TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. kovo 5 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 132 straipsnio 1 dalies b punktas – Neapmokestinimas – Guldymas į ligoninę ir sveikatos priežiūros paslaugos – Ligoninės – Paslaugos, teikiamos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms – 377 ir 391 straipsniai – Nukrypti leidžiančios nuostatos – Galimybė pasirinkti apmokestinti – Tolesnis apmokestinimo taikymas – Veiklos vykdymo sąlygų pakeitimas“

Byloje C-211/18

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* [(Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija)] 2018 m. vasario 19 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. kovo 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

prieš

Autoridade Tributţria e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan, teisėjai L. Bay Larsen (pranešėjas) ir C. Toader,

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2019 m. birželio 17 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Idealmed III – Serviços de Saúde SA*, atstovaujamos *advogados* J. P. Lampreia ir F. Antas,

– Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M. J. Marques ir P. Barros da Costa,

– Europos Komisijos, atstovaujamos M. Afonso ir N. Gossement,

susipažinęs su 2019 m. spalio 10 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: portugalų.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 132 straipsnio 1 dalies b punkto ir 377 bei 391 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Idealmed III – Serviços de Saúde SA* (toliau – *Idealmed*) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų administratorius, Portugalija) ginčą dėl pastarojo sprendimo įpareigoti *Idealmed* sumokėti sumą, atitinkančią pridėtinės vertės mokestį (PVM), atskaitytą nuo 2014 m. iki 2016 m. teikiant medicinos paslaugas, ir sumokėti su tuo susijusias kompensacines palūkanas ir delspinigius.

Teisinis pagrindas

Direktyva 2006/112

3 Direktyvos 2006/112 7 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„Net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai[,] nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio.“

4 Šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

<…>

b) ligoninių ir medicininė priežiūra bei glaudžiai su ja susijusi veikla, kai ją vykdo viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba, tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ligoninės, gydymo ar diagnozavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos;

<…>

g) su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, įskaitant paslaugas ir prekes, kurias teikia ar tiekia senelių namai, viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos [įstaigos], kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis [įstaigomis].

<…>“

5 Šios direktyvos 133 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali ir kitas, ne tik viešosios teisės reglamentuojamas, įstaigas, neapmokestinti PVM 132 straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose numatytais neapmokestinimo atvejais, jei kiekvienu konkrečiu atveju tenkinama viena ar kelios šios sąlygos:

a) institucijos neturi sistemingai siekti pelno, bet jei vis dėlto pelnas gaunamas, jis neturi būti skirstomas, o turi būti skiriamas teikiamų paslaugų tęsimui ir gerinimui finansuoti,

<…>

c) šios įstaigos turi taikyti įkainius, kuriuos patvirtino valdžios institucijos arba kurie neviršija tokių patvirtintų įkainių, arba, teikdamos paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, – įkainius, kurie mažesni už PVM apmokestinamų komercinių įmonių taikomus įkainius už panašias paslaugas;

<…>“

6 Šios direktyvos 377 straipsnis suformuluotas taip:

„Portugalija gali toliau neapmokestinti X priedo B dalies 2, 4, 7, 9, 10 ir 13 punktuose išvardintų sandorių laikydamasi 1989 m. sausio 1 d. šioje valstybėje narėje taikytų sąlygų.“

7 Direktyvos 2006/112 391 straipsnis suformuluotas taip:

„Valstybės narės, kurios neapmokestina 371, 375, 376 ir 377 straipsniuose, 378 straipsnio 2 dalyje, 379 straipsnio 2 dalyje ar 380–390 straipsniuose nurodytų sandorių, gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius.“

8 Šios direktyvos X priedo „Sandorių, kuriems taikomos 370 ir 371 straipsniuose bei 375–390 straipsniuose nurodytos leidžiančios nukrypti nuostatos, sąrašas“ B dalies 7 punkte, kur išvardyti sandoriai, kuriuos valstybės narės gali ir toliau neapmokestinti PVM, nurodyti „ligoninių, kurioms netaikomas 132 straipsnio 1 dalies b punktas, vykdomi sandoriai“.

Portugalijos teisė

9 *Código do IVA* (PVM kodeksas) 9 straipsnio 2 punkte numatyta, kad PVM neapmokestinamos „medicinos ir sanitarijos paslaugos ir su jomis glaudžiai susiję sandoriai, kuriuos vykdo ligoninės, klinikos, dispanseriai ir kitos panašios įstaigos“.

