Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

5. ožujka 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 132. stavak 1. točka (b) – Izuzeća – Bolnička i medicinska zaštita – Bolnice – Usluge koje se pružaju u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava – Članci 377. i 391. – Odstupanja – Pravo na odabir oporezivanja – Održavanje sustava oporezivanja – Promjena uvjeta obavljanja djelatnosti”

U predmetu C-211/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal), odlukom od 19. veljače 2018., koju je Sud zaprimio 26. ožujka 2018., u postupku

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: M. Safjan, predsjednik vijeća, L. Bay Larsen (izvjestitelj) i C. Toader, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 17. lipnja 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Idealmed III – Serviços de Saúde SA, J. P. Lampreia i F. Antas, odvjetnici,

– za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M. J. Marques i P. Barros da Costa, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, M. Afonso i N. Gossement, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 10. listopada 2019.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: portugalski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 132. stavka 1. točke (b) i članaka 377. i 391. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Idealmed III – Serviços de Saúde SA (u daljnjem tekstu: Idealmed) i Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) u vezi s odlukom potonje kojom se Idealmedu nameće plaćanje iznosa koji odgovara porezu na dodanu vrijednost (PDV) odbijenom u okviru medicinskih usluga pruženih između 2014. i 2016. godine kao i plaćanje pripadajućih kompenzacijskih i zateznih kamata.

Pravni okvir

Direktiva 2006/112

3 Uvodna izjava 7. Direktive 2006/112 određuje:

„Zajednički sustav PDV-a trebao bi, čak i u slučaju kad njegove stope i sustav izuzeća nisu u potpunosti usklađeni, dovesti do neutralnosti u području tržišnog natjecanja, na način da na teritoriju svih država članica slične robe i usluge nose isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca.”

4 Članak 132. stavak 1. te direktive određuje:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(b) bolničku i medicinsku zaštitu i usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava ili, u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, bolnice, centre za medicinsko liječenje ili dijagnostiku i ostale valjano priznate institucije slične prirode;

[…]

(g) isporuke usluga i robe usko povezane uz rad koji se odnosi na socijalnu skrb i socijalnu zaštitu, uključujući one koje pružaju domovi umirovljenika, subjekti javnog prava ili druga tijela koja se u dotičnoj državi članici priznaju kao tijela koja su posvećena socijalnoj dobrobiti;

[…]”

5 Članak 133. navedene direktive predviđa:

„Države članice mogu uvjetovati davanje prava na izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) iz članka 132. stavka 1. tijelima koja nisu subjekti javnog prava u svakom pojedinačnom slučaju u jednom od ili više sljedećih uvjeta:

(a) dotični subjekti ne smiju sistematično ciljati na ostvarivanje dobiti, a svaki eventualni višak koji se usprkos tome ostvari ne smije se dijeliti, već ga se mora pripisati daljnjem poslovanju ili poboljšanju pruženih usluga;

[…]

(c) ti subjekti moraju zaračunavati cijene koje odobravaju tijela javne vlasti ili koje ne premašuju takve odobrene cijene, ili, u pogledu usluga koje ne podliježu odobrenju, cijene koje su niže od onih koje za slične usluge zaračunavaju komercijalna društva koja podliježu PDV-u;

[…]”

6 U skladu s člankom 377. te direktive:

„Portugal može nastaviti izuzimati transakcije navedene u točkama 2., 4., 7., 9., 10. i 13. Priloga X. dijela B, u skladu s uvjetima koji se primjenjuju u toj državi članici na dan 1. siječnja 1989.”

7 Članak 391. Direktive 2006/112 glasi kako slijedi:

„Države članice koje izuzimaju od PDV-a transakcije navedene u člancima 371., 375., 376. ili 377., u članku 378. stavku 2., članku 379. stavku 2. ili u člancima 380. do 390. mogu odobriti poreznim obveznicima pravo da se odluče za oporezivanje tih transakcija.”

8 Prilog X. te direktive, naslovljen „Popis transakcija obuhvaćenih odstupanjima iz članaka 370. i 371. i članaka od 375. do 390.”, u točki 7. dijela B koji nabraja transakcije koje države članice mogu nastaviti izuzimati navodi „transakcije koje obavljaju bolnice koje nisu obuhvaćene točkom (b) člankom 132. stavkom 1”.

