Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 5. marca 2020*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 132(1)(b) – Oprostitve – Bolnišnična in zdravstvena oskrba – Bolnišnice – Storitve, opravljene pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava – Člena 377 in 391 – Odstopanja – Izbira glede obdavčitve – Ohranitev obdavčitve – Sprememba pogojev za opravljanje dejavnosti“

V zadevi C-211/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (davčno arbitražno razsodišče (center za arbitražo v upravnih zadevah), Portugalska) z odločbo z dne 19. februarja 2018, ki je prispela na Sodišče 26. marca 2018, v postopku

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi M. Safjan, predsednik senata, L. Bay Larsen (poročevalec), sodnika, in C. Toader, sodnica,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. junija 2019,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Idealmed III – Serviços de Saúde SA J. P. Lampreia in F. Antas, advogados,

– za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M. J. Marques in P. Barros da Costa, agenti,

– za Evropsko komisijo M. Afonso in N. Gossement, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 10. oktobra 2019

izreka naslednjo

* Jezik postopka: portugalščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 132(1)(b), 377 in 391 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Idealmed III – Serviços de Saúde SA (v nadaljevanju: Idealmed) in Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ, Portugalska) zaradi odločbe zadnjenavedenega, s katero je družbi Idealmed naložil plačilo zneska, ki ustreza davku na dodano vrednost (DDV), odbitem za zdravstvene storitve, ki jih je opravila v obdobju 2014–2016, ter plačilo kompenzacijskih in zamudnih obresti v zvezi s temi storitvami.

Pravni okvir

Direktiva 2006/112

3 V uvodni izjavi 7 Direktive 2006/112 je navedeno:

„Skupni sistem DDV bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.“

4 Člen 132(1) te direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(b) bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste;

[…]

(g) opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s socialnim skrbstvom in socialnovarstvenim delom, vključno z dobavami s strani domov za ostarele, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge organizacije, ki jih država članica priznava kot organizacije socialnega pomena;

[…]“

5 Člen 133 navedene direktive določa:

„Države članice lahko za odobritev oprostitev iz točk (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) osebam, ki niso osebe javnega prava, v vsakem posameznem primeru predpišejo izpolnjevanje enega ali več naslednjih pogojev:

(a) cilj teh oseb ne sme biti sistematično doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne smejo razdeliti, ampak ga morajo nameniti nadaljnjemu opravljanju ali izboljšanju opravljanja storitev;

[…]

(c) te osebe morajo zaračunavati cene, ki jih odobrijo državni organi ali ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali pri storitvah, pri katerih ni potrebna odobritev, morajo zaračunavati cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za DDV;

[…]“

6 Člen 377 te direktive določa:

„Portugalska lahko še naprej oprošča transakcije iz točk (2), (4), (7), (9), (10) in (13) dela B Priloge X pod pogoji, ki so v tej državi članici veljali 1. januarja 1989.“

7 Člen 391 Direktive 2006/112 določa:

„Države članice, ki oprostijo transakcije iz členov 371, 375, 376 ali 377, iz člena 378(2), iz člena 379(2) ali iz členov 380 do 390, lahko davčnim zavezancem odobrijo izbiro glede obdavčevanja teh transakcij.“

8 V Prilogi X k tej direktivi, naslovljeni „Seznam transakcij, za katere veljajo odstopanja iz členov 370 in 371 ter členov 375 do 390“, so v točki 7 dela B, v kateri so naštete transakcije, ki jih države članice lahko še naprej oproščajo davka, navedene „transakcije, ki jih opravljajo bolnišnice in niso zajete v točki (b) člena 132(1)“.

Portugalsko pravo

9 Člen 9, točka 2, Código do IVA (zakonik o DDV) določa, da so plačila DDV oproščene „storitve medicinske in zdravstvene oskrbe ter z njo neposredno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo bolnišnice, klinike, ambulante in drugi podobni centri“.

