



Jurisprudentie

Zaak C-228/20

**I GmbH
tegen
Finanzamt H**

(verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door het Niedersächsisches Finanzgericht)

Arrest van het Hof (Tweede kamer) van 7 april 2022

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 132, lid 1, onder b) – Vrijstellingen voor bepaalde handelingen van algemeen belang – Vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging – Particulier ziekenhuis – Naar behoren erkende inrichting – Vergelijkbare sociale voorwaarden”

1. *Harmonisatie van de belastingwetgeving – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Vrijstellingen – Vrijstellingen voor bepaalde handelingen van algemeen belang – Vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging alsmede voor handelingen die daarmee nauw samenhangen – Naar behoren erkende inrichtingen – Begrip – Particuliere ziekenhuizen – Daaronder begrepen*
[Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 132, lid 1, b) en 133]

(zie punten 48-52, 55-60)

2. *Harmonisatie van de belastingwetgeving – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Vrijstellingen – Vrijstellingen voor bepaalde handelingen van algemeen belang – Vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging alsmede voor handelingen die daarmee nauw samenhangen – Naar behoren erkende inrichtingen – Factoren die voor de erkenning van inrichtingen in aanmerking moeten worden genomen – Beoordelingsvrijheid van de lidstaten – Grenzen – Eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit*
[Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 132, lid 1, b)]

(zie punten 61-63)

3. *Harmonisatie van de belastingwetgeving – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Vrijstellingen – Vrijstellingen voor bepaalde handelingen van algemeen belang – Vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging alsmede voor handelingen die daarmee nauw samenhangen – Door particuliere ziekenhuizen verleende zorgdiensten – Verlenen van soortgelijke diensten onder sociale voorwaarden die*

vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen – Nationale wetgeving die leidt tot een verschillende behandeling ten aanzien van de vrijstelling – Ontoelaatbaarheid
[Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 132, lid 1, b)]

(zie punt 70, dictum 1)

4. *Harmonisatie van de belastingwetgeving – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Vrijstellingen – Vrijstellingen voor bepaalde handelingen van algemeen belang – Vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging alsmede voor handelingen die daarmee nauw samenhangen – Door particuliere ziekenhuizen verleende zorgdiensten – Verlenen van soortgelijke diensten onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen – Nagaan van de vergelijkbaarheid van de sociale voorwaarden – Factoren die in aanmerking moeten worden genomen*
[Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 132, lid 1, b)]

(zie punten 75-83, dictum 2)

Samenvatting

I GmbH is een Duitse privaatrechtelijke vennootschap die zich onder meer bezighoudt met de exploitatie van een ziekenhuis op het gebied van neurologie. Met toestemming van de overheid verleent zij ziekenhuisdiensten in de zin van het Duitse recht aan patiënten die voor de vergoeding van hun ziektekosten onder verschillende stelsels vallen, waaronder ook particuliere of wettelijke verplichte ziektekostenverzekeringen. Deze patiënten worden per geval behandeld, nadat de „Beihilfe” (steun aan ambtenaren in geval van ziekte), ziekenfondsen, vrijwillige ziekenfondsen of particuliere verzekeringen hebben toegezegd de kosten te zullen vergoeden.

In haar belastingaangiften over de boekjaren 2009 tot en met 2012 gaf I de op basis van vaste zorgtarieven aangerekende ziekenhuisdiensten en de vergoedingen die in rekening worden gebracht aan artsen met bedden in een ziekenhuisafdeling, aan als vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Krachtens het Unierecht¹ geldt een btw-vrijstelling voor ziekenhuisdiensten die worden verleend door publiekrechtelijke lichamen of door ziekenhuizen en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard. In het laatste geval moet er sprake zijn van sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen.² De Duitse wet tot omzetting van de btw-richtlijn bepaalt dat door publiekrechtelijke lichamen verleende ziekenhuisdiensten van btw zijn vrijgesteld en dat ook een ziekenhuis dat geen publiekrechtelijk lichaam is btw-vrijstelling voor die diensten kan krijgen indien dat ziekenhuis naar nationaal recht is erkend doordat het is opgenomen in het ziekenhuisplan van een deelstaat of doordat het zorgverleningscontracten met wettelijke ziekenfondsen of vrijwillige ziekenfondsen heeft gesloten.

¹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

² Volgens artikel 132, lid 1, onder b), van die richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede voor de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard.

In deze zaak werd I vóór 1 juli 2012 niet beschouwd als erkend ziekenhuis naar Duits recht. Na met een ongevalfonds een raamovereenkomst te hebben gesloten die op die datum in werking is getreden, kon I voor de sedertdien verleende ziekenhuisdiensten wel aanspraak maken op de vrijstelling.

I is bij de verwijzende rechter opgekomen tegen het besluit van de belastingdienst dat het grootste deel van de vóór 1 juli 2012 verrichte diensten niet van btw mocht worden vrijgesteld. Volgens I zijn deze diensten evenwel vrijgesteld op grond van de btw-richtlijn.