Portugalsko pravo

9 Članak 9. stavak 2. Código do IVA (Zakonik o PDV-u) predviđa da su od PDV-a izuzete „medicinske i zdravstvene usluge i s njima usko povezane aktivnosti koje pružaju bolnice, klinike, dispanzeri i ostale ustanove slične prirode”.

10 Članak 12. tog zakonika, kao što proizlazi iz decreto-lei nº 102/2008 (Zakonodavna uredba br. 102/2008) od 20. lipnja 2008. određuje:

„1. Mogu se odreći izuzeća i odlučiti za oporezivanje svojih transakcija:

[…]

(b) bolnice, klinike, dispanzeri i ostale ustanove slične prirode koje ne pripadaju pravnim osobama javnog prava ili privatnim institucijama koje su dio nacionalnog zdravstvenog sustava koje osiguravaju pružanje medicinskih i zdravstvenih usluga i aktivnosti koje su s njima usko povezane;

2. Pravo odabira ostvaruje se podnošenjem, pred bilo kojim poreznim uredom ili na drugom ovlaštenom mjestu, prijave početka obavljanja djelatnosti ili njezine promjene, ovisno o slučaju, s učinkom od datuma podnošenja.

3. Kada je pravo odabira ostvareno u skladu s prijašnjim stavcima, porezni obveznik ostaje u sustavu koji je odabrao najmanje pet godina, a kada taj rok protekne, ako se želi vratiti u sustav izuzeća, on mora:

(a) tijekom siječnja jedne od godina koje slijede onoj u kojoj je protekao rok trajanja odabranog sustava podnijeti prijavu iz članka 32. koja proizvodi učinke od 1. siječnja u godini njezina podnošenja;

[…]”

11 Lei n° 7-A/2016 (Zakon br. 7-A/2016) od 30. ožujka 2016. izmijenio je članak 12. stavak 1. tog zakonika, koji od tada glasi kako slijedi:

„Mogu se odreći izuzeća i odlučiti za oporezivanje svojih transakcija:

[…]

(b) porezni obveznici iz članka 9. stavka 2. koji nisu pravne osobe javnog prava u vezi s pružanjem medicinskih i zdravstvenih usluga i s njima usko povezanih aktivnosti koje ne proizlaze iz sporazuma sklopljenih s državom u okviru zdravstvenog sustava u skladu s relevantnim temeljnim zdravstvenim zakonom;”

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Idealmed je društvo koje s ciljem stjecanja dobiti vodi i upravlja pet zdravstvenih ustanova koje nude osobito medicinske usluge, usluge zdravstvene njege kao i usluge dijagnostike, kliničkih analiza i psihoterapije.

13 U svojoj prijavi početka obavljanja djelatnosti, podnesenoj 6. siječnja 2012., to je društvo izrazilo namjeru da odabere redovni sustav naplate PDV-a.

14 Od početka rujna 2012. Idealmed je zaključio sporazume s javnim tijelima predviđajući osobito pružanje usluga njege po unaprijed određenim cijenama.

15 Nakon izvršenog nadzora porezna i carinska uprava je utvrdila da je između travnja 2014. i lipnja 2016. Idealmed veliki dio medicinske djelatnosti obavljao u okviru svojih ugovora i sporazuma. Ta je uprava zaključila da je ta djelatnost trebala biti izuzeta, bez mogućnosti da se Idealmed odrekne takvog izuzeća, i da je to društvo dakle neopravdano odbilo iznos PDV-a za koji je bilo oslobođeno u okviru obavljanja navedene djelatnosti.

16 Nastavno na nadzor, porezna i carinska uprava donijela je odluku kojom se po službenoj dužnosti mijenja svojstvo Idealmeda u odnosu na PDV s učinkom od 1. listopada 2012. i nalaže tom društvu plaćanje iznosa koji odgovara iznosu neopravdano odbijenog PDV-a, točnije 2 009 944,90 eura, uvećano za pripadajuće kamate.

17 Društvo Idealmed zatražilo je 27. lipnja 2017. osnivanje arbitražnog poreznog suda radi proglašenja ništavosti te odluke.