10 Člen 12 tega zakonika v različici, ki izhaja iz decreto-lei nº 102/2008 (uredba-zakon št. 102/2008) z dne 20. junija 2008, določa:

„1. Lahko se odpovejo oprostitvi in se odločijo za obdavčitev njihovih transakcij:

[…]

(b) bolnišnice, klinike, ambulante in drugi podobni centri, ki niso pravne osebe javnega prava ali zasebne ustanove, ki so del nacionalnega zdravstvenega sistema, in ki opravljajo storitve medicinske in zdravstvene oskrbe ter izvajajo transakcije, ki so neposredno povezane s temi storitvami;

2. Ta izbira se izvede tako, da se izjava o začetku opravljanja dejavnosti oziroma, odvisno od primera, izjava o spremembi predloži pristojnemu davčnemu uradu oziroma drugemu zakonsko določenemu organu, učinkuje pa od datuma predložitve.

3. Če je uveljavljal pravico do izbire v skladu s prejšnjima odstavkoma, je davčni zavezanec dolžan ostati v sistemu, ki ga je izbral, najmanj pet let, po koncu tega obdobja pa mora, če želi ponovno biti v sistemu oprostitve:

(a) v januarju enega od dveh let, ki sledita letu, v katerem se konča obdobje, za katero je veljal sistem izbire, predložiti izjavo, omenjeno v členu 32, ki začne učinkovati od 1. januarja leta predložitve;

[…]“

11 Z lei nº 7_A/2016 (zakon št. 7-A/2016) z dne 30. marca 2016 je bil spremenjen člen 12(1) navedenega zakonika, ki sedaj določa:

„Lahko se odpovejo oprostitvi in se odločijo za obdavčitev njihovih transakcij:

[…]

(b) davčni zavezanci, na katere se nanaša člen 9(2), ki niso pravne osebe javnega prava, v zvezi z opravljanjem storitev medicinske in zdravstvene oskrbe ter z njimi neposredno povezane dejavnosti, ki ne izhajajo iz pogodb z državo s področja zdravstvenega sistema v skladu s temeljnim zakonom“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 Idealmed je družba, ki s pridobitnim namenom vodi in upravlja pet zdravstvenih ustanov, ki ponujajo zlasti zdravstvene storitve, storitve zdravstvene nege in storitve diagnostike, kliničnih analiz ter fizioterapije.

13 Ta družba je v svoji izjavi o začetku opravljanja dejavnosti, predloženi 6. januarja 2012, izrazila željo, da se jo obdavči po običajnem sistemu obdavčitve z DDV.

14 Družba Idealmed je od septembra 2012 z javnimi organi sklenila pogodbe in sporazume, ki med drugim določajo opravljanje storitev zdravstvene oskrbe po vnaprej določenih cenah.

15 Davčni in carinski organ je pri preverjanju ugotovil, da je bil med aprilom 2014 in junijem 2016 velik del zdravstvene dejavnosti družbe Idealmed opravljen v okviru teh pogodb in sporazumov. Ta organ je na tej podlagi sklepal, da bi morala biti ta dejavnost oproščena, ne da bi se družba Idealmed lahko odpovedala tej oprostitvi in da je torej ta družba neupravičeno odbila DDV, plačan v okviru opravljanja navedene dejavnosti.

16 Davčni in carinski organ je po tem preverjanju izdal odločbo, s katero je po uradni dolžnosti spremenil davčni status družbe Idealmed glede DDV z učinkom od 1. oktobra 2012 in tej družbi naložili plačilo zneska 2.009.944,90 EUR, ki ustreza neupravičeno odbitemu znesku DDV, skupaj z obrestmi.

17 Družba Idealmed je 27. junija 2017 vložila predlog za oblikovanje davčno arbitražnega razsodišča zaradi ugotovitve nezakonitosti te odločbe.

