Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

5. märts 2020*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 132 lõike 1 punkt b – Maksuvabastused – Haiglaravi ja meditsiiniline abi – Haiglad – Avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes osutatud teenused – Artiklid 377 ja 391 – Erandid – Võimalus valida maksustamine – Maksustamise säilitamine – Tegevustingimuste muutumine

Kohtuasjas C-211/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (maksuvaidlusi lahendav vahekohus (haldusasjade vahekohtukeskus), Portugal) 19. veebruari 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. märtsil 2018, menetluses

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president M. Safjan, kohtunikud L. Bay Larsen (ettekandja) ja C. Toader,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikku menetlust ja 17. juuni 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Idealmed III – Serviços de Saúde SA, esindajad: *advogados* J. P. Lampreia ja F. Antas,

– Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M. J. Marques ja P. Barros da Costa,

– Euroopa Komisjon, esindajad: M. Afonso ja N. Gossement,

olles 10. oktoobri 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: portugali.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 132 lõike 1 punkti b ning artiklite 377 ja 391 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Idealmed III – Serviços de Saúde SA (edaspidi „Idealmed“) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugali maksu- ja tolliamet) vahelises kohtuvaidluses ameti otsuse üle, millega Idealmedi kohustati tasuma aastatel 2014–2016 osutatud meditsiiniteenuste raames maha arvatud käibemaksule vastavat summat ning sellega seotud tasandus- ja viivitusintressi.

Õiguslik raamistik

Direktiiv 2006/112

3 Direktiivi 2006/112 põhjenduses 7 on märgitud:

„Ühine käibemaksusüsteem peaks isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja -vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata.“

4 Direktiivi artikli 132 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

b) haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused;

[…]

g) otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine ja kaubatarned, sealhulgas vanadekodus osutatavad teenused, avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonide poolt;

[…]“.

5 Nimetatud direktiivi artikkel 133 näeb ette:

„Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele artikli 132 lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul üht või mitut järgmist tingimust:

a) kõnealuste organisatsioonide eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ning võimalikku tekkinud kasumit ei jagata kunagi, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või paremaks muutmiseks;

[…]

c) nende organisatsioonide hinnad on kinnitatud ametiasutuste poolt või jäävad selliselt kinnitatud hindade piiridesse või on hindade kinnitamist mittevajavate teenuste puhul madalamad kui muude sarnaste teenuste hinnad, kui neid osutavad käibemaksuga maksustatavad äriühingud;

[…]“.

6 Sama direktiivi artikli 377 kohaselt:

„Portugal võib jätkata X lisa B osa punktides 2, 4, 7, 9, 10 ja 13 nimetatud tehingute maksust vabastamist selles liikmesriigis 1. jaanuaril 1989 kehtinud tingimuste kohaselt.“

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 391 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid, kes vabastavad käibemaksust artiklites 371, 375, 376 või 377, artikli 378 lõikes 2, artikli 379 lõikes 2 või artiklites 380–390 nimetatud tehingud, võivad anda maksukohustuslastele võimaluse valida nimetatud tehingute maksustamine.“

8 Selle direktiivi X lisa „Nimekiri tehingutest, mille suhtes kohaldatakse artiklites 370 ja 371 ning artiklites 375–390 nimetatud erandeid“ B osa punktis 7, kus on loetletud tehingud, mille suhtes liikmesriigid võivad säilitada maksuvabastuse, on märgitud „haiglate tehtavad tehingud, mis ei kuulu artikli 132 lõike 1 punkti b alla“.

Portugali õigus

9 Käibemaksuseadustiku (Código do IVA) artikli 9 punkt 2 näeb ette, et käibemaksust on vabastatud „meditsiini- ja tervishoiuteenused ning nendega otseselt seotud teenuste osutamine haiglates, kliinikutes, ambulatoorse ravi asutustes ja muudes samalaadsetes asutustes“.