10 Šio kodekso redakcijos, įtvirtintos 2008 m. birželio 20 d. *Decreto-lei* Nr. 102/2008 (Dekretas įstatymas Nr. 102/2008), 12 straipsnyje nustatyta:

„1. Gali atsisakyti neapmokestinti ir pasirinkti apmokestinti sandorius:

<…>

b) ligoninės, klinikos, dispanseriai ir kitos panašios įstaigos, nepriklausančios viešosios teisės reglamentuojamiems juridiniams asmenims ar privačioms į nacionalinę sveikatos sistemą integruotoms įstaigoms, kurios teikia medicinos ir sanitarijos paslaugas bei vykdo glaudžiai su jomis susijusius sandorius;

2. Teisė pasirinkti suteikiama bet kuriai mokesčių inspekcijai ar kitoje įstatymu patvirtintoje vietoje pateikus deklaraciją apie veiklos pradžią ar pakeitimą, kuri įsigalioja nuo pateikimo dienos.

3. Pasinaudojus teise pasirinkti pagal pirmesnes dalis, apmokestinamasis asmuo privalo taikyti tvarką, kurią jis pasirinko, mažiausiai penkerius metus, o pasibaigus šiam laikotarpiui, jei nori vėl taikyti neapmokestinimo tvarką, jis privalo:

a) sausio mėnesį, einantį po metų, per kuriuos suėjo pasirinktos tvarkos taikymo terminas, pateikti 32 straipsnyje nurodytą deklaraciją, kuri įsigalioja nuo jos pateikimo metų sausio 1 d.;

<…>“

11 2016 m. kovo 30 d. *Lei* Nr. 7-A/2016 (Įstatymas Nr. 7-A/2016), buvo iš dalies pakeista šio kodekso 12 straipsnio 1 dalis, kuri nuo šiol suformuluota taip:

„Gali atsisakyti neapmokestinti ir pasirinkti apmokestinti sandorius:

<…>

b) 9 straipsnio 2 punkte nurodyti apmokestinamieji asmenys, kurie nėra viešosios teisės reglamentuojami juridiniai asmenys, kiek tai susiję su medicinos ir sanitarijos paslaugų teikimu ir glaudžiai su jomis susijusių sandorių vykdymu, nekylančiu iš su valstybe sudarytų sutarčių pagal atitinkamą įstatymą dėl sveikatos priežiūros pagrindų.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 *Idealmed* yra bendrovė, kuri, siekdama pelno, valdo penkias gydymo įstaigas, teikiančias, be kita ko, medicinos, slaugytojų, diagnozavimo, klinikinių tyrimų ir fizioterapijos paslaugas.

13 2012 m. sausio 6 d. pateiktoje veiklos pradžios deklaracijoje ši bendrovė išreiškė norą pasirinkti taikyti įprastą apmokestinimo PVM tvarką.

14 Nuo 2012 m. rugsėjo mėn. bendrovė *Idealmed* sudarė sutartis ir susitarimus su viešosios valdžios institucijomis, juose, be kita ko, numatytas sveikatos priežiūros paslaugų teikimas iš anksto nustatytomis kainomis.

15 Per patikrinimą mokesčių ir muitų administratorius nustatė, kad nuo 2014 m. balandžio mėn. iki 2016 m. birželio mėn. didžioji *Idealmed* medicinos veiklos dalis buvo vykdoma pagal šias sutartis ir susitarimus. Remdamasis tuo administratorius padarė išvadą, kad ši veikla turėjo būti neapmokestinama ir *Idealmed* negalėjo atsisakyti taikyti tokio neapmokestinimo, todėl ši bendrovė nepagrįstai atskaitė vykdant šią veiklą sumokėtą PVM.

16 Po šio patikrinimo mokesčių ir muitų administratorius savo iniciatyva pakeitė *Idealmed* statusą PVM atžvilgiu nuo 2012 m. spalio mėn. 1 d. ir įpareigojo šią bendrovę sumokėti nepagrįstai atskaityto PVM sumą, t. y. 2 009 944,90 EUR, kartu su atitinkamomis palūkanomis.