18 V teh okoliščinah je Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (davčno arbitražno razsodišče (center za arbitražo v upravnih zadevah), Portugalska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali člen 132(1)(b) Direktive [2006/112/ES] nasprotuje temu, da se šteje, da je bolnišnica, ki je gospodarska družba zasebnega prava in ki je sklenila pogodbe za opravljanje storitev zdravstvene oskrbe z državo in pravnimi osebami javnega prava, začela poslovati pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, naštete v navedenem členu, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

– več kot 54,5 % prometa, vključno z zneski, zaračunanimi zadevnim uporabnikom upravičencem, se ustvari z državnimi organi in javnimi zdravstvenimi podsistemi po cenah, določenih v pogodbah in sporazumih, sklenjenih z zadnjenavedenimi;

– več kot 69 % uporabnikov je upravičencev iz javnih zdravstvenih podsistemov ali pa so upravičeni do storitev, opravljenih v okviru pogodb, sklenjenih z državnimi organi;

– več kot 71 % zdravstvenih storitev je opravljenih v okviru pogodb, sklenjenih z javnimi zdravstvenimi podsistemi in državnimi organi, in

– gre za dejavnost v splošnem javnem interesu?

2. Glede na to, da se je Portugalska v skladu s členom 377 Direktive [2006/112] odločila, da bo še naprej oproščala transakcije, ki jih izvajajo bolnišnice in ki niso omenjene v členu 132(1)(b) navedene direktive, da je tem davčnim zavezancem dala možnost, da se odločijo za obdavčitev navedenih transakcij v skladu s členom 391 Direktive [2006/112], če ostanejo v sistemu obdavčitve vsaj pet let, in da je določeno, da se lahko vrnejo v sistem oprostitve, samo če tako izrecno izjavijo, ali člen 391 in/ali načela varstva pridobljenih pravic in legitimnih pričakovanj, enakosti in prepovedi diskriminacije, nevtralnosti in prepovedi izkrivljanja konkurence v zvezi z uporabniki in davčnimi zavezanci, ki so osebe javnega prava, nasprotuje temu, da davčni in carinski organ določi, da se uporabi sistem oprostitve, preden se izteče navedeni rok, od trenutka, ko meni, da je davčni zavezanec začel opravljati storitve pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava?

3. Ali člen 391 Direktive [2006/112] in/ali zgoraj omenjena načela nasprotujejo temu, da se z novim zakonom določi uporaba sistema oprostitve za davčne zavezance, ki so pred tem izbrali sistem obdavčitve, preden se izteče navedeni rok petih let?

4. Ali člen 391 Direktive [2006/112] in/ali zgoraj omenjena načela nasprotujejo zakonodaji, v skladu s katero lahko davčni zavezanec, ki je izbral sistem obdavčitve, ker v trenutku, ko se je odločil za to možnost, ni opravljal zdravstvenih storitev pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, ostane v tem sistemu, če začne opravljati take storitve pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

19 Najprej je treba opozoriti, da v skladu s členom 132(1)(b) Direktive 2006/112 države članice oprostijo bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste.

20 Iz besedila te določbe je razvidno, da je oprostitev storitev zdravstvene oskrbe, ki jih opravljajo zasebne bolnišnice, pogojena s tem, da se te storitve opravljajo pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava.

21 Ker se ta zahteva nanaša na opravljene storitve, ne pa na zadevnega ponudnika, delež storitev zdravstvene oskrbe, ki so v smislu navedene določbe zagotovljene v primerljivih socialnih pogojih, glede na vse dejavnosti tega ponudnika ni upošteven za uporabo oprostitve iz člena 132(1)(b) te direktive.

22 V teh okoliščinah je treba šteti, da predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(b) Direktive 2006/112 razlagati tako, da lahko pristojni organi države članice – pri preizkusu, ali se storitve zdravstvene oskrbe, ki jih opravi zasebna bolnišnica, ki so v splošnem interesu, zagotavljajo pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava,

v smislu te določbe – upoštevajo okoliščino, da se te storitve opravljajo v okviru pogodb, sklenjenih z javnimi organi te države članice, po cenah, določenih v teh pogodbah, stroške teh storitev pa delno krijejo organi socialnega varstva te države članice.

23 V zvezi s tem je treba najprej poudariti, da je treba člen 13(A)(1)(b) in (g) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) ter člen 132(1)(b) in (g) Direktive 2006/112, katerega besedilo je v bistvu enako prvi od teh določb, razlagati enako, in da je zato sodna praksa Sodišča v zvezi s to prvo določbo upoštevna za to, da se odgovori na vprašanja v zvezi z razlago druge (glej v tem smislu sodbo z dne 10. junija 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, točka 27).

