Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 5 mars 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 b – Undantag från skatteplikt – Sjukhusvård och sjukvård – Sjukhus – Tjänster som tillhandahålls under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ – Artiklarna 377 och 391 – Undantag – Möjlighet att välja att beskattas – Bibehållande av beskattning – Ändring av villkoren för utövandet av verksamheten”

I mål C-211/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden), Portugal) genom beslut av den 19 februari 2018, som inkom till domstolen den 26 mars 2018, i målet

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

mot

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Safjan (referent) samt domarna L. Bay Larsen (referent) och C. Toader,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 juni 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Idealmed III – Serviços de Saúde SA, genom J.P. Lampreia och F. Antas, advogados,

– Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M.J. Marques och P. Barros da Costa, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom M. Afonso och N. Gossement, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

och efter att den 10 oktober 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 132.1 b, samt artiklarna 377 och 391 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Idealmed III – Serviços de Saúde SA (nedan kallat Idealmed) och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal). Målet rör skatte- och tullmyndighetens beslut att ålägga Idealmed att betala ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som dragits av för de medicinska tjänster som bolaget tillhandahållit mellan åren 2014 och 2016, jämte kompensationsränta och dröjsmålsränta.

Tillämpliga bestämmelser

Direktiv 2006/112

3 Skäl 7 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.”

4 I artikel 132.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

b) Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

…

g) Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.

…”

5 I artikel 133 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att ett eller flera av följande villkor är uppfyllda:

a) Organen i fråga får inte ha som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

…

c) De priser som organen sätter skall vara godkända av de offentliga myndigheterna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller transaktioner vars pris inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

…”

6 I artikel 377 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Portugal får fortsätta att tillämpa undantag från skatteplikt för de transaktioner som anges i del B punkterna 2, 4, 7, 9, 10 och 13 i bilaga X på de villkor som gällde i den medlemsstaten den 1 januari 1989.”

7 Artikel 391 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”De medlemsstater som tillämpar undantag för skatteplikt för de transaktioner som avses i artiklarna 371, 375, 376 och 377, artikel 378.2, artikel 379.2 och artiklarna 380–390 får ge beskattningsbara personer rätt att välja att dessa transaktioner skall beskattas.”

8 I bilaga X till detta direktiv, med rubriken ”Förteckning över transaktioner som omfattas av de avvikelser som avses i artiklarna 370 och 371 och i artiklarna 375–390”, anges i punkt 7 i del B, i vilken de transaktioner för vilka medlemsstaterna får fortsätta att tillämpa undantag från skatteplikt, räknas upp, följande: ”Transaktioner som utförs av sjukhus vilka inte omfattas av artikel 132.1 b”.

Portugisisk rätt

9 I artikel 9.2 i Código do IVA (lagen om mervärdesskatt) föreskrivs att ”tillhandahållande av medicinska eller paramedicinska tjänster och andra tjänster nära knutna till dessa och som utförs av sjukhus, mottagningar, vårdcentraler och andra liknande inrättningar” är undantagna från mervärdesskatteplikt.

10 I artikel 12 i denna lag, i dess lydelse enligt decreto-lei nº 102/2008 (lagstiftningsdekret nr 102/2008), av den 20 juni 2008, föreskrivs följande:

”1. Följande kan avstå från skattebefrielse och välja att skatten ska påföras deras transaktioner:

…

b) Sjukhus, mottagningar, vårdcentraler och andra liknande inrättningar som inte är offentligrättsliga juridiska personer eller privata institutioner som ingår i det nationella hälso- och sjukvårdssystemet och som tillhandahåller medicinska eller paramedicinska tjänster och utför transaktioner nära knutna till dessa.

2. Detta alternativ ska tillämpas genom att lämna in förklaringen om verksamhetens inledande eller, i förekommande fall, förklaringen om ändrad verksamhet till behörigt skattekontor, och börjar gälla från och med tidpunkten för inlämningen.

3. När den beskattningsbara personen har utövat rätten till valfrihet i enlighet med de föregående styckena är denne skyldig att förbli i den ordning som valts under en period av minst fem år. Vid utgången av denna period ska den beskattningsbara personen – om denne på nytt vill åtnjuta undantaget från skatteplikt – göra följande:

a) Under januari månad något av de följande åren efter det år när tillämpningsperioden för den valda ordningen löper ut lämna in den förklaring som anges i artikel 32, som får verkan från och med den 1 januari året för inlämningen.

