UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

5 päivänä maaliskuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero– Direktiivi 2006/112/EY – 132 artiklan 1 kohdan b alakohta – Vapautukset – Sairaalahoito ja lääkärinhoito – Sairaalat – Palvelut, joita tarjotaan julkisyhteisöihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa – 377 ja 391 artikla – Poikkeukset – Oikeus valita verotus – Verotuksen pysyttäminen – Toiminnan harjoittamisen edellytysten muuttuminen

Asiassa C-211/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali) on esittänyt 19.2.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.3.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

vastaan

Autoridade Tributária e Aduaneira,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Safjan sekä tuomarit L. Bay Larsen (esittelevä tuomari) ja C. Toader,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 17.6.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

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

– Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M. J. Marques ja P. Barros da Costa,

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Afonso ja N. Gossement,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.10.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan sekä 377 ja 391 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Idealmed III – Serviços de Saúde SA (jäljempänä Idealmed) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) ja jossa on kyse viimeksi mainitun päätöksestä, jolla Idealmed velvoitettiin maksamaan vuosina 2014–2016 suorittamiensa lääketieteellisten palvelujen yhteydessä vähennettyä arvonlisäveroa vastaava summa sekä maksamaan tähän liittyviä hyvitys- ja viivästyskorkoja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Direktiivi 2006/112

3 Direktiivin 2006/112 johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.”

4 Mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksyttyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito [oikeammin: sairaalahoito], lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet;

– –

g) sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset;

– –”

5 Mainitun direktiivin 133 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman seuraavista edellytyksistä:

a) kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi;

– –

c) näiden yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveron alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista;

– –”

6 Saman direktiivin 377 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Portugali saa jatkaa liitteessä X olevan B osan 2, 4, 7, 9, 10 ja 13 kohdassa mainittujen liiketoimien vapauttamista arvonlisäverosta edellytyksin, jotka olivat voimassa tässä jäsenvaltiossa 1 päivänä tammikuuta 1989.”

7 Direktiivin 2006/112 391 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka vapauttavat arvonlisäverosta 371, 375, 376 ja 377 artiklassa, 378 artiklan 2 kohdassa, 379 artiklan 2 kohdassa ja 380–390 artiklassa tarkoitetut liiketoimet, voivat myöntää verovelvollisille oikeuden valita näiden liiketoimien verotus.”

8 Kyseisen direktiivin liitteessä X, jonka otsikko on ”Luettelo liiketoimista, joihin voidaan soveltaa 370 ja 371 sekä 375–390 artiklassa tarkoitettuja poikkeuksia”, mainitaan sen B osan, jossa luetellaan liiketoimet, jotka jäsenvaltiot voivat edelleen vapauttaa verosta, 7 kohdassa ”muiden kuin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettujen sairaaloiden suorittamat liiketoimet”.

Portugalin oikeus

9 Arvonlisäverolain (Código do IVA) 9 §:n 2 momentissa säädetään, että arvonlisäverosta vapautetaan ”sairaanhoito- ja terveydenhoitopalvelujen suoritukset sekä niihin läheisesti liittyvät toimet, joita suorittavat sairaalat, klinikat, terveysasemat ja muut vastaavanlaiset laitokset”.

10 Kyseisen lain 12 §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna 20.6.2008 annetulla asetuksella nro 102/2008 (decreto-lei nº 102/2008), säädetään seuraavaa:

”1. Seuraavat tahot voivat luopua vapautuksesta ja valita liiketoimiensa verotuksen:

– –

b) sairaalat, klinikat, terveysasemat ja muut vastaavanlaiset laitokset, jotka eivät kuulu julkisoikeudellisille oikeushenkilöille tai kansalliseen terveydenhuoltojärjestelmään kuuluville yksityisille laitoksille ja jotka tarjoavat sairaanhoito- ja terveydenhoitopalveluja sekä niihin läheisesti liittyviä liiketoimia

2. Valintaoikeutta käytetään toimittamalla mille tahansa veroviranomaiselle tai muulle laillisesti hyväksytylle paikalle toiminnan aloittamista tai muuttamista koskeva ilmoitus tapauksen mukaan, ja tämän ilmoituksen vaikutukset alkavat sen jättämispäivästä.