10 Selle seadustiku 20. juuni 2008. aasta dekreetseadusega nr 102/2008 (decreto-lei nº 102/2008) kehtestatud redaktsioonis on artiklis 12 sätestatud:

„1. Maksuvabastusest võivad loobuda ja valida oma tehingute maksustamise

[…]

b) haiglad, kliinikud, ambulatoorse ravi asutused ja muud samalaadsed asutused, mis ei kuulu riiklikku tervishoiusüsteemi liidetud avalik-õiguslikele juriidilistele isikutele või eraõiguslikele asutustele, kes osutavad meditsiini- ja tervishoiuteenuseid ning nendega otseselt seotud teenuseid;

2. Valikuõiguse kasutamiseks esitatakse maksuametile või muule seadusega ette nähtud asutusele olenevalt olukorrast kas tegevuse alustamise või selle muutmise avaldus ning see hakkab kehtima alates avalduse esitamise kuupäevast.

3. Kui maksukohustuslane on vastavalt kahele eelmisele lõikele kasutanud valikuõigust, on ta kohustatud säilitama valitud maksustamise vähemalt viis aastat, mille lõpus – kui ta soovib hakata uuesti kasutama maksuvabastuse aluseid – peab ta:

a) esitama mõne valitud maksustamise kohaldamise perioodi lõpule järgneva aasta jaanuaris artiklis 32 nimetatud avalduse, mis hakkab kehtima alates selle esitamise aasta 1. jaanuarist;

[…]“.

11 Nimetatud seadustiku artikli 12 lõiget 1 muudeti 30. märtsi 2016. aasta seadusega nr 7-A/2016 (lei n° 7-A/2016) ja nüüd on see sõnastatud järgmiselt:

„Maksuvabastusest võivad loobuda ja valida oma tehingute maksustamise

[…]

b) artikli 9 punktis 2 osutatud maksukohustuslased, kes ei ole avalik-õiguslikud juriidilised isikud, meditsiini- ja tervishoiuteenuste ning nendega otseselt seotud teenuste suhtes, mis ei tulene riigiga tervishoiusüsteemi raames vastava alusseaduse kohaselt sõlmitud lepingutest“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Idealmed on tulunduslik äriühing, mis juhib ja käitab viit tervishoiuasutust, mis pakuvad eelkõige meditsiini-, õendusabi-, diagnostika-, kliiniliste analüüside ja füsioteraapiateenuseid.

13 Tegevuse alustamise avalduses, mis esitati 6. jaanuaril 2012, väljendas see äriühing soovi valida tavapärane käibemaksuga maksustamine.

14 Alates 2012. aasta septembrist sõlmis Idealmed ametiasutustega lepinguid ja kokkuleppeid, mis nägid muu hulgas ette raviteenuste osutamise eelnevalt kindlaks määratud hinnaga.

15 Maksu- ja tolliamet tuvastas ühe kontrolli käigus, et ajavahemikus 2014. aasta aprillist kuni 2016. aasta juunini oli suur osa Idealmedi meditsiinialasest tegevusest hõlmatud nende lepingute ja kokkulepetega. Amet järeldas sellest, et see tegevus oleks pidanud olema maksust vabastatud, ilma et Idealmed võiks maksuvabastusest loobuda, ning et äriühing oli seega nimetatud tegevuse käigus tasutud käibemaksu alusetult maha arvanud.

16 Kontrolli tulemusena tegi maksu- ja tolliamet otsuse, millega muutis omal algatusel Idealmedi staatust käibemaksu osas alates 1. oktoobrist 2012 ja kohustas seda äriühingut tasuma alusetult maha arvatud käibemaksusummale vastava summa, nimelt 2 009 944,90 eurot, millele lisandub intress.

17 Idealmed esitas 27. juunil 2017 taotluse maksuküsimuste vahekohtu moodustamiseks, et tuvastada selle otsuse õigusvastasus.