17 2017 m. birželio 27 d. *Idealmed* pateikė prašymą, kad mokesčių arbitražo teismas pripažintų šį sprendimą neteisėtu.

18 Tokiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar remiantis Direktyvos [2006/112] 132 straipsnio 1 dalies b punktu negalima pritarti teiginiui, kad pagal privatinę teisę įsteigtai bendrovei priklausanti gydymo įstaiga, kuri yra sudariusi medicininės pagalbos paslaugų teikimo sutartis su valstybe ir su viešosios teisės reglamentuojamais juridiniais asmenimis, ima veikti tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kurios galioja toje teisės normoje nurodytoms viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, jei tenkinami šie reikalavimai:

– daugiau kaip 54,5 % sąskaitų faktūrų, įskaitant sąskaitas faktūras paslaugų naudotojams ir gavėjams, išrašoma valstybės tarnyboms ir valstybinėms draudimo įstaigoms pagal su tais subjektais sudarytose sutartyse ir susitarimuose nustatytas fiksuotas kainas,

– daugiau kaip 69 % naudotojų yra valstybinių draudimo įmonių klientai arba naudojasi paslaugomis, teikiamomis pagal su valstybės įstaigomis sudarytus sutarimus,

– daugiau kaip 71 % medicininių intervencijų atliekama pagal sutarimus, sudarytus su valstybinėmis draudimo įstaigomis ir su valstybės įstaigomis, ir

– vykdoma veikla yra priskiriama svarbiam bendrajam visuomenės interesui?

2. Ar atsižvelgiant į tai, kad remdamasi Direktyvos [2006/112] 377 straipsniu Portugalija nusprendė ir toliau neapmokestinti veiklos, kurią vykdo tos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nenurodytos gydymo įstaigos, kad pagal tos direktyvos 391 straipsnį šiems apmokestinamiesiems asmenims suteikė galimybę pasirinkti šios veiklos apmokestinimo tvarką su sąlyga, jog ta tvarka turės būti taikoma ne trumpiau kaip penkerius metus, ir į tai, kad numatė galimybę vėl taikyti neapmokestinimo tvarką tik jeigu bus pareikštas toks pageidavimas, direktyvos 391 straipsniu ir (arba) įgytų teisių ir teisėtų lūkesčių apsaugos, lygybės ir nediskriminavimo, neutralumo ir konkurencijos neiškraipymo principais, kiek tai susiję su naudotojais ir apmokestinamaisiais asmenimis, kurie yra viešosios teisės subjektai, mokesčių institucijai draudžiama, nesuėjus minėtam terminui, taikyti neapmokestinimo tvarką nuo tos akimirkos, kai nustatoma, jog apmokestinamasis asmuo ėmė teikti paslaugas tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kurios taikomos viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms?

3. Ar remiantis Direktyvos [2006/112] 391 straipsniu arba minėtais principais draudžiama naujame įstatyme nustatyti neapmokestinimo tvarką apmokestinamiesiems asmenims, kurie anksčiau buvo pasirinkę apmokestinimo tvarką, jeigu nesuėjo minėtas penkerių metų terminas?

4. Ar remiantis Direktyvos [2006/112] 391 straipsniu ir minėtais principais draudžiama taikyti teisės aktus, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, pasirinkęs apmokestinimo tvarkos taikymą, nes tuo momentu, kai nusprendė rinktis tokią galimybę, neteikė sveikatos priežiūros paslaugų tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kurios galioja viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, gali ir toliau taikyti tą tvarką, jei ima taikyti tokias paslaugas tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kurios galioja viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

19 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą valstybės narės neapmokestina ligoninių ir medicininės priežiūros ir glaudžiai su ja susijusios veiklos, kai ją vykdo viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ligoninės, gydymo ar diagnozavimo centrai ir kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos.

20 Iš šios nuostatos formuluotės matyti, kad privačių ligoninių teikiamų sveikatos priežiūros paslaugų neapmokestinimas priklauso nuo to, ar šios paslaugos teikiamos tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms.

21 Kadangi šis reikalavimas susijęs su suteiktomis paslaugomis, o ne su atitinkamu paslaugų teikėju, sveikatos priežiūros paslaugų dalis, teikiama tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą, palyginti su visa šio teikėjo veikla, neturi reikšmės taikant minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytą neapmokestinimą.