18 U tim je okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se članku 132. stavku 1. točki (b) Direktive [2006/112] tumačenje prema kojemu se za bolnicu u vlasništvu trgovačkog društva privatnog prava, koje je s državom i pravnim osobama javnog prava sklopilo sporazume za pružanje usluga zdravstvene zaštite, smatra da djeluje u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, u skladu s tom odredbom, ako se ispune sljedeći uvjeti:

– više od 54,5 % poslovnog prihoda, uključujući iznose naplaćene pacijentima koji su osiguranici, ostvaruje se u prometu s državnim tijelima i administrativnim uzajamnim fondovima, po cijenama koje su s njima utvrđene u ugovorima i sporazumima;

– više od 69 % pacijenata osiguranici su administrativnih uzajamnih fondova ili su korisnici usluga koje se pružaju u okviru sporazuma sklopljenih s državnim tijelima;

– više od 71 % zdravstvenih postupaka provodi se u okviru sporazuma sklopljenih s administrativnim uzajamnim fondovima i državnim tijelima, i

– djelatnost koja se obavlja u važnom je općem javnom interesu?

2. Budući da je Portugalska Republika, u skladu s člankom 377. Direktive [2006/112], nastavila izuzimati od PDV-a transakcije koje su izvršavale bolnice koje nisu navedene u članku 132. stavku 1. točki (b) te direktive, da je tim poreznim obveznicima pružila mogućnost da se odluče za oporezivanje navedenih transakcija u skladu s člankom 391. Direktive [2006/112], pod uvjetom da sustav oporezivanja zadrže u razdoblju od najmanje pet godina i da je predvidjela da se sustav izuzeća na njih može ponovno primjenjivati samo ako za to izričito izraze namjeru, protivi li se članku 391. i/ili načelima zaštite stečenih prava i legitimnih očekivanja, jednakog postupanja i nediskriminacije, neutralnosti i nenarušavanja tržišnog natjecanja u pogledu pacijenata i poreznih obveznika koji su subjekti javnog prava to da porezno tijelo naloži primjenu sustava izuzeća prije proteka navedenog roka, od razdoblja za koje smatra da je u njemu porezni obveznik počeo pružati usluge u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava?

3. Protivi li se navedenom članku 391. Direktive [2006/112] i/ili gore spomenutim načelima to da se novim propisom naloži primjena sustava izuzeća na porezne obveznike koji su se prethodno odlučili za sustav oporezivanja prije proteka navedenog roka od pet godina?

4. Protivi li se navedenom članku 391. Direktive [2006/112] i/ili gore spomenutim načelima propis prema kojem porezni obveznik koji se odlučio za primjenu sustava oporezivanja, jer u trenutku u kojem je odabrao taj sustav nije pružao zdravstvene usluge u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, može ostati u tom sustavu ako počne pružati te usluge u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

19 Uvodno, valjda podsjetiti da, prema članku 132. stavku 1. točki (b) Direktive 2006/112, države članice izuzimaju bolničku i medicinsku zaštitu i s njima usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava ili, u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na ove potonje bolnice, centri za medicinsko liječenje i dijagnostiku i ostale valjano priznate institucije slične prirode.

20 Iz teksta te odredbe proizlazi da je izuzeće usluga skrbi koje pružaju privatne bolnice uvjetovano time da su te usluge osigurane u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava.

21 Budući da se taj zahtjev odnosi na pružene usluge, a ne na dotičnog pružatelja, omjer usluga skrbi koje su osigurane u sličnim socijalnim uvjetima u smislu navedene odredbe u odnosu na cjelokupnu djelatnost tog pružatelja nije relevantan za primjenu izuzeća koje je predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (b) navedene direktive.

22 U tim okolnostima treba zaključiti da svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 132. stavak 1. točku (b) Direktive 2006/112 tumačiti na način da nadležna tijela države članice mogu uzeti u obzir, radi utvrđivanja jesu li usluge skrbi koje privatne bolnice pružaju u općem interesu

osigurane u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji vrijede za subjekte javnog prava, u smislu te odredbe, činjenicu da se te usluge pružaju u okviru sporazuma sklopljenih s javnim tijelima te države članice po cijenama koje su određene sporazumima i čije troškove dijelom pokrivaju ustanove socijalnog osiguranja navedene države članice.