24 V zvezi s pojmom „socialni pogoji, primerljivi s pogoji“ v smislu člena 132(1)(b) Direktive 2006/112 je treba ugotoviti, da ta določba ne opredeljuje natančno vidikov zadevnih storitev zdravstvene oskrbe, ki jih je treba primerjati pri presoji njegove uporabe.

25 V zvezi s tem je treba, prvič, opozoriti, da je namen vseh določb člena 132(1) Direktive 2006/112 nekatere dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprostiti DDV, da bi se olajšal dostop do določenih storitev in dobava določenega blaga ob izognitvi povečanim stroškom, ki bi nastali, če bi bile te storitve obdavčene z DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 20. novembra 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, točka 37 in navedena sodna praksa).

26 Dejstvo, da so storitve v splošnem interesu, je torej pomemben dejavnik, ki ga je treba upoštevati pri ugotavljanju, ali za storitve zdravstvene oskrbe, ki jih opravi zasebna bolnišnica, velja oprostitev iz člena 132(1)(b) te direktive.

27 Drugič, iz člena 133, prvi odstavek, točka (c), navedene direktive izhaja, da lahko države članice za odobritev oprostitev iz člena 132(1)(b) in (g) te direktive osebam, ki niso osebe javnega prava, predpišejo izpolnjevanje pogoja, v skladu s katerim morajo te osebe zaračunavati cene, ki jih odobrijo javni organi ali ki niso višje od takšnih cen, ali da morajo pri storitvah, pri katerih ni potrebna odobritev cen, zaračunavati cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za DDV.

28 Ker je zakonodajalec Unije element v zvezi z določitvijo cen storitev s pogodbo, sklenjeno z javnimi organi države članice, določil kot fakultativni pogoj, glede katerega se lahko države članice po lastni presoji odločijo, ali ga bodo uporabile za oprostitev iz člena 132(1)(b) Direktive 2006/112, neobstoj takšnega elementa ne more izključiti pravice do te oprostitve (glej po analogiji sodbo z dne 26. maja 2005, Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, točka 40).

29 Vendar tak element ostane upošteven, da se oceni ali so storitve zdravstvene oskrbe, ki jih opravi zasebna bolnišnica, opravljene pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava v smislu člena 132(1)(b) Direktive 2006/112 (glej po analogiji sodbo z dne 21. januarja 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, točka 38).

30 V teh okoliščinah je treba šteti, da je element v zvezi z določitvijo cen storitev s pogodbo, sklenjeno z javnimi organi države članice, element, ki ga je mogoče upoštevati pri oceni, ali so storitve zdravstvene oskrbe, ki jih opravi zasebna bolnišnica, opravljene pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, v smislu člena 132(1)(b) Direktive 2006/112.

31 Tretjič, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je to, kako ustanove socialne varnosti države članice krijejo stroške storitev, upoštevno v okviru preizkusa primerljivosti pogojev, v katerih so te storitve opravljene v smislu te določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 10. junija 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, točki 69 in 70).

32 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 132(1)(b) Direktive 2006/112 razlagati tako, da lahko pristojni organi države članice – da bi ugotovili, ali se storitve zdravstvene oskrbe, ki jih opravi zasebna bolnišnica in ki so v splošnem interesu, zagotavljajo pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, v smislu te določbe – upoštevajo okoliščino, da se te storitve opravljajo v okviru pogodb, sklenjenih z javnimi organi te države članice, po cenah, določenih v teh pogodbah, stroške teh storitev pa delno nosijo ustanove socialne varnosti te države članice.

Vprašanja od drugega do četrtega

33 Predložitveno sodišče z drugim, tretjim in četrtim vprašanjem, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 391 Direktive 2006/112 v povezavi z njenim členom 377 in načeli varstva legitimnih pričakovanj, pravne varnosti in davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotuje temu, da se plačila DDV oprostijo storitve zdravstvene oskrbe, ki jih opravi zasebna bolnišnica in ki spadajo v okvir člena 132(1)(b) te direktive, zaradi spremembe pogojev za opravljanje njenih dejavnosti, do katere je prišlo po tem, ko je izbrala sistem obdavčitve, ki je določen v nacionalni zakonodaji zadevne države članice in ki je za vse zavezance, ki so opravili takšno izbiro, določil obveznost, da ostanejo v tem sistemu v določenem obdobju, ki se še ni izteklo.