22 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad kompetentingos valstybės narės institucijos, nustatydamos, ar privačios ligoninės teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos, kurios yra bendro visuomenės intereso paslaugos, yra teikiamos tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, kaip tai suprantama pagal tą pačią nuostatą, gali atsižvelgti į tai, kad jos teikiamos pagal su šios valstybės narės valdžios institucijomis sudarytus susitarimus juose nustatytomis kainomis ir kad dalį išlaidų kompensuoja tos valstybės narės socialinio draudimo institucijos.

23 Šiuo klausimu primintina, kad 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir g punktus ir Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b ir g punktus, kurie suformuluoti iš esmės identiškai, reikia aiškinti vienodai, todėl Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su pirmąja iš šių nuostatų, yra taikytina siekiant atsakyti į klausimus, susijusius su antrosios aiškinimu (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 27 punktą).

24 Dėl sąvokos „tokios pat socialinės sąlygos“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą, reikia konstatuoti, kad šioje nuostatoje tiksliai neapibrėžti atitinkamų sveikatos priežiūros paslaugų aspektai, kuriuos reikia palyginti siekiant įvertinti jos taikytinumą.

25 Šiuo klausimu primintina, kad visų Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies nuostatų tikslas yra tam tikro bendro visuomenės intereso veiklos neapmokestinimas, kad būtų palengvintas tam tikrų paslaugų teikimas ir tam tikrų prekių tiekimas, išvengiant papildomų išlaidų, kurių atsirastų jas apmokestinus PVM (šiuo klausimu žr. 2019 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

26 Taigi paslaugų bendrasis visuomenės interesas yra svarbus veiksnys, į kurį reikia atsižvelgti siekiant nustatyti, ar privačios ligoninės teikiamoms sveikatos priežiūros paslaugoms turi būti taikomas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas neapmokestinimas.

27 Antra, iš minėtos direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos c punkto matyti, kad valstybės narės gali šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b ir g punktuose numatytus neapmokestinimo atvejus taikyti kitoms įstaigoms nei viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos, jei laikomasi sąlygos, kad šios įstaigos turi taikyti valdžios institucijų patvirtintas arba jų neviršijančias kainas, o paslaugoms, dėl kurių nereikia patvirtinti kainų, taikyti kainas, kurios yra mažesnės už PVM apmokestinamų komercinių įmonių nustatytąsias analogiškų paslaugų kainas.

28 Kadangi Sąjungos teisės aktų leidėjas elementą, susijusį su kainų nustatymu su valstybės narės valdžios institucijomis sudarytame susitarime, padarė kaip neprivalomą sąlygą, kurią valstybės narės gali pasirinkti taikyti arba netaikyti Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytam neapmokestinimo atvejui, tokio elemento nebuvimas negali užkirsti kelio pasinaudoti šiuo neapmokestinimu (pagal analogiją žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 40 punktą).

29 Vis dėlto toks elementas yra reikšmingas nustatant, ar privačios ligoninės teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos yra teikiamos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą (pagal analogiją žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendimo *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, 38 punktą).

30 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad elementas, susijęs su kainų nustatymu su valstybės narės valdžios institucijomis sudarytame susitarime, yra veiksnys, į kurį galima atsižvelgti nustatant, ar privačios ligoninės teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos yra teikiamos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą.

31 Trečia, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tvarka, pagal kurią už paslaugas kompensuoja valstybės narės socialinio draudimo institucijos, yra svarbi nagrinėjant sąlygų, kuriomis teikiamos šio paslaugos, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tapatumą (pagal analogiją žr. 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, 69 ir 70 punktai).

32 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad kompetentingos valstybės narės institucijos, nustatydamos, ar privačios ligoninės teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos, kurios yra bendro visuomenės intereso paslaugos, yra teikiamos tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, kaip tai suprantama pagal tą pačią nuostatą, gali atsižvelgti į tai, kad jos teikiamos pagal su šios valstybės narės valdžios institucijomis sudarytus susitarimus juose nustatytomis kainomis ir kad dalį išlaidų kompensuoja tos valstybės narės socialinio draudimo institucijos.