23 U tom pogledu najprije valja navesti da članak 13. A. stavak 1. točke (b) i (g) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koji se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.) i članak 132. stavak 1. točke (b) i (g) Direktive 2006/112, čiji je tekst u biti istovjetan prvoj od tih odredaba, treba tumačiti na isti način i da stoga sudska praksa Suda o prvoj od tih odredaba može poslužiti kao temelj za tumačenje druge (vidjeti u tom smislu presudu od 10. lipnja 2010., Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, t. 27.).

24 Budući da je riječ o pojmu „socijalnih uvjeta koji su slični" u smislu članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112, valja zaključiti da ta odredba ne definira precizno aspekte dotičnih usluga skrbi koje treba usporediti kako bi se ocijenila njezina primjenjivost.

25 Što se toga tiče, treba podsjetiti, kao prvo, da se svrha svih odredaba članka 132. stavka 1. Direktive 2006/112 sastoji od izuzeća određenih djelatnosti od javnog interesa od PDV-a, s ciljem olakšavanja pristupa određenim uslugama i isporuci određene robe izbjegavanjem povećanih troškova do kojih bi došlo njihovim oporezivanjem PDV-om (vidjeti, u tom smislu, presudu od 20. studenoga 2019., Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

26 Činjenica da su usluge u općem interesu predstavlja relevantan element koji treba uzeti u obzir za određivanje odnosi li se na usluge privatne bolničke skrbi izuzeće predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (b) ove direktive.

27 Kao drugo, iz članka 133. prvog stavka točke (c) navedene direktive proizlazi da države članice mogu uvjetovati davanje izuzeća koja su predviđena osobito u članku 132. stavku 1. točkama (b) i (g) te direktive subjektima koji nisu subjekti javnog prava pod uvjetom da ti subjekti moraju naplaćivati cijene koje odobravaju tijela javne vlasti ili koje ne premašuju takve cijene, ili, u pogledu usluga koje ne podliježu odobrenju, cijene koje su niže od onih koje za slične usluge zaračunavaju trgovačka društva koja podliježu PDV-u.

28 Budući da je zakonodavac Unije odredio da je element određivanja cijena pružanja usluga sporazumom sklopljenim s javnim tijelima države članice fakultativan uvjet za koji države članice mogu odlučiti hoće li ga primijeniti ili ne kod izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (b) Direktive 2006/112, nedostatak takvog elementa ne može biti takve prirode da bi isključio mogućnost tog izuzeća (vidjeti, po analogiji, presudu od 26. svibnja 2005., Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, t. 40.).

29 Takav element ipak ostaje relevantan za utvrđivanje jesu li usluge skrbi koje pruža privatna bolnica osigurane u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji vrijede za subjekte javnog prava u smislu članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112 (vidjeti, po analogiji, presudu od 21. siječnja 2016., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, t. 38.).

30 U tim okolnostima treba zaključiti da element određivanja cijena pružanja usluga sporazumom sklopljenim s javnim tijelima države članice predstavlja element koji se može uzeti u obzir radi utvrđivanja jesu li usluge privatne bolničke skrbi osigurane u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji vrijede za subjekte javnog prava u smislu članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112.

31 Kao treće, iz sudske prakse Suda proizlazi da su načini na koje institucije socijalnog osiguranja države članice pružaju usluge relevantni u okviru ispitivanja sličnosti uvjeta u kojima se usluge pružaju u smislu te odredbe (vidjeti, u tom smislu, presudu od 10. lipnja 2010., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, t. 69. i 70.).

32 Imajući u vidu prethodno navedeno, na prvo pitanje treba odgovoriti da članak 132. stavak 1. točku (b) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da nadležna tijela države članice mogu uzeti u obzir, radi utvrđivanja jesu li usluge skrbi koje privatne bolnice pružaju u općem interesu osigurane u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji vrijede za subjekte javnog prava, u smislu te odredbe, činjenicu da se te usluge pružaju u okviru sporazuma sklopljenih s javnim tijelima te države članice po cijenama koje su određene sporazumima i čije troškove dijelom pokrivaju ustanove socijalnog osiguranja navedene države članice.