3. Kun valintaoikeutta on käytetty edellisten momenttien mukaisesti, verovelvollisen on pysyttävä siinä järjestelmässä, jonka se on valinnut, vähintään viiden vuoden ajan, ja jos verovelvollinen haluaa tämän määräajan päätyttyä palata verovapautusjärjestelmään, sen on

a) toimitettava tammikuussa jonkin sitä vuotta, jona se on täyttänyt valitun järjestelmän määräajan, seuraavien vuosien aikana 32 §:ssä tarkoitettu ilmoitus, jonka vaikutukset alkavat sen vuoden tammikuun 1. päivästä, jona ilmoitus on jätetty

– –”

11 Kyseisen lain 12 §:n 1 momenttia muutettiin 30.3.2016 annetulla lailla nro 7-A/2016 (lei nº 7-A/2016), ja se kuuluu nykyään seuraavasti:

”Seuraavat tahot voivat luopua vapautuksesta ja valita liiketoimiensa verotuksen

– –

b) edellä 9 §:n 2 momentissa tarkoitetut verovelvolliset, jotka eivät ole julkisoikeudellisia oikeushenkilöitä, kun kyseessä ovat sairaanhoito- ja terveydenhoitopalvelujen suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät liiketoimet, jotka eivät perustu valtion kanssa terveydenhoitojärjestelmän puitteissa merkityksellisen terveydenhoidon perusteista annetun lain mukaan tehtyihin sopimuksiin”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Idealmed on yhtiö, joka hallinnoi ja hoitaa voittoa tavoitellen viittä sairaanhoitolaitosta, jotka tarjoavat muun muassa sairaanhoitopalveluja, sairaanhoitajan palveluja sekä diagnostisia palveluja, kliinisiä tutkimuksia ja fysioterapiaa.

13 Tämä yhtiö ilmoitti 6.1.2012 jättämässään toiminnan aloittamista koskevassa ilmoituksessa haluavansa valita normaalin arvonlisäverojärjestelmän.

14 Idealmed teki syyskuusta 2012 lähtien viranomaisten kanssa sopimuksia, joissa määrättiin muun muassa hoitopalvelujen tarjoamisesta ennalta määritellyillä hinnoilla.

15 Vero- ja tulliviranomainen totesi tarkastuksen yhteydessä, että huhtikuun 2014 ja kesäkuun 2016 välisenä aikana Idealmedin lääketieteellisestä toiminnasta harjoitettiin suurta osaa näiden sopimusten puitteissa. Verohallinto päätteli tästä, että kyseinen toiminta olisi pitänyt vapauttaa verosta ilman, että Idealmed olisi voinut luopua tällaisesta vapautuksesta, ja että kyseinen yhtiö oli siis perusteettomasti vähentänyt mainitun toiminnan harjoittamisen yhteydessä maksamansa arvonlisäveron.

16 Vero- ja tulliviranomainen teki tämän tarkastuksen jälkeen päätöksen, jolla muutettiin viran puolesta Idealmedin asemaa arvonlisäveron osalta 1.10.2012 alkaen ja jossa kyseinen yhtiö velvoitettiin maksamaan perusteettomasti vähennetyn arvonlisäveron määrää vastaava määrä eli 2 009 944,90 euroa korkoineen.

17 Idealmed teki 27.6.2017 hakemuksen veroasioita käsittelevän välimiesoikeuden perustamisesta kyseisen päätöksen lainvastaisuuden toteamiseksi.

18 Tässä tilanteessa Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 2006/112] 132 artiklan 1 kohdan b alakohta esteenä sille, että valtion ja julkisoikeudellisten oikeushenkilöiden kanssa lääkärinhoidon palveluiden tarjoamisesta sopimuksia tehneen yksityisoikeudellisen liikeyrityksen omistaman sairaalan katsotaan toimivan tai siirtyvän toimimaan kyseisessä säännöksessä tarkoitetuissa julkisyhteisöihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa, kun seuraavat edellytykset täyttyvät:

– yli 54,5 prosenttia laskutuksesta, mukaan lukien palveluiden asiakkaina olevilta edunsaajilta laskutetut määrät, toteutetaan valtion yksiköiden tai julkisten erityisten sairausvakuutusjärjestelmien kanssa näiden kanssa tehtyjen sopimusten mukaisin ennalta sovituin hinnoin

– yli 69 prosenttia asiakkaista on julkisten erityisten sairausvakuutusjärjestelmien edunsaajia tai käyttää valtion yksiköiden kanssa tehtyjen sopimusten nojalla suoritettuja palveluita

– yli 71 prosenttia sairaanhoidon toimista suoritetaan julkisten erityisten sairausvakuutusjärjestelmien ja valtion yksikköjen kanssa tehtyjen sopimusten nojalla ja

– toiminta on erityisen yleishyödyllistä?

