet af undtagelser omhandlet i artikel 370-371 og artikel 375-390«, henvises til del B, nr. 7, der opregner de transaktioner, som medlemsstaterne kan fortsætte med at fritage for afgift, til »[t]ransaktioner udført af hospitaler, der ikke er omfattet af artikel 132, stk. 1, litra b)«.

Portugisisk ret

9 Artikel 9, nr. 2, i Código do IVA (momsloven) fastsætter, at »levering af læge- og sundhedsfaglige tjenesteydelser samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende institutioner«, er momsfrigatet.

10 Denne lovs artikel 12 i den affattelse, der følger af decreto-lei n° 102/2008 (lovdekret nr. 102/2008) af 20. juni 2008, bestemmer:

»1. Følgende kan give afkald på fritagelsen og vælge at betale afgift af sine transaktioner:

[...]

b) hospitaler, klinikker, ambulatorier og lignende centre, som ikke ejes af offentligretlige juridiske personer eller af private institutioner, der udgør en del af det nationale sundhedssystem, som udfører lægebehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil.

2. Ved anvendelse af denne valgmulighed indgives en erklæring om påbegyndelse heraf – eller i givet fald om ændring – til det kompetente afgiftskontor, idet ordningen træder i kraft fra den dato, hvorpå erklæringen indgives.

3. Når den afgiftspligtige person har gjort brug af retten til at vælge denne ordning i medfør af stk. 1 og 2, har vedkommende pligt til at forblive under den valgte ordning i en periode på mindst fem år, idet vedkommende, såfremt det ønskes at vende tilbage til fritagelsesordningen ved udløbet heraf, skal:

a) indgive den i artikel 32 nævnte erklæring i januar måned i et af de to år, der følger efter det år, hvor anvendelsesperioden for den valgte ordning ville være udløbet, idet den pågældende erklæring får virkning fra den 1. januar i det år, hvor erklæringen indgives.

[...]«

11 Ved lei n° 7-A/2016 (lov nr. 7-A/2016) af 30. marts 2016 blev ordlyden af denne lovs artikel 12, stk. 1, ændret således:

»Følgende kan give afkald på fritagelsen og vælge at betale afgift af sine transaktioner:

[...]

b) afgiftspligtige personer som omhandlet i artikel 9, stk. 2, som ikke er offentligretlige juridiske personer, for så vidt angår udførelse af lægebehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, der ikke finder sted på grundlag af kontrakter indgået med staten på sundhedsområdet, jf. den grundlæggende lov på området.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Idealmed er et selskab, der med gevinst for øje driver fem sundhedscentre, som bl.a. tilbyder lægelige tjenesteydelser, sundhedspleje, diagnostiske undersøgelser, klinisk analyse og fysioterapi.

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

14 Siden september 2012 har Idealmed indgået aftaler og overenskomster med offentlige myndigheder, der bl.a. fastsætter levering af behandling til forud fastsatte priser.

15 I forbindelse med en kontrolundersøgelse fandt skatte- og toldmyndigheden, at en væsentlig del af Idealmeds virksomhed i perioden fra april 2014 til juni 2016 var blevet udført i henhold til disse aftaler og overenskomster. Myndigheden udledte heraf, at denne virksomhed burde have været fritaget, uden en mulighed for Idealmed for at give afkald på en sådan fritagelse, og at selskabet således uretmæssigt havde fradraget moms betalt i forbindelse med udøvelsen af den nævnte virksomhed.

16 Efter kontrollen traf skatte- og afgiftsmyndigheden ex officio afgørelse om ændring af den afgiftsmæssige status for Idealmed med virkning fra den 1. oktober 2012 og pålagde selskabet at betale et beløb svarende til det uretmæssigt fradragne momsbeløb, dvs. 2 009 944,90 EUR inklusive renter.