Drugo do četvrtog pitanja

33 Svojim drugim, trećim i četvrtim pitanjem, koja treba ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 391. Direktive 2006/112 u vezi s njezinim člankom 377. i načela legitimnih očekivanja, pravne sigurnosti i porezne neutralnosti tumačiti na način da im se protivi izuzeće od PDV-a za usluge skrbi koje pružaju privatne bolnice iz članka 132. stavka 1. točke (b) te direktive zbog promjene uvjeta obavljanja tih djelatnosti koja se dogodila nakon što su odabrale sustav oporezivanja predviđen nacionalnim propisom dotične države članice, koji predviđa obvezu za sve porezne obveznike koji tako odaberu da zadrže taj sustav tijekom određenog roka, dok taj rok još nije protekao.

34 Valja podsjetiti da je zajednički sustav PDV-a rezultat progresivnog usklađivanja nacionalnih zakonodavstava u okviru članaka 113. i 115. UFEU-a. Kao što je Sud u više navrata utvrdio, to je usklađivanje, kako je ostvareno na temelju uzastopnih direktiva i, osobito, na temelju Direktive 77/388, još uvijek samo djelomično (vidjeti, u tom smislu, presudu od 26. veljače 2015., VDP Dental Laboratory i dr., C-144/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, t. 60. i navedenu sudsku praksu).

35 Naime, Direktiva 2006/112 u svojem članku 370. ovlašćuje države članice da održe na snazi određene odredbe iz svojeg nacionalnog zakonodavstva koje je prethodilo toj direktivi, a koje bi bez tog ovlaštenja njoj bilo protivno (presuda od 26. veljače 2015., VDP Dental Laboratory i dr., C-144/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, t. 61. i navedena sudska praksa).

36 U tom kontekstu članak 377. te direktive u vezi s Prilogom X. dijelom B točkom 7. navedene direktive ovlašćuje Portugalsku Republiku da nastavi izuzimati transakcije bolnica koje nisu navedene u članku 132. stavku 1. točki (b) te direktive, pod uvjetima koji su u toj državi članici postojali 1. siječnja 1989.

37 Među ostalim, članak 391. Direktive 2006/112 ovlašćuje države članice koje izuzimaju transakcije iz odredaba koje navodi, među kojima je i članak 377. ove direktive, da dotičnim poreznim obveznicima daju mogućnost odabira oporezivanja navedenih transakcija.

38 Iz zajedničkog tumačenja članaka 377. i 391. navedene direktive kao i iz njezina Priloga X. dijela B točke 7. proizlazi da se mogućnost odabira oporezivanja predviđenog člankom 391. te direktive odnosi samo na transakcije bolnica koje nisu navedene u članku 132. stavku 1. točki (b) Direktive 2006/112. Međutim, ta potonja odredba nalaže državama članicama da izuzmu usluge koje su njome obuhvaćene (vidjeti, u tom smislu, presudu od 10. lipnja 2010., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, t. 56.).

39 Iz navedenoga slijedi da, od trenutka kada privatna bolnica pruži usluge iz članka 132. stavka 1. točke (b) te direktive, treba primijeniti sustav izuzeća za svoje usluge, čak i kada je odabrala sustav oporezivanja na temelju djelatnosti koje nisu bile sadržane u navedenoj odredbi.

40 Stoga države članice ne bi trebale tražiti uporište u člancima 377. i 391. Direktive 2006/112 kako bi opravdale nastavljanje oporezivanja transakcija poreznog obveznika ako bi to za posljedicu trebalo imati da te transakcije ne budu izuzete iako se na njih odnosi izuzeće predviđeno člankom 132. stavkom 1. točkom (b) te direktive.

41 Osim toga, po pitanju načela porezne neutralnosti navedenog u uvodnoj izjavi 7. navedene direktive, prema kojemu je zabranjeno da se prema sličnim i stoga međusobno konkurentnim uslugama postupa na različit način u pogledu PDV-a (vidjeti, u tom smislu, presudu od 5. rujna 2019., Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, t. 36. i navedena sudska praksa), činjenica da je u prošlosti dotični porezni obveznik pružao druge usluge u odnosu na koje se na njega primjenjivao poseban porezni sustav nema u načelu za cilj promijeniti porezni tretman usluga koje on kasnije pruža u različitim socijalnim uvjetima.