2) Kun Portugali on päättänyt [direktiivin 2006/112] 377 artiklan nojalla jatkaa muiden kuin kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettujen sairaaloiden liiketoimien vapauttamista arvonlisäverosta ja kun se on myöntänyt kyseisille verovelvollisille mainitun direktiivin [2006/112] 391 artiklan nojalla mahdollisuuden valita asianomaisten liiketoimien verollisuuden edellyttäen pysymistä verollisessa järjestelmässä vähintään viisi vuotta sekä säätänyt, että verovapauteen palaaminen on mahdollista vain, jos tällaisesta aikeesta ilmoitetaan nimenomaisesti, onko tämä 391 artikla ja/tai saavutettujen oikeuksien suojaamisen, luottamuksensuojan, yhdenvertaisuuden, syrjintäkiellon, verotuksen neutraalisuuden ja kilpailun vääristämisen kiellon periaate suhteessa käyttäjiin ja verovelvollisiin, jotka ovat julkisoikeudellisia yksiköitä, esteenä sille, että Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) määrää verovelvollisen siirtymään verovapausjärjestelmään ennen kyseisen määräajan päättymistä siitä ajankohdasta lähtien, jona se katsoo verovelvollisen siirtyneen suorittamaan palveluita julkisyhteisöihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa?

3) Ovatko mainittu direktiivin [2006/112] 391 artikla ja/tai mainitut periaatteet esteenä sille, että uudessa laissa velvoitetaan aiemmin verollisen järjestelmän valinnut verovelvollinen siirtymään verovapausjärjestelmään, ennen kuin kyseinen viiden vuoden määräaika on päättynyt?

4) Ovatko mainittu direktiivin [2006/112] 391 artikla ja/tai mainitut periaatteet esteenä sellaiselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollinen, joka on valinnut verollisen järjestelmän siksi, ettei se valintahetkellä suorittanut terveyspalveluja julkisyhteisöihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa, voi pysyä kyseisessä järjestelmässä, jos se siirtyy suorittamaan kyseisiä palveluja julkisyhteisöihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

19 Aluksi on muistutettava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksyttyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaalahoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet.

20 Tämän säännöksen sanamuodosta ilmenee, että yksityisten sairaaloiden tarjoamien hoitopalvelujen vapauttaminen verosta edellyttää, että nämä palvelut suoritetaan julkisyhteisöihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa.

21 Koska tämä vaatimus liittyy suoritettuihin palveluihin eikä kyseessä olevaan palveluntarjoajaan, mainitussa säännöksessä tarkoitettujen verrattavissa olevissa sosiaalisissa olosuhteissa suoritettujen hoitopalvelujen suhteellinen osuus palveluntarjoajan koko toiminnasta ei ole merkityksellinen mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisen kannalta.

22 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että määrittäessään, tarjoaako yksityinen sairaala yleishyödyllisiä hoitopalveluja samassa säännöksessä tarkoitetuissa julkisyhteisöihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa, jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat ottaa huomioon sen, että kyseisiä palveluita tarjotaan kyseisen jäsenvaltion viranomaisten kanssa tehtyjen sopimusten puitteissa mainituissa sopimuksissa vahvistetuilla hinnoilla ja niiden kustannuksista vastaavat osaksi mainitun jäsenvaltion sosiaaliturvalaitokset.

23 Tältä osin on aluksi todettava, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohtaa ja direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b ja g alakohtaa, joiden sisältö on olennaisilta osin identtinen ensin mainittujen alakohtien kanssa, on tulkittava samalla tavoin ja että näin ollen ensiksi mainittua säännöstä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on merkityksellistä vastattaessa toisena mainitun säännöksen tulkintaa koskeviin kysymyksiin (ks. vastaavasti tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, 27 kohta).