18 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (maksuvaidlusi lahendav vahekohus (haldusasjade vahekohtukeskus), Portugal) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punktiga b on vastuolus, kui lähtutakse seisukohast, et haigla, mis kuulub eraõiguslikule äriühingule, mis on sõlminud riigiga ja avalik-õiguslike juriidiliste isikutega tervishoiuteenuste osutamise lepingud, hakkab tegutsema sotsiaalsetes tingimustes, mis on võrreldavad selles õigusnormis nimetatud avalik-õiguslikele organisatsioonidele kehtivate tingimustega, kui on täidetud järgmised nõuded:

– rohkem kui 54,5% käibest, sh summad, mille kohta esitatakse arved vastavatele teenusesaajatest kasutajatele, teenitakse riigi asutustelt ja riiklikelt kindlustusseltsidelt nendega sõlmitud lepingutes ja kokkulepetes kindlaksmääratud hindadega;

– rohkem kui 69% kasutajatest on riiklikes kindlustusseltsides kindlustatud või saavad kasutada teenuseid, mida osutatakse riigi asutustega sõlmitud lepingute raames;

– rohkem kui 71% meditsiinitoimingutest tehakse riiklike kindlustusseltsidega ja riigi asutustega sõlmitud lepingute alusel, ja

– nende tegevus on tähtis üldistes avalikes huvides?

2. Arvestades, et Portugal otsustas vastavalt direktiivi [2006/112] artiklile 377 jätta selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis b nimetamata haiglate tehingud käibemaksuvabaks, et ta andis nendele maksukohustuslastele vastavalt direktiivi [2006/112] artiklile 391 võimaluse valida nimetatud tehingute maksustamine, tingimusel et nad säilitavad maksustamiskorra vähemalt viis aastat, ja et ta näeb ette, et neile võib uuesti maksuvabastuse korda kohaldada ainult siis, kui nad selleks sõnaselgelt soovi avaldavad, siis kas artikliga 391 ja/või omandatud õiguste ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte, võrdõiguslikkuse ja diskrimineerimiskeelu, neutraalsuse ning konkurentsi moonutamise keelu põhimõtetega kasutajate ja maksukohustuslaste suhtes, kes on avalik-õiguslikud organisatsioonid, on vastuolus, et maksu- ja tolliamet kohustab kohaldama maksuvabastuse korda enne, kui nimetatud tähtaeg on möödas, alates hetkest, kui ta leiab, et maksukohustuslane on hakanud osutama teenuseid avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes?

3. Kas direktiivi [2006/112] artikliga 391 ja/või eespool nimetatud põhimõtetega on vastuolus, et uus seadus kohustab kohaldama maksukohustuslastele, kes on enne valinud maksustamiskorra, maksuvabastuse korda enne nimetatud viieaastase tähtaja möödumist?

4. Kas direktiivi [2006/112] artikliga 391 ja eespool nimetatud põhimõtetega on vastuolus õigusnorm, mille kohaselt maksukohustuslane, kes on valinud maksustamiskorra kohaldamise, sest sel ajal, kui ta selle korra valis, ei osutanud ta tervishoiuteenuseid avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes, võib säilitada selle korra, kui ta hakkab neid teenuseid osutama avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

19 Sissejuhatuseks tuleb osundada, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti b kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust haiglaravi ja meditsiinilise abi ning nendega otseselt seotud tegevuse, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused.

20 Selle sätte sõnastusest tuleneb, et eraõiguslike haiglate osutatavate raviteenuste maksust vabastamise tingimuseks on see, et neid teenuseid osutatakse avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes.

21 Kuna see nõue puudutab osutatud teenuseid, mitte aga teenuseosutajat, siis nende raviteenuste osakaal teenuseosutaja kogu tegevuses, mida osutati võrreldavates sotsiaalsetes tingimuste nimetatud sätte tähenduses, ei oma nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisel tähtsust.

22 Neil asjaoludel tuleb nentida, et esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi pädevad asutused võivad selleks, et teha kindlaks, kas eraõigusliku haigla raviteenuseid, mis on üldist huvi pakkuvad, osutatakse avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes

sama sätte tähenduses, arvesse võtta asjaolu, et neid teenuseid osutatakse liikmesriigi ametiasutustega sõlmitud lepingute alusel ja lepingus kindlaks määratud hinnaga ning et selle hinna tasuvad osaliselt liikmesriigi sotsiaalkindlustusasutused.