Dėl antrojo–ketvirtojo klausimų

33 Savo antruoju-ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 391 straipsnis, siejamas su jos 377 straipsniu, teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio saugumo ir mokesčių neutralumo principais, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama neapmokestinti PVM privačios ligoninės teikiamų sveikatos priežiūros paslaugų, kurioms taikomas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktas, dėl to, kad buvo pakeistos jos veiklos vykdymo sąlygos po to, kai ji pasirinko taikyti apmokestinimo tvarką, įtvirtintą atitinkamos valstybės narės nacionalinės teisės aktuose, pagal kuriuos numatyta pareiga kiekvienam apmokestinamajam asmeniui, pasinaudojusiam šiuo pasirinkimu, taikyti šią tvarką tam tikrą laikotarpį, kai toks terminas dar nesibaigė.

34 Primintina, kad bendra PVM sistema apskritai yra laipsniško nacionalinės teisės aktų suderinimo, atlikto remiantis SESV 113 ir 115 straipsniais, rezultatas. Teisingumo Teismas nuosekliai laikėsi nuomonės, kad šis suderinimas, įtvirtintas vėlesnėse direktyvose, ypač Direktyvoje 77/388, vis dar yra dalinis (šiuo klausimu žr. 2015 m. vasario 26 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory ir kt.*, C-144/13 ir C-160/13, EU:C:2015:116, 60 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

35 Pagal Direktyvos 2006/112 370 straipsnį valstybėms narėms leidžiama toliau taikyti tam tikras, ankstesnes negu ši direktyva, nacionalinės teisės nuostatas, kurios, nesant tokio leidimo, būtų nesuderinamos su direktyva (2015 m. vasario 26 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory ir kt.*, C-144/13 ir C-160/13, EU:C:2015:116, 61 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36 Šiomis aplinkybėmis pagal šios direktyvos 377 straipsnį, siejamą su jos X priedo B dalies 7 punktu, Portugalijos Respublikai leidžiama ir toliau neapmokestinti jos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nenurodytų ligoninių vykdomos veiklos tokiomis sąlygomis, kurios šioje valstybėje narėje galiojo 1989 m. sausio 1 d.

37 Be to, Direktyvos 2006/112 391 straipsnis leidžia valstybėms narėms, kurios neapmokestina jame nurodytose nuostatose, įskaitant šios direktyvos 377 straipsnį, reglamentuojamų sandorių, atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims suteikti teisę pasirinkti apmokestinti minėtus sandorius.

38 Taigi iš kartu siejamų šios direktyvos 377 ir 391 straipsnių ir jos X priedo B dalies 7 punkto matyti, kad šios direktyvos 391 straipsnyje numatyta galimybė pasirinkti apmokestinti susijusi tik su Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkte nenurodytų ligoninių veikla. Pastaroji nuostata įpareigoja valstybes nares neapmokestinti paslaugų, kurios patenka į jos taikymo sritį (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, 56 punktą).

39 Darytina išvada, kad nuo to momento, kai privati ligoninė teikia paslaugas, kurioms taikomas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktas, šioms paslaugoms turi būti taikoma neapmokestinimo tvarka, net jeigu ji būtų pasirinkusi veiklos, kuriai ši nuostata netaikoma, apmokestinimo tvarką.

40 Vadinasi, valstybės narės negali remtis Direktyvos 2006/112 377 ir 391 straipsniais, kad pateisintų tolesnį apmokestinamojo asmens sandorių apmokestinimą, jei dėl to jo sandoriai nebus neapmokestinti, nors jie patenka į šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatyto neapmokestinimo taikymo sritį.

41 Be to, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, primintą šios direktyvos 7 konstatuojamojoje dalyje, pagal kurį negalima PVM tikslais skirtingai vertinti panašių prekių ar paslaugų, kurie konkuruoja tarpusavyje (šiuo klausimu žr. 2019 m. rugsėjo 5 d. Sprendimo *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, 36 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją), tai, kad praeityje atitinkamas apmokestinamasis asmuo teikė kitas paslaugas, kurioms buvo taikoma speciali apmokestinimo tvarka, iš esmės negali pakeisti paslaugų, kurias jis vėliau teikė kitokiomis socialinėmis sąlygomis, mokestinio vertinimo.