34 Poudariti je treba, da je skupna ureditev DDV rezultat postopnega usklajevanja nacionalnih zakonodaj v okviru členov 113 in 115 PDEU. Kot je Sodišče že večkrat poudarilo, je ta uskladitev, kot je bilo uresničeno z zaporednimi direktivami in zlasti z Direktivo 77/388, le delna (glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2015, VDP Dental Laboratory in drugi, C-144/13 in C-160/13, EU:C:2015:116, točka 60 in navedena sodna praksa).

35 Z Direktivo 2006/112 je v skladu z njenim členom 370 državam članicam dopuščeno, da nekatere določbe svoje nacionalne zakonodaje, predhodne tej direktivi, ki pa brez tega dovoljenja z njo ne bi bile združljive, obdržijo v veljavi (sodba z dne 26. februarja 2015, VDP Dental Laboratory in drugi, C-144/13 in C-160/13, EU:C:2015:116, točka 61 in navedena sodna praksa).

36 V tem okviru člen 377 te direktive v povezavi s Prilogo X, del B, točka 7, k navedeni direktivi Portugalski republiki dovoljuje, da še naprej oprošča transakcije, ki jih izvajajo bolnišnice, ki niso zajete v členu 132(1)(b) te direktive, pod pogoji, ki so v tej državi članici veljali 1. januarja 1989.

37 Poleg tega člen 391 Direktive 2006/112 državam članicam, ki oprostijo transakcije iz določb, ki so v njem navedene in med katerimi je člen 377 te direktive, dovoljuje, da lahko zadevnim davčnim zavezancem odobrijo izbiro glede obdavčevanja teh transakcij.

38 Tako je iz povezane razlage členov 377 in 391 navedene direktive ter njeno Prilogo X, del B, točka 7, razvidno, da se možnost izbire za obdavčitev iz člena 391 te direktive nanaša le na transakcije bolnišnic, ki niso navedene v členu 132(1)(b) Direktive 2006/112. Zadnjenavedena določba pa državam članicam nalaga, da oprostijo opravljanje storitev, ki spadajo v njen okvir (glej v tem smislu sodbo z dne 10. junija 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, točka 56).

39 Iz tega sledi, da je treba od takrat, ko zasebna bolnišnica opravi storitve iz člena 132(1)(b) te direktive, zanjo uporabiti sistem oprostitve za te storitve, tudi če je izbrala sistem obdavčitve v zvezi z dejavnostmi, ki niso bile zajete z navedeno določbo.

40 Zato se države članice ne morejo sklicevati na člena 377 in 391 Direktive 2006/112, da bi upravičile ohranitev obdavčitve transakcij davčnega zavezanca, če bi to povzročilo, da te transakcije ne bi bile oproščene, čeprav so zajete z oprostitvijo iz člena 132(1)(b) te direktive.

41 Poleg tega v skladu z načelom davčne nevtralnosti, navedenim v uvodni izjavi 7 te direktive, v skladu s katero se podobnih in zato med seboj konkurenčnih storitev z vidika DDV ne sme obravnavati različno (glej v tem smislu sodbo z dne 5. septembra 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, točka 36 in navedena sodna praksa), dejstvo, da je zadevni davčni zavezanec v preteklosti opravil druge storitve, za katere je bil deležen posebne davčne ureditve, načeloma ni namenjeno temu, da bi spremenilo davčno obravnavanje storitev, ki jih je nato opravil pod različnimi socialnimi pogoji.

42 Prav tako dejstvo, da nacionalna ureditev, ki določa tako možnost izbire sistema obdavčitve dejavnosti, zavezuje davčnega zavezanca, da ostane v tem sistemu v določenem obdobju, ki se še ni izteklo, ne vpliva na davčno obravnavo storitev iz člena 132(1)(b) Direktive 2006/112, ker takšna možnost velja le za transakcije, na katere se ta določba ne nanaša.