De verwijzende rechter is van oordeel dat het Duitse stelsel dat van toepassing is op diensten die worden verleend door andere ziekenhuizen dan publiekrechtelijke lichamen, mogelijk tot gevolg heeft dat vergelijkbare prestaties verschillend worden behandeld. Derhalve wenst hij van het Hof te vernemen of het zich met de btw-richtlijn verdraagt dat de door een particulier ziekenhuis verleende zorgdiensten alleen worden vrijgesteld indien dat ziekenhuis overeenkomstig de nationale bepalingen betreffende de algemene ziektekostenverzekering is erkend. Als dat niet het geval is, wenst hij tevens te vernemen aan de hand van welke factoren kan worden bepaald of de door particuliere ziekenhuizen verleende diensten worden verricht „onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn” met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen in de zin van de btw-richtlijn.

In zijn arrest verklaart het Hof dat de btw-richtlijn zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling die ertoe leidt dat particuliere ziekenhuizen die onder vergelijkbare sociale voorwaarden als publiekrechtelijke instellingen soortgelijke diensten verlenen, anders worden behandeld wat de in deze richtlijn neergelegde vrijstelling betreft. In dit verband geeft het Hof aan met welke voorwaarden de bevoegde autoriteiten van een lidstaat rekening kunnen houden om te bepalen of de door particuliere ziekenhuizen verleende diensten worden verricht „onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn” met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen in de zin van de btw-richtlijn. Het gaat onder meer om voorwaarden waarmee wordt beoogd om de kosten van medische verzorging te verlagen en deze verzorging beter toegankelijk te maken voor particulieren, alsook om indicatoren voor de prestaties van het desbetreffende ziekenhuis.

Beoordeling door het Hof

Een van de twee cumulatieve voorwaarden waaraan volgens de btw-richtlijn moet worden voldaan om ziekenhuisdiensten die worden verleend door een andere inrichting dan een publiekrechtelijk lichaam vrij te stellen van btw, heeft betrekking op de hoedanigheid van de inrichting die deze diensten verricht en impliceert dat de marktdeelnemer een ziekenhuis, een centrum voor medische verzorging en diagnose of een andere naar behoren erkende inrichting van dezelfde aard is. Dienaangaande merkt het Hof om te beginnen op dat het vereiste om „naar behoren erkend” te zijn, betrekking heeft op alle in artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn bedoelde entiteiten en niet alleen op „andere inrichtingen van dezelfde aard”. Bijgevolg kan een lidstaat in de uitoefening van zijn beoordelingsvrijheid de vrijstelling die overeenkomstig de btw-richtlijn geldt voor de door een particulier ziekenhuis verleende zorgdiensten wanneer deze diensten worden verricht onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen, afhankelijk stellen van de voorwaarde dat dit ziekenhuis „naar behoren erkend” is.

Vervolgens onderzoekt het Hof de factoren waarmee rekening moet worden gehouden bij de erkenning van inrichtingen die in aanmerking komen voor die vrijstelling. Bij de toepassing van de vrijstelling moeten alle andere dan publiekrechtelijke lichamen, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit, gelijk worden behandeld wat hun erkenning met betrekking tot het verlenen van soortgelijke diensten betreft. De beoordelingsvrijheid om al dan niet over te gaan tot het sluiten van een overeenkomst met een ziekenhuis en de omstandigheid dat de overheid niet verplicht is om particuliere inrichtingen die diensten verrichten onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen in haar ziekenhuisplan op te nemen, kunnen echter tot gevolg hebben dat vergelijkbare particuliere ziekenhuizen verschillend worden behandeld waar het gaat om de vrijstelling, hetgeen in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit.

Wat ten slotte de andere voorwaarde betreft waaraan volgens de btw-richtlijn moet worden voldaan om ziekenhuisdiensten die worden verleend door een andere inrichting dan een publiekrechtelijk lichaam vrij te stellen, en die betrekking heeft op de verrichte diensten en impliceert dat deze diensten worden verleend onder „sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn” met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen, wijst het Hof erop dat, om te bepalen of de door een particulier ziekenhuis verleende diensten worden verricht onder die voorwaarden, rekening moet worden gehouden met de in de regelgeving opgenomen voorwaarden die voor de diensten van publiekrechtelijke ziekenhuizen gelden opdat de kosten van medische verzorging worden verlaagd en zorg van goede kwaliteit beter toegankelijk wordt voor particulieren, en voorts met de kosten van de door het particuliere ziekenhuis verleende diensten die ten laste van de patiënten blijven³. Ook de prestaties van het particuliere ziekenhuis op het gebied van personeel, gebouwen en uitrusting alsmede de economische efficiëntie van het beheer ervan kunnen in aanmerking worden genomen wanneer voor publiekrechtelijke ziekenhuizen vergelijkbare beheersindicatoren gelden en deze beheersindicatoren bijdragen aan de verwezenlijking van de doelstelling om de kosten van medische verzorging te verlagen en zorg van goede kwaliteit beter toegankelijk te maken voor particulieren.

³ Het Hof verduidelijkt in dit verband dat het relevant kan zijn om te beoordelen of de vaste zorgtarieven per dag in een particulier ziekenhuis en in een publiekrechtelijk ziekenhuis op vergelijkbare wijze worden berekend en dat het aan de verwijzende rechter staat om na te gaan of de diensten van particuliere ziekenhuizen door het socialezekerheidsstelsel of op grond van met overheidsinstanties gesloten overeenkomsten worden vergoed, zodat de kosten voor de patiënt vergelijkbaar zijn met die welke een patiënt in een publiekrechtelijk lichaam voor soortgelijke diensten moet dragen.