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

18 På denne baggrund har Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle 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:
- [M]ere 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.
 - [M]ere end 69% af brugerne er forsikrede hos offentlige sygekasser eller modtager ydelser, som leveres inden for rammerne af aftaler indgået med statslige organer.
 - [M]ere end 71% af lægebehandlingerne udføres inden for rammerne af aftaler indgået med offentlige sygekasser og med statslige organer, [...]
 - [D]en udøvede virksomhed er af væsentlig interesse for offentligheden?
- 2) Henset til, at [Republikken] 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 artikel 391 [i direktiv 2006/112], 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 artikel 391 [i direktiv 2006/112] 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 artikel 391 [i direktiv 2006/112] 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?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

- 19 Indledningsvis bemærkes, at medlemsstaterne i henhold til artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 fritager 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.
- 20 Det fremgår af denne bestemmelses ordlyd, at fritagelsen af behandlinger leveret af private hospitaler er underlagt den betingelse, at disse ydelser udføres under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer.
- 21 Eftersom dette krav vedrører de ydelser, som leveres, og ikke den pågældende tjenesteyder, er andelen af den behandling, der er udført under tilsvarende sociale betingelser, som omhandlet i den nævnte bestemmelse, i forhold til samtlige tjenesteyderens aktiviteter, ikke relevant for anvendelsen af den i nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse.
- 22 På denne baggrund skal det fastslås, at den forelæggende ret med det første spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de kompetente myndigheder i en medlemsstat – med henblik på at afgøre, om den behandling, der leveres af et privathospital, og som er af almen interesse, udføres under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer, som omhandlet i samme bestemmelse – kan tage hensyn til det forhold, at disse ydelser leveres inden for rammerne af overenskomster indgået med denne medlemsstats offentlige myndigheder til den i disse overenskomster fastsatte priser, og hvortil udgifterne delvist bæres af den nævnte medlemsstats sociale sikringsmyndigheder.
- 23 I denne henseende bemærkes indledningsvis, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og g), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), og artikel 132, stk. 1, litra b) og g), i direktiv 2006/112, hvis affattelse i det væsentlige er identisk med den førstnævnte bestemmelse, skal fortolkes ens, og at Domstolens praksis vedrørende den første af disse bestemmelser følgelig er relevant som grundlag for fortolkningen af den anden (jf. i denne retning dom af 10.6.2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, præmis 27).
- 24 Hvad angår begrebet »sociale betingelser svarende til« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 skal det fastslås, at denne bestemmelse ikke præcist definerer, hvilke aspekter af den pågældende behandling der skal være sammenlignelige med henblik på vurderingen af, om bestemmelsen finder anvendelse.
- 25 I denne henseende skal det for det første fastslås, at bestemmelserne i artikel 132, stk. 1, i direktiv 2006/112 samlet tilsigter at momsfrigøre visse former for virksomhed af almen interesse med henblik på at lette adgangen til visse tjenesteydelser og levering af visse varer, idet der undgås ekstraomkostninger som følge af, at disse er underlagt moms (jf. i denne retning dom af 20.11.2019, *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 Ydelsernes karakter af ydelser af almen interesse er således et relevant forhold, der skal tages i betragtning med henblik på at fastslå, om behandling på et privathospital er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i direktivets artikel 132, stk. 1, litra b).

- 27 For det andet følger det af nævnte direktivs artikel 133, stk. 1, litra c), at medlemsstaterne kan gøre meddelelse af bl.a. de i samme direktivs artikel 132, stk. 1, litra b) og g), fastsatte fritagelser til andre organer end offentligretlige organer betinget af overholdelsen af forudsætningen om, at disse organers priser skal være godkendt af det offentlige eller ikke må 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.
- 28 Eftersom EU-lovgiver har gjort fastsættelsen af ydelsernes pris ved overenskomst indgået med en medlemsstats offentlige myndigheder til en fakultativ betingelse, som medlemsstaterne kan vælge at anvende eller ikke at anvende med henblik på indrømmelsen af den fritagelse, der er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, er den omstændighed, at der ikke er sket en sådan fastsættelse, ikke til hinder for, at denne fritagelse indrømmes (jf. analogt dom af 26.5.2005, Kingscrest Associates og Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 40).
- 29 Spørgsmålet, om der er sket en sådan fastsættelse, er imidlertid fortsat relevant med henblik på at fastslå, om behandling på et privathospital 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 (jf. analogt dom af 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, præmis 38).
- 30 Under disse betingelser skal det fastslås, at fastsættelsen af ydelsernes pris ved overenskomst indgået med en medlemsstats offentlige myndigheder er et forhold, der kan tages i betragtning med henblik på at fastslå, om behandling på et privathospital 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.
- 31 For det tredje fremgår det af Domstolens praksis, at de nærmere bestemmelser om, hvorvidt en medlemsstats sociale sikringsinstitutioner dækker behandling, er relevante i forbindelse med undersøgelsen af sammenligneligheden af de betingelser, hvorunder denne behandling udføres som omhandlet i denne bestemmelse (jf. i denne retning dom af 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 69 og 70).
- 32 Henset til det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de kompetente myndigheder i en medlemsstat – med henblik på at afgøre, om behandling, som er af almen interesse, der leveres af et privathospital, udføres under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer som omhandlet i denne bestemmelse – kan tage hensyn til det forhold, at disse ydelser leveres inden for rammerne af overenskomster, der er indgået af denne medlemsstats offentlige myndigheder, til priser, der er fastsat i disse overenskomster, og hvortil udgifterne delvist bæres af den nævnte medlemsstats sociale sikringsmyndigheder.