23 Alustuseks tuleb rõhutada, et nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 13 A osa lõike 1 punkte b ja g ning direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkte b ja g, mille sõnastus on neist sätetest esimesega sisuliselt identne, tuleb tõlgendada ühtemoodi ja et seega saab Euroopa Kohtu praktikat, mis käsitleb seda esimest sätet, kasutada teisena nimetatud sätte tõlgendamise küsimustele vastamiseks (vt selle kohta 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 27).

24 Seoses mõistega „võrreldavad sotsiaalsed tingimused“ direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses tuleb tõdeda, et see säte ei määratle täpselt asjaomaste raviteenuste neid aspekte, mida selle sätte kohaldatavuse hindamisel tuleb võrrelda.

25 Sellega seoses tuleb esiteks osundada, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 sätete kui terviku eesmärk on vabastada käibemaksust teatavad tegevused avalikes huvides, selleks et muuta teatavad teenused kättesaadavamaks ja lihtsustada teatavate kaupade tarnimist, vältides suuremaid kulusid, mis tekiksid nende käibemaksuga maksustamisel (vt selle kohta 20. novembri 2019. aasta kohtuotsus Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 See, et teenused on üldistes huvides, on seega asjakohane tegur, mida tuleb arvesse võtta selle kindlakstegemisel, kas eraõigusliku haigla raviteenused kuuluvad selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

27 Teiseks tuleneb nimetatud direktiivi artikli 133 esimese lõigu punktist c, et liikmesriigid võivad sama direktiivi artikli 132 lõike 1 punktides b ja g ette nähtud maksuvabastuste andmisel muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele seada tingimuseks, et nende organisatsioonide hinnad on kinnitatud ametiasutuste poolt või jäävad selliselt kinnitatud hindade piiridesse või on hindade kinnitamist mittevajavate teenuste puhul madalamad kui muude sarnaste teenuste hinnad, kui neid osutavad käibemaksuga maksustatavad äriühingud.

28 Kuna liidu seadusandja käsitas liikmesriigi ametiasutustega sõlmitud lepinguga teenuste hinna kindlaksmääramist puudutavat tegurit valikulise tingimusena, mida liikmesriigid võivad otsustada direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse suhtes kohaldada või mitte kohaldada, siis ei saa selle teguri puudumine maksuvabastuse kohaldamist välistada (vt analoogia alusel 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 40).

29 Samas jääb see oluliseks teguriks selle kindlakstegemisel, kas eraõigusliku haigla raviteenuseid osutatakse avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses (vt analoogia alusel 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 38).

30 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et liikmesriigi ametiasutustega sõlmitud lepinguga teenuste hinna kindlaksmääramist puudutav tegur on asjaolu, mida võib arvesse võtta selle kindlakstegemisel, kas eraõigusliku haigla raviteenuseid osutatakse avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti b tähenduses.

31 Kolmandaks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et see, kuidas liikmesriigi sotsiaalkindlustusasutused kannavad teenuste kulusid, omab tähtsust hindamisel, kas teenuseid osutatakse võrreldavates tingimustes selle sätte tähenduses (vt selle kohta 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punktid 69 ja 70).

32 Eeltoodut arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi pädevad asutused võivad selleks, et teha kindlaks, kas eraõigusliku haigla raviteenuseid, mis on üldist huvi pakkuvad, osutatakse avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes sama sätte tähenduses, arvesse võtta asjaolu, et neid teenuseid osutatakse liikmesriigi ametiasutustega sõlmitud lepingute alusel ja lepingus kindlaks määratud hinnaga ning et selle hinna tasuvad osaliselt liikmesriigi sotsiaalkindlustusasutused.