…”

11 Genom lei nr 7-A/2016 (lag nr 7-A/2016) av den 30 mars 2016 ändrades artikel 12.1 i nämnda lag, vilken numera har följande lydelse:

”Följande kan avstå från skattebefrielse och välja att skatten ska påföras deras transaktioner:

…

b) De beskattningsbara personer som avses i artikel 9.2 och som inte är offentligrättsliga juridiska personer, med avseende på tillhandahållande av medicinska eller paramedicinska tjänster och andra tjänster nära knutna till dessa som inte är en följd av statliga avtal på hälso- och sjukvårdsområdet, i enlighet med respektive ramlag.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Idealmed är ett bolag som i vinstsyfte förvaltar och driver fem hälso- och sjukvårdsinrättningar, vilka bland annat tillhandahåller medicinska tjänster, omvårdnad och tjänster avseende diagnos, kliniska analyser och sjukgymnastik.

13 I förklaring som inkom den 6 januari 2012 meddelade bolaget att det påbörjat sin verksamhet och att det ville omfattas av den normala mervärdesskatteordningen.

14 Från och med september 2012 ingick Idealmed avtal och överenskommelser med offentliga myndigheter om bland annat tillhandahållande av vårdtjänster till förutbestämda priser.

15 Vid en kontroll konstaterade skatte- och tullmyndigheten att en stor del av Idealmeds medicinska verksamhet, mellan april 2014 och juni 2016, hade utövats inom ramen för dessa avtal och överenskommelser. Skatte- och tullmyndigheten drog härav slutsatsen att denna verksamhet borde ha undantagits från skatteplikt, utan att Idealmed kunde avstå från att omfattas av ett sådant undantag från skatteplikt, och att bolaget således felaktigt hade dragit av den mervärdesskatt som hade betalats inom ramen för nämnda verksamhet.

16 Efter denna kontroll antog skatte- och tullmyndigheten ett beslut som ex officio ändrade Idealmeds status i mervärdesskattehänseende med verkan från och med den 1 oktober 2012 och ålade bolaget att betala ett belopp motsvarande den felaktigt avdragna mervärdesskatten, det vill säga 2 009 944,90 euro, jämte ränta.

17 Den 27 juni 2017 framställde Idealmed en begäran om inrättande av en skiljedomstol för skatterättsliga tvister för att få fastställt att beslutet var rättsstridigt.

18 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden), Portugal) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Utgör artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 hinder för att ett sjukhus som ägs av ett privaträttsligt rörelseidkande bolag och som har ingått avtal om tillhandahållande av sjukvårdstjänster med staten och med offentligrättsliga juridiska personer anses övergå till att verka under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ som anges i den bestämmelsen, om

– mer än 54,5 procent av faktureringen, inbegripet de belopp som faktureras de aktuella användarna, avser statliga organ och offentliga sjukkassor, till priser som fastställs i de avtal och överenskommelser som ingåtts med dem,

– mer än 69 procent av användarna tar emot förmåner från offentliga sjukkassor eller tar emot tjänster som tillhandahålls inom ramen för de avtal som ingåtts med statliga organ,

– mer än 71 procent av de medicinska åtgärderna vidtas enligt de avtal som ingåtts med offentliga sjukkassor och med statliga organ, och

– den verksamhet som bedrivs är av betydande allmänt intresse?

2) Med beaktande av att Republiken Portugal, i enlighet med artikel 377 i direktiv 2006/112, har valt att fortsatt undanta de transaktioner som utförs av sjukhus och som inte omnämns i artikel 132.1 b i samma direktiv från mervärdesskatt, av att dessa beskattningsbara personer har getts möjlighet att välja i fråga om beskattning av sådana transaktioner i enlighet med artikel 391 i direktiv [2006/112], under förutsättning att de upprätthåller den valda beskattningsordningen under en period av minst fem år, och av att de endast kan omfattas av ordningen för undantag från skatteplikt på nytt om de uttryckligen förklarar detta, utgör artikel 391 och/eller principen om skydd av förvärvade rättigheter, principen om berättigade förväntningar, likhetsprincipen, icke-diskrimineringsprincipen, neutralitetsprincipen och principen om en icke-snedvriden konkurrens med avseende på användarna och de beskattningsbara personer som är offentligrättsliga organ, hinder för att skatte- och tullmyndigheten ålägger tillämpning av ordningen för undantag från skatteplikt innan nämnda tidsperiod har löpt ut, från den tidpunkt då myndigheten anser att den beskattningsbara personen har övergått till att tillhandahålla tjänster under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ?