Om det andet til det fjerde spørgsmål

- 33 Med det andet til det fjerde spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 391 i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 377 og med princippet om den berettigede forventning, retssikkerhedsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at den er til hinder for momsfrigørelsen af behandling leveret af et privathospital, som er omfattet af dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), på grund af en ændring af de betingelser, hvorunder den pågældende udøver sin virksomhed, der er indtrådt efter, at vedkommende valgte den afgiftsordning, der er fastsat i den omhandlede medlemsstats nationale lovgivning, som fastsætter en forpligtelse for enhver afgiftspligtig person, der foretager et sådant valg, til at forblive underlagt den nævnte ordning i en vis periode, når denne periode endnu ikke er udløbet.

- 34 Det bemærkes, at det fælles momssystem er resultatet af en gradvis harmonisering af de nationale lovgivninger inden for rammerne af artikel 113 TEUF og artikel 115 TEUF. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, er denne harmonisering, således som den er gennemført ved flere på hinanden følgende direktiver, og navnlig ved direktiv 77/388, stadig kun en delvis harmonisering (jf. i denne retning dom af 26.2.2015, VDP Dental Laboratory m.fl., C-144/13 og C-160/13, EU:C:2015:116, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 Artikel 370 i direktiv 2006/112 giver således medlemsstaterne tilladelse til fortsat at opretholde visse bestemmelser i deres nationale lovgivning, der er ældre end dette direktiv, og som uden den nævnte tilladelse ville være uforenelige med dette (dom af 26.2.2015, VDP Dental Laboratory m.fl., C-144/13 og C-160/13, EU:C:2015:116, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).
- 36 I denne forbindelse giver dette direktivs artikel 377, sammenholdt med nævnte direktivs bilag X, del B, nr. 7), Republikken Portugal tilladelse til fortsat at fritage transaktioner udført af hospitaler, der ikke er omfattet af samme direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), på de betingelser, der var gældende i denne medlemsstat den 1. januar 1989.
- 37 Artikel 391 i direktiv 2006/112 giver desuden de medlemsstater, som fritager de transaktioner, der er omfattet af de deri nævnte bestemmelser, herunder dette direktivs artikel 377, tilladelse til at give de pågældende afgiftspligtige personer mulighed for at vælge at erlægge afgift af de pågældende transaktioner.
- 38 Det fremgår således af nævnte direktivs artikel 377 og 391, sammenholdt med bilag X, del B, nr. 7), hertil, at muligheden for at vælge at erlægge afgift som fastsat i samme direktivs artikel 391 kun omhandler transaktioner udført af hospitaler, der ikke er omfattet af artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112. Sidstnævnte bestemmelse pålægger imidlertid medlemsstaterne at fritage de ydelser, der henhører under denne bestemmelse (jf. i denne retning dom af 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 56).
- 39 Det følger heraf, at fra det tidspunkt, hvor et privathospital leverer ydelser, der er omfattet af samme direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), er det omfattet af fritagelsesordningen for disse ydelser, også selv om det havde valgt den afgiftsordning, der gælder for den virksomhed, der ikke var omfattet af den nævnte bestemmelse.
- 40 Medlemsstaterne kan dermed ikke støtte sig på artikel 377 og 391 i direktiv 2006/112 som grundlag for fortsat at afgiftspålægge en afgiftspligtig persons transaktioner, hvis dette indebærer, at den pågældendes transaktioner ikke bliver fritaget, selv om de er omfattet af den i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse.
- 41 Henset til princippet om afgiftsneutralitet, som er nævnt i syvende betragtning til nævnte direktiv, der er til hinder for, at sammenlignelige ydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (jf. i denne retning dom af 5.9.2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis), ændrer den omstændighed, at den pågældende afgiftspligtige person tidligere har udført andre ydelser, i relation til hvilke den pågældende har været omfattet af en særlig afgiftsordning, desuden principielt ikke den afgiftsmæssige behandling af de ydelser, som den afgiftspligtige person efterfølgende leverer under andre sociale betingelser.
- 42 Den omstændighed, at den nationale lovgivning, der fastsætter en sådan mulighed for at tilvælge ordningen om at undergive virksomhed moms, forpligter den afgiftspligtige person til at forblive omfattet af denne ordning i en vis periode, som endnu ikke er udløbet, er uden betydning for den afgiftsmæssige behandling af de ydelser, der er omfattet af artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, eftersom en sådan mulighed kun kan omfatte transaktioner, der ikke er omfattet af denne bestemmelse.