42 Isto tako, činjenica da nacionalni propis koji predviđa takvu mogućnost odabira poreznog sustava za djelatnosti obvezuje poreznog obveznika da zadrži takav sustav u određenom roku koji još uvijek nije protekao nije od utjecaja na porezni tretman usluga iz članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112 s obzirom na to da takva mogućnost vrijedi samo za transakcije koje nisu navedene u toj odredbi.

43 Osim toga, načela legitimnih očekivanja ili pravne sigurnosti ne dovode u pitanje takvo tumačenje.

44 Što se tiče načela legitimnih očekivanja, treba podsjetiti da pravo oslanjanja na to načelo obuhvaća svakog pojedinca kod kojeg je upravno tijelo stvorilo legitimna očekivanja utemeljena na preciznim jamstvima koja mu je ono pružilo (presuda od 21. veljače 2018., Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, t. 46. i navedena sudska praksa).

45 Međutim, činjenica da nacionalni propis koji je dopustio poreznom obvezniku da odabere oporezivanje svojih djelatnosti uvjetuje korištenje takvog odabira obvezom da zadrži odabrani sustav tijekom određenog roka ne bi trebala stvoriti legitimna očekivanja za tog poreznog obveznika da će nadležna tijela zadržati takav sustav u slučaju promjene uvjeta u kojima on obavlja svoje djelatnosti.

46 Što se tiče načela pravne sigurnosti, Sud je odlučio da se ono ne protivi tomu da porezno tijelo u roku zastare naknadno obračuna PDV koji se odnosi na odbitak ili na usluge koje su već pružene, a koje je trebalo podvrgnuti njegovu plaćanju (presuda od 12. listopada 2016., Nigel i dr., C-340/15, EU:C:2016:764, t. 48.).

47 Takvo se načelo stoga ne protivi tome da porezna uprava ocijeni situaciju poreznog obveznika koji je odabrao oporezivanje svojih djelatnosti i da, nakon te ocjene, ta uprava naknadno obračuna PDV na temelju poreza koji je odbijen za usluge koje je porezni obveznik pružio nakon što je iskoristio svoje pravo odabira ako zaključe da se te usluge odnose na članak 132. stavak 1. točku (b) te direktive i da su trebale biti izuzete u skladu s tom odredbom.

48 Iz navedenoga slijedi da treba odgovoriti da drugo, treće i četvrto pitanje treba tumačiti na način da se članku 391. Direktive 2006/112 u vezi s njezinim člankom 377. i načelima legitimnih očekivanja, pravne sigurnosti i porezne neutralnosti ne protivi izuzeće PDV-a za usluge skrbi koje pružaju privatne bolnice iz članka 132. stavka 1. točke (b) te direktive zbog promjene uvjeta obavljanja tih djelatnosti koja se dogodila nakon što su odabrale sustav oporezivanja predviđen nacionalnim propisom dotične države članice koji predviđa obvezu za sve porezne obveznike koji tako odaberu da zadrže taj sustav tijekom određenog roka, dok taj rok još nije protekao.

Troškovi

49 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 132. stavak 1. točku (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da nadležna tijela države članice mogu uzeti u obzir, radi utvrđivanja jesu li usluge koje privatne bolnice pružaju u općem interesu osigurane u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji vrijede za subjekte javnog prava, u smislu te odredbe, činjenicu da se te usluge pružaju u okviru sporazuma sklopljenih s javnim tijelima te države članice po cijenama koje su određene sporazumima i čije troškove dijelom pokrivaju ustanove socijalnog osiguranja navedene države članice.**

2. **Članak 391. Direktive 2006/112 u vezi s njezinim člankom 377. i načela legitimnih očekivanja, pravne sigurnosti i porezne neutralnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi izuzeće poreza na dodanu vrijednost za usluge skrbi koje pružaju privatne bolnice iz članka 132. stavka 1. točke (b) te direktive zbog promjene uvjeta obavljanja tih djelatnosti koja se dogodila nakon što su odabrale sustav oporezivanja predviđen nacionalnim propisom dotične države članice koji predviđa obvezu za sve porezne obveznike koji tako odaberu da zadrže taj sustav tijekom određenog roka, dok taj rok još nije protekao.**

Potpisi