3) Utgör artikel 391 i direktiv 2006/112 och/eller de ovannämnda principerna hinder för en ny lag som kräver att ordningen för undantag från skatteplikt ska tillämpas på beskattningsbara personer som tidigare har valt att beskattas, innan tidsperioden på fem år löper ut?

4) Utgör artikel 391 i direktiv 2006/112 och/eller de ovannämnda principerna hinder för lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person som har valt att beskattas, eftersom personen vid den tidpunkt då den valde detta alternativ inte tillhandahöll sjukvårdstjänster under sociala betingelser som var jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ, kan fortsätta att omfattas av denna ordning om personen övergår till att tillhandahålla sådana tjänster under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

19 Det ska inledningsvis erinras om att medlemsstaterna enligt artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 ska undanta sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art från skatteplikt.

20 Det framgår av ordalydelsen i denna bestämmelse att undantaget från skatteplikt för vårdtjänster som tillhandahålls av privata sjukhus är villkorat av att dessa tjänster tillhandahålls under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ.

21 Eftersom detta krav avser de tjänster som tillhandahålls och inte den berörda tillhandahållaren, är andelen vårdtjänster som tillhandahålls under jämförbara sociala betingelser, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, i förhållande till tillhandahållarens hela verksamhet, inte relevant för tillämpningen av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 b i nämnda direktiv.

22 Under dessa omständigheter ska den hänskjutande domstolen anses ha ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de behöriga myndigheterna i en medlemsstat, vid bedömningen av huruvida vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus, vilka är av allmänintresse, tillhandahålls under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ, i den mening som avses i samma bestämmelse, kan beakta den omständigheten att dessa tjänster tillhandahålls inom ramen för avtal som ingåtts med offentliga myndigheter i den medlemsstaten, till priser som fastställs i dessa avtal och vars kostnader delvis täcks av institutionerna för social trygghet i den medlemsstaten.

23 Det ska inledningsvis påpekas att artikel 13 A.1 b och g i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva område 9, volym 1, s. 28) och artikel 132.1 b och g i direktiv 2006/112, vars utformning i huvudsak är identisk med den i den förstnämnda bestämmelsen, ska tolkas på samma sätt. Den praxis från domstolen som avser den förstnämnda bestämmelsen är således relevant för att besvara frågor som rör tolkningen av den sistnämnda bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 27).

24 Vad gäller begreppet ”jämförbara sociala betingelser”, i den mening som avses i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112, konstaterar domstolen att denna bestämmelse inte innehåller någon exakt definition av vilka aspekter av de berörda vårdtjänsterna som ska jämföras vid bedömningen av huruvida bestämmelsen är tillämplig.

25 Det ska i detta hänseende för det första påpekas att bestämmelserna i artikel 132.1 i direktiv 2006/112 tillsammans syftar till att vissa verksamheter av allmänintresse ska undantas från mervärdesskatteplikt för att underlätta tillgången till vissa tjänster och leveransen av vissa varor, genom att undvika de merkostnader som följer om mervärdesskatt tas ut (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 november 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

26 Frågan huruvida tjänsterna är av allmänintresse är således en relevant omständighet som ska beaktas vid bedömningen av huruvida vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 b i direktivet.

27 För det andra följer det av artikel 133 första stycket c i nämnda direktiv att medlemsstaterna, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, får göra undantagen i bland annat artikel 132.1 b och g i samma direktiv beroende av att följande villkor är uppfyllt: De priser som organen sätter ska vara godkända av de offentliga myndigheterna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller transaktioner vars pris inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

28 Eftersom unionslagstiftaren har gjort kriteriet att priset på tjänsterna ska vara fastställt i ett avtal som ingåtts med de offentliga myndigheterna i en medlemsstat till ett fakultativt villkor som medlemsstaterna kan välja om de vill tillämpa eller ej i samband med det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112, kan avsaknaden av ett sådant kriterium inte medföra att undantaget inte kan tillämpas (se, analogt, dom av den 26 maj 2005, Kingscrest Associates och Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 40).

29 Ett sådant kriterium är likväl relevant vid bedömningen av huruvida de vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus tillhandahålls under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ i den mening som avses i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 (se, analogt, dom av den 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 38).

30 Under dessa omständigheter finner domstolen att det kriterium avseende fastställande av priset på tjänster i ett avtal som ingåtts med de offentliga myndigheterna i en medlemsstat utgör ett kriterium som kan beaktas vid bedömningen av huruvida de vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus tillhandahålls under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ i den mening som avses i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112.

31 För det tredje framgår det av domstolens praxis att det sätt på vilket kostnaderna för tjänsterna belastar institutionerna för social trygghet i en medlemsstat är relevant vid prövningen av huruvida de villkor under vilka dessa förmåner tillhandahålls är jämförbara i den mening som avses i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punkterna 69 och 70).