24 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetusta käsitteestä ”verrattavat sosiaaliset olosuhteet” on todettava, että tässä säännöksessä ei määritellä täsmällisesti niitä kyseessä olevien hoitopalvelujen näkökohtia, joita on verrattava sen sovellettavuuden arvioimiseksi.

25 Tältä osin on muistutettava ensinnäkin, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan kaikkien säännösten tarkoituksena on vapauttaa arvonlisäverosta tietyt yleishyödylliset toiminnat, jotta voidaan helpottaa tiettyjen palvelujen saamista ja tiettyjen tavaroiden toimittamista välttämällä lisäkulut, jotka niiden arvonlisäverollisuudesta aiheutuisivat (ks. vastaavasti tuomio 20.11.2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Se, että palvelut ovat yleishyödyllisiä, on siis merkityksellinen seikka, joka on otettava huomioon määritettäessä, kuuluvatko yksityisen sairaalan hoitopalvelut kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.

27 Toiseksi mainitun direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdasta seuraa, että jäsenvaltiot voivat asettaa muun muassa saman direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja g alakohdassa säädettyjen vapautusten myöntämisen ehdoksi muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta sen, että näiden yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, tai sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin ne, joita arvonlisäveron alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista.

28 Koska unionin lainsäätäjä on tehnyt suoritusten hintojen vahvistamisesta jäsenvaltion viranomaisten kanssa tehdyllä sopimuksella valinnaisen edellytyksen, jota jäsenvaltiot voivat päättää soveltaa tai olla soveltamatta direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyyn vapautukseen, sen puuttuminen ei voi olla omiaan sulkemaan pois kyseisen vapautuksen soveltamista (ks. analogisesti tuomio 26.5.2005, Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, 40 kohta).

29 Tällainen seikka on kuitenkin merkityksellinen määritettäessä sitä, suoritetaanko yksityisen sairaalan hoitopalveluja julkisyhteisöihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla (ks. analogisesti tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, 38 kohta).

30 Näin ollen on katsottava, että se seikka, että palvelujen hinnat vahvistetaan jäsenvaltion viranomaisten kanssa tehdyllä sopimuksella, on seikka, joka voidaan ottaa huomioon ratkaistaessa, suoritetaanko yksityisen sairaalan hoitopalveluja direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla julkisyhteisöihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa.

31 Kolmanneksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että yksityiskohtaisilla säännöillä, joiden mukaan jäsenvaltion sosiaaliturvalaitokset ottavat palvelut vastattavakseen, on merkitystä tutkittaessa sitä, ovatko olosuhteet, joissa kyseisiä palveluja tarjotaan, mainitussa säännöksessä tarkoitetulla tavalla verrattavissa (ks. vastaavasti tuomio 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, 69 ja 70 kohta).

32 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että määrittäessään, tarjoaako yksityinen sairaala yleishyödyllisiä hoitopalveluja kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla julkisyhteisöihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa, jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat ottaa huomioon sen, että kyseisiä palveluita tarjotaan kyseisen jäsenvaltion viranomaisten kanssa tehtyjen sopimusten puitteissa mainituissa sopimuksissa vahvistetuilla hinnoilla ja niiden kustannuksista vastaavat osaksi mainitun jäsenvaltion sosiaaliturvalaitokset.

Toinen, kolmas ja neljäs kysymys

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella, kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, pääasiallisesti sitä, onko direktiivin 2006/112 391 artiklaa, luettuna yhdessä sen 377 artiklan sekä luottamuksensuojan, oikeusvarmuuden ja verotuksen neutraalisuuden periaatteiden kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisalaan kuuluvien yksityisen sairaalan suorittamien hoitopalvelujen vapauttamiselle arvonlisäverosta sen vuoksi, että kyseisen sairaalan toiminnan harjoittamisen edellytykset ovat muuttuneet sen jälkeen, kun se oli valinnut kyseisen jäsenvaltion kansallisessa säännöstössä säädetyn verotusjärjestelmän, jossa säädetään kaikkien verovelvollisten osalta, jotka tekevät kyseisen valinnan, velvollisuudesta pysyä mainitun järjestelmän alaisena tietty määräaika, kun mainittu määräaika ei ole vielä päättynyt.