42 Tai, kad nacionalinės teisės aktai, numatantys tokią galimybę pasirinkti veiklos apmokestinimo tvarką, įpareigoja apmokestinamąjį asmenį tam tikrą laikotarpį, kuris dar nėra pasibaigęs, toliau taikyti šią tvarką, taip pat neturi įtakos paslaugų, kurioms taikomas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktas, mokestiniam vertinimui, nes tokia galimybė taikoma tik šioje nuostatoje nenumatytiems sandoriams.

43 Be to, tokio aiškinimo nepaneigia teisėtų lūkesčių ar teisinio saugumo principai.

44 Dėl teisėtų lūkesčių principo reikia priminti, kad teisė remtis šiuo principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam administracinė institucija sukėlė pagrįstų lūkesčių, suteikdama konkrečių garantijų (2018 m. vasario 21 d. Sprendimo *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, EU:C:2018:84, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

45 Vis dėlto tai, kad nacionalinės teisės aktai, leidę apmokestinamajam asmeniui pasirinkti jo veiklos apmokestinimą, susieja tokios galimybės įgyvendinimą su pareiga tam tikrą laikotarpį toliau taikyti pasirinktą tvarką, negali šiam apmokestinamajam asmeniui sukurti teisėtų lūkesčių, kad kompetentingos institucijos paliks galioti šią tvarką, jei pasikeičia sąlygos, kuriomis jis vykdo savo veiklą.

46 Dėl teisinio saugumo principo Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad pagal jį nedraudžiama mokesčių administratoriui per senaties terminą susigrąžinti atskaityto PVM ar išieškoti PVM už jau suteiktas paslaugas, kurios turėjo būti apmokestintos šiuo mokesčiu (2016 m. spalio 12 d. Sprendimo *Nigl ir kt.*, C-340/15, EU:C:2016:764, 48 punktą).

47 Taigi pagal šį principą nedraudžiama mokesčių administratoriui vertinti apmokestinamojo asmens, pasirinkusio jo veiklos apmokestinimą, situacijos ir to, kad atlikęs šį vertinimą administratorius perskaičiuoja PVM, susijusį su atskaitytu mokesčiu už paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo suteikė pasinaudojęs teise pasirinkti apmokestinti, jei padaro išvadą, kad šios paslaugos patenka į šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo sritį ir turėjo būti neapmokestinamos pagal šią nuostatą.

48 Darytina išvada, kad į antrąjį–ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 2006/112 391 straipsnis, siejamas su jos 377 straipsniu, teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio saugumo ir mokesčių neutralumo principais, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiama neapmokestinti PVM privačios ligoninės teikiamų sveikatos priežiūros paslaugų, kurioms taikomas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktas, dėl to, kad buvo pakeistos jos veiklos vykdymo sąlygos po to, kai ji pasirinko taikyti apmokestinimo tvarką, įtvirtintą atitinkamos valstybės narės nacionalinės teisės aktuose, pagal kuriuos numatyta pareiga kiekvienam apmokestinamajam asmeniui, pasinaudojusiam šiuo pasirinkimu, taikyti šią tvarką tam tikrą laikotarpį, kai toks terminas dar nesibaigė.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad kompetentingos valstybės narės institucijos, nustatydamos, ar privačios ligoninės teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos, kurios yra bendro visuomenės intereso paslaugos, yra teikiamos tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, kaip tai suprantama pagal tą pačią nuostatą, gali atsižvelgti į tai, kad jos teikiamos pagal su šios valstybės narės valdžios institucijomis sudarytus susitarimus juose nustatytomis kainomis ir kad dalį išlaidų kompensuoja tos valstybės narės socialinio draudimo institucijos.

2. **Direktyvos 2006/112 391 straipsnis, siejamas su jos 377 straipsniu, teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio saugumo ir mokesčių neutralumo principais, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiama neapmokestinti PVM privačios ligoninės teikiamų sveikatos priežiūros paslaugų, kurioms taikomas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktas, dėl to, kad buvo pakeistos jos veiklos vykdymo sąlygos po to, kai ji pasirinko taikyti apmokestinimo tvarką, įtvirtintą atitinkamos valstybės narės nacionalinės teisės aktuose, pagal kuriuos numatyta pareiga kiekvienam apmokestinamajam asmeniui, pasinaudojusiam šiuo pasirinkimu, taikyti šią tvarką tam tikrą laikotarpį, kai toks terminas dar nesibaigė.**

Parašai.