Teine kuni neljas küsimus

33 Teise kuni neljanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artiklit 391 koostoimes selle direktiivi artikliga 377 ning õiguspärase ootuse, õiguskindluse ja neutraalse maksustamise põhimõtetega tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui eraõigusliku haigla raviteenustele, mis kuuluvad selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse, kohaldatakse käibemaksuvabastust põhjusel, et haigla tegevustingimused on muutunud pärast seda, kui ta valis maksustamise vastavalt asjaomase liikmesriigi õigusnormidele, mis näevad ette, et kõik maksukohustuslased, kes sellise valiku on teinud, on kohustatud jääma selle skeemi kohaldamisalasse teatud tähtajani, juhul kui see tähtaeg ei ole veel möödunud.

34 Olgu märgitud, et ühine käibemaksusüsteem on ELTL artiklite 113 ja 115 raames riigisiseste õigusaktide järkjärgulise ühtlustamise tulemus. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, on järjestikuste direktiividega, eelkõige direktiiviga 77/388 ellu viidud ühtlustamine praegu alles osaline ühtlustamine (vt selle kohta 26. veebruari 2015. aasta kohtuotsus VDP Dental Laboratory jt, C-144/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Nimelt on liikmesriikidel direktiivi 2006/112 artikli 370 alusel lubatud edaspidigi jõus hoida juba enne direktiivi kehtinud riigisiseste õigusaktide teatavaid sätteid, mis ilma sellise loata oleksid direktiiviga vastuolus (26. veebruari 2015. aasta kohtuotsus VDP Dental Laboratory jt, C-144/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Selles kontekstis lubab direktiivi artikkel 377 koostoimes direktiivi X lisa B osa punktiga 7 Portugali Vabariigil jätkata selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis b nimetamata haiglate teenuste maksust vabastamist selles liikmesriigis 1. jaanuaril 1989 kehtinud tingimustel.

37 Lisaks lubab direktiivi 2006/112 artikkel 391 liikmesriikidel, kes vabastavad käibemaksust seal viidatud sätetes – mille hulka kuulub selle direktiivi artikkel 377 – nimetatud tehingud, anda asjaomastele maksukohustuslastele õiguse valida nende tehingute maksustamine.

38 Seega tuleneb nimetatud direktiivi artiklite 377 ja 391 ning X lisa B osa punkti 7 koostoimest, et sama direktiivi artiklis 391 ette nähtud maksustamise valikuõigus puudutab üksnes nende haiglate tehinguid, mida ei ole direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis b nimetatud. Viimati nimetatud säte kohustab liikmesriike selle sätte kohaldamisalasse kuuluvaid teenuseid maksust vabastama (vt selle kohta 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 56).

39 Siit järeldub, et alates hetkest, mil eraõiguslik haigla osutab sama direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse kuuluvaid teenuseid, tuleb tema suhtes kohaldada nende teenuste puhul maksuvabastuse skeemi, isegi kui ta on valinud maksustamise tegevuste puhul, mis ei ole selles sättes ette nähtud.

40 Järelikult ei saa liikmesriigid direktiivi 2006/112 artiklitele 377 ja 391 tuginedes põhjendada maksukohustuslase tehingute maksustamise säilitamist, kui selle tagajärjel ei ole tema tehingud maksust vabastatud, kuigi need kuuluvad selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

41 Arvestades ühtlasi neutraalse maksustamise põhimõtet, millele osutab nimetatud direktiivi põhjendus 7 ja mis ei luba omavahel konkureerivaid sarnaseid teenuseid käsitleda käibemaksu seisukohast erinevalt (vt selle kohta 5. septembri 2019. aasta kohtuotsus Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika), ei saa asjaolu, et maksukohustuslane on varem osutanud muid teenuseid, mille suhtes on talle kohaldatud maksustamise eriskeemi, põhimõtteliselt muuta nende teenuste maksustamist, mida ta hiljem osutas teistsugustes sotsiaalsetes tingimustes.