32 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de behöriga myndigheterna i en medlemsstat, vid bedömningen av huruvida vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus, vilka är av allmänintresse, tillhandahålls under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ, i den mening som avses i samma bestämmelse, kan beakta den omständigheten att dessa tjänster tillhandahålls inom ramen för avtal som ingåtts med offentliga myndigheter i den medlemsstaten, till priser som fastställs i dessa avtal och vars kostnader delvis täcks av institutionerna för social trygghet i den medlemsstaten.

Den andra, den tredje och den fjärde frågan

33 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra, den tredje och den fjärde frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 391 i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 377 i samma direktiv och principen om skydd för berättigade förväntningar, rättssäkerhetsprincipen och principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att den utgör hinder för att tillämpa ett undantag från mervärdesskatteplikt på vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus och som omfattas av artikel 132.1 b i direktivet på grund av en ändring av villkoren för utövandet av verksamheten som har inträtt efter det att det privata sjukhuset valde att omfattas av den skatteordning som föreskrivs i den nationella lagstiftningen i den berörda medlemsstaten, i vilken det föreskrivs att varje beskattningsbar person som har gjort ett sådant val ska fortsätta att omfattas av den ordningen under en viss tidsperiod, i de fall då denna tidsperiod ännu inte har löpt ut.

34 Det gemensamma mervärdesskattesystemet är resultatet av en gradvis harmonisering av de nationella lagstiftningarna med stöd av artiklarna 113 FEUF och 115 FEUF. Som domstolen vid flera tillfällen har fastställt är denna harmonisering, såsom den har genomförts genom flera på varandra följande direktiv, särskilt direktiv 77/388, alltjämt enbart partiell (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory m.fl., C-144/13 och C-160/13, EU:C:2015:116, punkt 60 och där angiven rättspraxis).

35 Enligt artikel 370 i direktiv 2006/112 tillåts medlemsstaterna att behålla vissa bestämmelser i nationell lagstiftning antagna före direktivet, vilka utan nämnda tillstånd skulle vara oförenliga med det direktivet (dom av den 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory m.fl., C-144/13 och C-160/13, EU:C:2015:116, punkt 61 och där angiven rättspraxis).

36 Artikel 377 i detta direktiv, jämförd med del B punkt 7 i bilaga X till direktivet, tillåter i detta sammanhang Republiken Portugal att fortsätta att undanta transaktioner som utförs av sjukhus vilka inte omfattas av artikel 132.1 b i samma direktiv på de villkor som gällde i den medlemsstaten den 1 januari 1989.

37 Enligt artikel 391 i direktiv 2006/112 får de medlemsstater som tillämpar undantag från skatteplikt för de transaktioner som avses i de bestämmelser som anges däri, däribland artikel 377 i direktivet, ge beskattningsbara personer rätt att välja att dessa transaktioner ska beskattas.

38 Det framgår således av artikel 377 jämförd med artikel 391 i nämnda direktiv och del B punkt 7 i bilaga X till samma direktiv, att den valfrihet i fråga om beskattning som föreskrivs i artikel 391 i samma direktiv endast avser de transaktioner som utförs av sjukhus vilka inte omfattas av artikel 132.1 b i direktiv 2006/112. Enligt sistnämnda bestämmelse är medlemsstaterna således skyldiga att undanta tjänster som omfattas av denna bestämmelse från skatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 56).

39 Härav följer att från och med den tidpunkt då ett privat sjukhus tillhandahåller tjänster som omfattas av artikel 132.1 b i samma direktiv ska ordningen med undantag från skatteplikt tillämpas på dessa tjänster, även om sjukhuset har valt att omfattas av ordningen för beskattning i enlighet med den verksamhet som inte omfattades av nämnda bestämmelse.

40 Medlemsstaterna kan således inte stödja sig på artiklarna 377 och 391 i direktiv 2006/112 för att motivera att en beskattningsbar persons transaktioner ska fortsätta att beskattas, om detta skulle leda till att transaktionerna inte kommer att undantas från skatteplikt trots att de omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 b i direktivet.

41 Med hänsyn till principen om skatteneutralitet, som det erinras om i skäl 7 i direktivet, enligt vilken jämförbara tjänster, som således konkurrerar med varandra, inte får behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 september 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punkt 36 och där angiven rättspraxis), kan den omständigheten att den berörda beskattningsbara personen tidigare har tillhandahållit andra tjänster och därför omfattats av en särskild skatteordning i princip inte ändra den skattemässiga behandlingen av de tjänster som därefter har tillhandahållits av den beskattningsbara personen under andra sociala betingelser.