34 On muistutettava, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä on syntynyt SEUT 113 ja SEUT 115 artiklan puitteissa kansallisten lainsäädäntöjen asteittaisen yhdenmukaistamisen tuloksena. Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on useita kertoja todettu, tämä useilla perättäisillä direktiiveillä ja

erityisesti direktiivillä 77/388 toteutettu lainsäädäntöjen yhdenmukaistaminen on edelleenkin vain osittainen (ks. vastaavasti tuomio 26.2.2015, VDP Dental Laboratory ym., C-144/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Direktiivin 2006/112 370 artiklassa sallitaan jäsenvaltioiden nimittäin pitää edelleen voimassa tiettyjä kansallisen lainsäädäntönsä säännöksiä, jotka ilman tätä lupaa olisivat tämän direktiivin vastaisia (tuomio 26.2.2015, VDP Dental Laboratory ym., C-144/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Tässä yhteydessä kyseisen direktiivin 377 artiklassa, luettuna yhdessä mainitun direktiivin liitteessä X olevan B osan 7 kohdan kanssa, annetaan Portugalin tasavallalle lupa jatkaa sellaisten sairaaloiden, joita ei tarkoiteta saman direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa, suorittamien liiketoimien vapauttamista verosta kyseisessä jäsenvaltiossa 1.1.1989 voimassa ollein edellytyksin.

37 Lisäksi direktiivin 2006/112 391 artiklassa sallitaan se, että jäsenvaltiot, jotka vapauttavat verosta siinä mainituissa säännöksissä, joihin kuuluu kyseisen direktiivin 377 artikla, tarkoitetut liiketoimet, antavat asianomaisille verovelvollisille mahdollisuuden valita näiden liiketoimien verotus.

38 Mainitun direktiivin 377 ja 391 artiklasta sekä sen liitteessä X olevan B osan 7 kohdasta yhdessä luettuina ilmenee siis, että saman direktiivin 391 artiklassa säädetty mahdollisuus verotuksen valitsemiseen koskee ainoastaan sellaisten sairaaloiden liiketoimia, joita ei tarkoiteta direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa. Viimeksi mainitussa säännöksessä kuitenkin velvoitetaan jäsenvaltiot vapauttamaan verosta sen soveltamisalaan kuuluvat suoritteet (ks. vastaavasti tuomio 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, 56 kohta).

39 Tästä seuraa, että siitä hetkestä lähtien, kun yksityinen sairaala tarjoaa saman direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisalaan kuuluvia palveluja, siihen on sovellettava vapautusjärjestelmää näiden palvelujen osalta, vaikka se olisi valinnut verotusjärjestelmän sellaisen toiminnan osalta, jota kyseinen säännös ei koske.

40 Näin ollen jäsenvaltiot eivät voi vedota direktiivin 2006/112 377 ja 391 artiklaan perustellakseen verovelvollisen liiketoimien verotuksen säilyttämistä, jos tästä seuraisi, että verovelvollisen liiketoimia ei vapauteta verosta, vaikka niihin sovelletaan kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä vapautusta.

41 Lisäksi suhteessa verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, josta on muistutettu mainitun direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa ja jonka mukaan samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia palveluja ei saa kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. vastaavasti tuomio 5.9.2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), se, että menneisyydessä kyseinen verovelvollinen on suorittanut muita palveluja, joiden osalta siihen on sovellettu erityistä verojärjestelmää, ei voi lähtökohtaisesti muuttaa niiden palvelujen verokohtelua, joita se on myöhemmin suorittanut erilaisissa sosiaalisissa olosuhteissa.

42 Myöskään se, että kansallinen säännöstö, jossa säädetään tällaisesta mahdollisuudesta valita toimintojen verotusjärjestelmä, velvoittaa verovelvollisen pysymään tässä järjestelmässä tietyn määräajan, joka ei ole vielä päättynyt, ei vaikuta direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisalaan kuuluvien palvelujen verokohteluun, koska tällainen mahdollisuus koskee vain liiketoimia, joita kyseinen säännös ei koske.