42 Samuti asjaolu, et riigisisesed õigusnormid, mis näevad ette võimaluse valida tegevusalade maksustamise skeem, kohustavad maksukohustuslast jääma selle skeemi kohaldamisalasse teatud aja jooksul, mis ei ole veel möödunud, ei mõjuta direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse kuuluvate teenuste maksustamist, kuna selline võimalus kehtib üksnes selles sättes nimetamata tehingute puhul.

43 Sellist tõlgendust ei sea kahtluse alla ka õiguspärase ootuse või õiguskindluse põhimõte.

44 Õiguspärase ootuse põhimõtte osas tuleb rõhutada, et sellele põhimõttele on õigus tugineda igaühel, kellele haldusasutus on konkreetseid kinnitusi andes tekitanud põhjendatud ootusi (21. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Asjaolu, et riigisisesed õigusnormid, mis lubavad maksukohustuslasel valida oma tegevuse maksustamise, seavad talle selle valikuõiguse teostamise tingimuseks kohustuse jääda kindla tähtaja jooksul valitud skeemi kohaldamisalasse, ei saa tekitada maksukohustuslasele õiguspärast ootust, et pädevad asutused säilitavad selle skeemi juhul, kui tema tegevuse tingimused muutuvad.

46 Euroopa Kohus on õiguskindluse põhimõtet selgitanud nii, et sellega ei ole vastuolus, kui maksuhaldur arvutab aegumistähtaja jooksul käibemaksu ümber mahaarvatud maksu või juba osutatud teenuste osas, mis oleks pidanud olema selle maksuga maksustatud (12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl jt, C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 48).

47 Niisiis ei ole selle põhimõttega vastuolus see, kui maksuhaldur hindab sellise maksukohustuslase olukorda, kes on valinud oma tegevuse maksustamise, ja kui maksuhaldur arvutab selle hindamise tulemusena ümber käibemaksu, mis on maha arvatud teenustelt, mida maksukohustuslane osutas pärast valikuõiguse kasutamist, kui ta jõuab järeldusele, et need teenused kuuluvad direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse ja oleksid pidanud olema selle sätte alusel maksust vabastatud.

48 Sellest järeldub, et teisele kuni neljandale küsimusele tuleb vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 391 koostoimes selle direktiivi artikliga 377 ning õiguspärase ootuse, õiguskindluse ja neutraalse maksustamise põhimõtetega tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui eraõigusliku haigla raviteenustele, mis kuuluvad selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse, kohaldatakse käibemaksuvabastust põhjusel, et haigla tegevustingimused on muutunud pärast seda, kui ta valis maksustamise vastavalt asjaomase liikmesriigi õigusnormidele, mis näevad ette, et kõik maksukohustuslased, kes sellise valiku on teinud, on kohustatud jääma selle skeemi kohaldamisalasse teatud tähtajani, juhul kui see tähtaeg ei ole veel möödunud.

Kohtukulud

49 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi pädevad asutused võivad selleks, et teha kindlaks, kas eraõigusliku haigla raviteenuseid, mis on üldist huvi pakkuvad, osutatakse avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes sama sätte tähenduses, arvesse võtta asjaolu, et neid teenuseid osutatakse liikmesriigi ametiasutustega sõlmitud lepingute alusel ja lepingus kindlaks määratud hinnaga ning et selle hinna tasuvad osaliselt liikmesriigi sotsiaalkindlustusasutused.**

2. **Direktiivi 2006/112 artiklit 391 koostoimes selle direktiivi artikliga 377 ning õiguspärase ootuse, õiguskindluse ja neutraalse maksustamise põhimõtetega tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui eraõigusliku haigla raviteenustele, mis kuuluvad selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse, kohaldatakse käibemaksuvabastust põhjusel, et haigla tegevustingimused on muutunud pärast seda, kui ta valis maksustamise vastavalt asjaomase liikmesriigi õigusnormidele, mis näevad ette, et kõik maksukohustuslased, kes sellise valiku on teinud, on kohustatud jääma selle skeemi kohaldamisalasse teatud tähtajani, juhul kui see tähtaeg ei ole veel möödunud.**

Allkirjad