43 Poleg tega takšne razlage ne omajata načeli varstva legitimnih pričakovanj ali pravne varnosti.

44 V zvezi z načelom varstva legitimnih pričakovanj je treba poudariti, da ima pravico uveljavljati to načelo vsak pravni subjekt, pri katerem je upravni organ vzbudil pričakovanja, oprta na natančna zagotovila, ki so mu bila dana (sodba z dne 21. februarja 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, točka 46 in navedena sodna praksa).

45 Vendar dejstvo, da nacionalna ureditev, na podlagi katere se je lahko davčni zavezanec odločil za obdavčitev svojih dejavnosti, pogojuje izvajanje take možnosti z zahtevo, da slednji ostane v tem izbranem sistemu v določenem obdobju, pri tem davčnem zavezancu ne more ustvariti legitimnega pričakovanja, da bodo pristojni organi ohranili ureditev, če se bodo spremenili pogoji, v katerih izvaja svoje dejavnosti.

46 Sodišče je v zvezi z načelom pravne varnosti razsodilo, da ne nasprotuje temu, da davčna uprava v zastaralnem roku odmeri DDV, ki se nanaša na odbiti davek ali na storitve, ki so že bile opravljene in ki bi morale biti obdavčene s tem davkom (sodba z dne 12. oktobra 2016, Nigl in drugi, C-340/15, EU:C:2016:764, točka 48).

47 To načelo torej ne nasprotuje temu, da davčna uprava presodi položaj davčnega zavezanca, ki je izbral obdavčitev svojih dejavnosti, in da ta uprava po tej presoji odmeri DDV, ki se nanaša na odbitek davka za storitve, ki jih je ta davčni zavezanec opravil po tem, ko je uveljavil svojo pravico do izbire, če ugotovi, da te storitve spadajo v okvir člena 132(1)(b) te direktive in bi morale biti oproščene v skladu s to določbo.

48 Iz tega sledi, da je treba na drugo, tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 391 Direktive 2006/112 v povezavi z njenim členom 377 in načeli varstva legitimnih pričakovanj, pravne varnosti in davčne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se plačila DDV oprostijo storitve zdravstvene oskrbe, ki jih opravi zasebna bolnišnica in ki spadajo v okvir člena 132(1)(b) te direktive, zaradi spremembe pogojev za opravljanje njenih dejavnosti, do katere je prišlo po tem, ko je izbrala sistem obdavčitve, ki je določen v nacionalni zakonodaji zadevne države članice in ki je za vse zavezance, ki so opravili takšno izbiro, določil obveznost, da ostanejo v tem sistemu v določenem obdobju, ki se še ni izteklo.

Stroški

49 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

1. **Člen 132(1)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da lahko pristojni organi države članice – da bi ugotovili, ali se storitve zdravstvene oskrbe, ki jih opravi zasebna bolnišnica in ki so v splošnem interesu, zagotavljajo pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, v smislu te določbe – upoštevajo okoliščino, da se te storitve opravljajo v okviru pogodb, sklenjenih z javnimi organi te države članice, po cenah, določenih v teh pogodbah, stroške teh storitev pa delno nosijo ustanove socialne varnosti te države članice.**

2. **Člen 391 Direktive 2006/112 v povezavi z njenim členom 377 in načeli varstva legitimnih pričakovanj, pravne varnosti in davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se plačila DDV oprostijo storitve zdravstvene oskrbe, ki jih opravi zasebna bolnišnica in ki spadajo v okvir člena 132(1)(b) te direktive, zaradi spremembe pogojev za opravljanje njenih dejavnosti, do katere je prišlo po tem, ko je izbrala sistem obdavčitve, ki je določen v nacionalni zakonodaji zadevne države članice in ki je za vse zavezance, ki so opravili takšno izbiro, določil obveznost, da ostanejo v tem sistemu v določenem obdobju, ki se še ni izteklo.**

Podpisi