43 Luottamuksensuojan tai oikeusvarmuuden periaatteet eivät myöskään kyseenalaista tällaista tulkintaa.

44 Luottamuksensuojan periaatteesta on muistutettava, että oikeus vedota tähän periaatteeseen on kaikilla henkilöillä, joille hallintoviranomaisen toiminnan vuoksi on syntynyt perusteltuja odotuksia, jotka perustuvat viranomaisen hänelle antamiin täsmällisiin vakuutteluihin (tuomio 21.2.2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Se, että kansallisessa säännöstössä, jossa sallitaan se, että verovelvollinen voi valita liiketoimintansa verotuksen, on edellytyksenä tällaisen mahdollisuuden käyttämiselle se, että tämän on pysyttävä valitun järjestelmän alaisena tietyn ajan, ei kuitenkaan voi synnyttää tälle verovelvolliselle perusteltua luottamusta siihen, että toimivaltaiset viranomaiset pitävät tämän järjestelmän voimassa siinä tapauksessa, että verovelvollisen toiminnan harjoittamisen edellytykset muuttuvat.

46 Oikeusvarmuuden periaatteesta unionin tuomioistuin on todennut, ettei se ole esteenä verohallinnon menettelylle, jossa se vanhentumisajan kuluessa oikaisee vähennettyä arvonlisäveroa tai sellaisiin jo suoritettuihin palveluihin liittyvää arvonlisäveroa, joiden olisi pitänyt olla arvonlisäverollisia (tuomio 12.10.2016, Nigl ym., C-340/15, EU:C:2016:764, 48 kohta).

47 Tällainen periaate ei siis ole esteenä sille, että verohallinto arvioi liiketoimintansa verottamisen valinneen verovelvollisen tilannetta ja oikaisee tämän arvioinnin päätteeksi vähennetyn arvonlisäveron niiden palvelujen osalta, jotka kyseinen verovelvollinen on suorittanut valintaoikeuttaan käytettyään, jos verohallinto katsoo, että nämä palvelut kuuluvat kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisalaan ja että ne olisi pitänyt vapauttaa verosta kyseisen säännöksen mukaisesti.

48 Tästä seuraa, että toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 391 artiklaa, luettuna yhdessä sen 377 artiklan sekä luottamuksensuojan, oikeusvarmuuden ja verotuksen neutraalisuuden periaatteiden kanssa, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisalaan kuuluvien yksityisen sairaalan suorittamien hoitopalvelujen vapauttamiselle arvonlisäverosta sen vuoksi, että sairaalan toiminnan harjoittamisen edellytykset ovat muuttuneet sen jälkeen, kun se on valinnut kyseisen jäsenvaltion kansallisessa säännöstössä säädetyn verojärjestelmän, jossa säädetään kaikille mainitunlaisen valinnan tehneille verovelvollisille velvollisuus pysyä mainitun järjestelmän alaisena tietyn määräajan ajan, kun mainittu määräaika ei ole vielä päättynyt.

Oikeudenkäyntikulut

49 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että määrittäessään, tarjoaako yksityinen sairaala yleishyödyllisiä hoitopalveluja kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla julkisyhteisöihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa, jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat ottaa huomioon sen, että kyseisiä palveluita tarjotaan kyseisen jäsenvaltion viranomaisten kanssa tehtyjen sopimusten puitteissa mainituissa sopimuksissa vahvistetuilla hinnoilla ja niiden kustannuksista vastaavat osaksi mainitun jäsenvaltion sosiaaliturvalaitokset.

2) **Direktiivin 2006/112 391 artiklaa, luettuna yhdessä sen 377 artiklan sekä luottamuksensuojan, oikeusvarmuuden ja verotuksen neutraalisuuden periaatteiden kanssa, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisalaan kuuluvien yksityisen sairaalan suorittamien hoitopalvelujen vapauttamiselle arvonlisäverosta sen vuoksi, että sairaalan toiminnan harjoittamisen edellytykset ovat muuttuneet sen jälkeen, kun se on valinnut kyseisen jäsenvaltion kansallisessa säännöstössä säädetyn verojärjestelmän, jossa säädetään kaikille mainitunlaisen valinnan tehneille verovelvollisille velvollisuus pysyä mainitun järjestelmän alaisena tietyn määräajan ajan, kun mainittu määräaika ei ole vielä päättynyt.**

Allekirjoitukset