- 43 En sådan fortolkning drages desuden ikke i tvivl af princippet om den berettigede forventning eller retssikkerhedsprincippet.
- 44 Hvad angår princippet om den berettigede forventning bemærkes, at retten til at påberåbe sig dette princip gælder for enhver retsundergiven, hos hvem en administrativ myndighed har skabt begrundede forventninger på baggrund af præcise løfter, som myndigheden har afgivet til den pågældende (dom af 21.2.2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 45 Den omstændighed, at den nationale lovgivning, der har tilladt en afgiftspligtig person at vælge at erlægge afgift af sine aktiviteter, betinger udøvelsen af denne mulighed af en pligt for den pågældende afgiftspligtige til at forblive omfattet af den valgte ordning i en vis periode, skaber ikke en berettiget forventning for denne afgiftspligtige person i forhold til de kompetente myndigheders opretholdelse af denne ordning i tilfælde af, at de betingelser, hvorunder den afgiftspligtige person udøver sin virksomhed, ændrer sig.
- 46 Hvad angår retssikkerhedsprincippet har Domstolen fastslået, at det ikke er til hinder for, at afgiftsmyndighederne inden forældelsesfristens udløb foretager en efteropkrævning af moms med hensyn til den fratrukne afgift eller allerede leverede ydelser, som skulle have været pålagt denne afgift (dom af 12.10.2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 48).
- 47 Et sådant princip er således ikke til hinder for, at afgiftsmyndighederne vurderer situationen for en afgiftspligtig person, som havde valgt at erlægge afgift af sin virksomhed, og at myndighederne efter denne vurdering efteropkræver moms vedrørende den fradragne afgift for de ydelser, som denne afgiftspligtige person har leveret efter at havde udøvet sin ret til at vælge, hvis myndigheden kommer til den konklusion, at disse ydelser er omfattet af direktivets artikel 132, stk. 1, litra b), og burde have været fritaget i henhold til denne bestemmelse.
- 48 Det følger heraf, at det andet til det fjerde spørgsmål skal besvares med, at artikel 391 i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 377, princippet om den berettigede forventning, retssikkerhedsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for momsfrigørelsen for behandling leveret af et privathospital, som er omfattet af dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), på grund af en ændring af de betingelser, hvorunder den afgiftspligtige person udøver sin virksomhed, der er indtrådt efter, at den pågældende valgte den afgiftsordning, der er fastsat i den omhandlede medlemsstats nationale lovgivning, som fastsætter en forpligtelse for enhver afgiftspligtig person, der foretager et sådant valg, til at forblive underlagt den nævnte ordning i en vis periode, som endnu ikke er udløbet.

Sagsomkostninger

- 49 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

- 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 de kompetente myndigheder i en medlemsstat – med henblik på at afgøre, om behandling, som er af almen interesse, der leveres af et privathospital, udføres under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligtretlige organer som omhandlet i denne bestemmelse – kan tage hensyn til det**

forhold, at disse ydelser leveres inden for rammerne af overenskomster, der er indgået af denne medlemsstats offentlige myndigheder, til priser, der er fastsat i disse overenskomster, og hvortil udgifterne delvist bæres af den nævnte medlemsstats sociale sikringsmyndigheder.

- 2) Artikel 391 i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 377, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, retssikkerhedsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for fritagelsen for merværdiafgift af behandling leveret af et privathospital, som er omfattet af dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), på grund af en ændring af de betingelser, hvorunder den afgiftspligtige person udøver sin virksomhed, der er indtrådt efter, at den pågældende valgte den afgiftsordning, der er fastsat i den omhandlede medlemsstats nationale lovgivning, som fastsætter en forpligtelse for enhver afgiftspligtig person, der foretager et sådant valg, til at forblive underlagt den nævnte ordning i en vis periode, som endnu ikke er udløbet.

Underskrifter