42 Det saknar likväl betydelse för den skattemässiga behandlingen av tjänster som omfattas av artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 att den beskattningsbara personen enligt den nationella lagstiftningen, i vilken det föreskrivs en sådan möjlighet att välja ordningen för beskattning av verksamhet, är skyldig att fortsätta att omfattas av den ordningen under en viss tidsperiod, som ännu inte har löpt ut, eftersom en sådan möjlighet endast gäller för transaktioner som inte omfattas av denna bestämmelse.

43 En sådan tolkning påverkas vidare inte heller av principen om skydd för berättigade förväntningar eller rättssäkerhetsprincipen.

44 Vad gäller principen om skydd för berättigade förväntningar ska det erinras om att rätten att åberopa den principen tillkommer varje enskild person hos vilken en förvaltningsmyndighet har väckt grundade förhoppningar genom att ge vederbörande tydliga försäkringar (dom av den 21 februari 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

45 Den omständigheten att den nationella lagstiftningen, enligt vilken en beskattningsbar person har rätt att välja att beskatta sin verksamhet, uppställer som villkor för detta val att den beskattningsbara personen är skyldig att fortsätta att omfattas av den ordning som har valts under en viss tidsperiod kan inte ge upphov till berättigade förväntningar hos den beskattningsbara personen om att de behöriga myndigheterna ska bibehålla denna ordning om de villkor enligt vilka denne utövar sin verksamhet ändras.

46 Vad gäller rättssäkerhetsprincipen har domstolen fastställt att den inte utgör hinder för att skattemyndigheten, inom omprövningstiden, beslutar om efterbeskattning för den skatt som dragits av eller för tjänster som redan tillhandahållits, på vilka mervärdesskatt borde ha tagits ut (dom av den 12 oktober 2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 48).

47 En sådan princip utgör således inte hinder för att skattemyndigheten gör en bedömning av situationen för en beskattningsbar person som har valt att låta sin verksamhet beskattas och att skattemyndigheten, efter denna bedömning, beslutar om efterbeskattning för den mervärdesskatt som dragits av för tjänster som den beskattningsbara personen har tillhandahållit efter att ha gjort detta val, när skattemyndigheten har kommit fram till att dessa tjänster omfattas av artikel 132.1 b i direktivet och borde ha undantagits från skatteplikt i enlighet med denna bestämmelse.

48 Mot denna bakgrund ska den andra, den tredje och den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artikel 391 i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 377 i samma direktiv och principen om skydd för berättigade förväntningar, rättssäkerhetsprincipen och principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att tillämpa ett undantag från mervärdesskatteplikt på vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus och som omfattas av artikel 132.1 b i direktivet på grund av en ändring av villkoren för utövandet av verksamheten som har inträtt efter det att det privata sjukhuset valde att omfattas av den skatteordning som föreskrivs i den nationella lagstiftningen i den berörda medlemsstaten, i vilken det föreskrivs att varje beskattningsbar person som har gjort ett sådant val ska fortsätta att omfattas av den ordningen under en viss tidsperiod, i de fall då denna tidsperiod ännu inte har löpt ut.

Rättegångskostnader

49 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

1) **Artikel 132.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de behöriga myndigheterna i en medlemsstat, vid bedömningen av huruvida vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus, vilka är av allmänintresse, tillhandahålls under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ, i den mening som avses i samma bestämmelse, kan beakta**

den omständigheten att dessa tjänster tillhandahålls inom ramen för avtal som ingåtts med offentliga myndigheter i den medlemsstaten, till priser som fastställs i dessa avtal och vars kostnader delvis täcks av institutionerna för social trygghet i den medlemsstaten.

2) **Artikel 391 i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 377 i samma direktiv och principen om skydd för berättigade förväntningar, rättssäkerhetsprincipen och principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att tillämpa ett undantag från mervärdesskatteplikt på vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus och som omfattas av artikel 132.1 b i direktivet på grund av en ändring av villkoren för utövandet av verksamheten som har inträtt efter det att det privata sjukhuset valde att omfattas av den skatteordning som föreskrivs i den nationella lagstiftningen i den berörda medlemsstaten, i vilken det föreskrivs att varje beskattningsbar person som har gjort ett sådant val ska fortsätta att omfattas av den ordningen under en viss tidsperiod, i de fall då denna tidsperiod ännu inte har löpt ut.**

Underskrifter