

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. kovo 5 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinasis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 132 straipsnio 1 dalies b punktas – Neapmokestinimas – Guldymas ? liginis? ir sveikatos priežiūros paslaugos – Ligininis – Paslaugos, teikiamos tokiomis pat socialinomis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reglamentuojamoms ?staigoms – 377 ir 391 straipsniai – Nukrypti leidžiančios nuostatos – Galimybė pasirinkti apmokestinti – Tolesnis apmokestinimo taikymas – Veiklos vykdymo sąlygų pakeitimas“

Byloje C-211/18

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* [(Mokėsių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija)] 2018 m. vasario 19 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. kovo 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan, teisėjai L. Bay Larsen (pranešėjas) ir C. Toader, generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2019 m. birželio 17 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Idealmed III – Serviços de Saúde SA*, atstovaujamos advogados J. P. Lampreia ir F. Antas,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M. J. Marques ir P. Barros da Costa,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Afonso ir N. Gossement,

susipažinęs su 2019 m. spalio 10 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos

direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 132 straipsnio 1 dalies b punkto ir 377 bei 391 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Idealmed III – Serviços de Saúde SA* (toliau – *Idealmed*) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų administratorius, Portugalija) ginčą dėl pastarojo sprendimo pareigoti *Idealmed* sumokėti sumą, atitinkančią pridėtinės vertės mokestį (PVM), atskaitytą nuo 2014 m. iki 2016 m. teikiant medicinos paslaugas, ir sumokėti su tuo susijusias kompensacines palūkanas ir delspinigius.

Teisinis pagrindas

Direktyva 2006/112

3 Direktyvos 2006/112 7 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„Net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai[,] nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio.“

4 Šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šie sandorai, pagal kuriuos:

<...>

b) ligoninių ir medicininių priežiūra bei glaudžiai su ja susijusi veikla, kai ji vykdo viešosios teisės reglamentuojamos staigos arba, tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms staigoms, ligoninėms, gydymo ar diagnozavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos staigos;

<...>

g) su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, įskaitant paslaugas ir prekes, kurias teikia ar tiekia senelių namai, viešosios teisės reglamentuojamos staigos ar kitos organizacijos [staigos], kurias atitinkama valstybės narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis [staigomis].

<...>“

5 Šios direktyvos 133 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali ir kitas, ne tik viešosios teisės reglamentuojamas, staigas, neapmokestinti PVM 132 straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose numatytais neapmokestinimo atvejais, jei kiekvienu konkrečiu atveju tenkinama viena ar kelios šios sąlygos:

a) institucijos neturi sistemingai siekti pelno, bet jei vis dėlto pelnas gaunamas, jis neturi būti skirstomas, o turi būti skiriamas teikiamų paslaugų tismui ir gerinimui finansuoti,

<...>

c) šios ?staigos turi taikyti ?kainius, kuriuos patvirtino valdžios institucijos arba kurie neviršija toki? patvirtint? ?kaini?, arba, teikdamos paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, – ?kainius, kurie mažesni už PVM apmokestinam? komercini? ?moni? taikomus ?kainius už panašias paslaugas;

<...>“

6 Šios direktyvos 377 straipsnis suformuluotas taip:

„Portugalija gali toliau neapmokestinti X priedo B dalies 2, 4, 7, 9, 10 ir 13 punktuose išvardint? sandori? laikydamosi 1989 m. sausio 1 d. šioje valstyb?je nar?je taikyt? s?lyg?.“

7 Direktyvos 2006/112 391 straipsnis suformuluotas taip:

„Valstyb?s nar?s, kurios neapmokestina 371, 375, 376 ir 377 straipsniuose, 378 straipsnio 2 dalyje, 379 straipsnio 2 dalyje ar 380–390 straipsniuose nurodyt? sandori?, gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teis? pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius.“

8 Šios direktyvos X priedo „Sandori?, kuriems taikomos 370 ir 370 straipsniuose bei 375–390 straipsniuose nurodytos leidžian?ios nukrypti nuostatos, s?rašas“ B dalies 7 punkte, kur išvardyti sandoriai, kuriuos valstyb?s nar?s gali ir toliau neapmokestinti PVM, nurodyti „ligonini?, kurioms netaikomas 132 straipsnio 1 dalies b punktas, vykdomi sandoriai“.

Portugalijos teis?

9 *Código do IVA* (PVM kodeksas) 9 straipsnio 2 punkte numatyta, kad PVM neapmokestinamos „medicinos ir sanitarijos paslaugos ir su jomis glaudžiai susij? sandoriai, kuriuos vykdo ligonin?s, klinikos, dispanseriai ir kitos panašios ?staigos“.

10 Šio kodekso redakcijos, ?tvirtintos 2008 m. birželio 20 d. *Decreto-lei* Nr. 102/2008 (Dekretas ?statymas Nr. 102/2008), 12 straipsnyje nustatyta:

„1. Gali atsisakyti neapmokestinti ir pasirinkti apmokestinti sandorius:

<...>

b) ligonin?s, klinikos, dispanseriai ir kitos panašios ?staigos, nepriklausan?ios viešosios teis?s reglamentuojamiems juridiniams asmenims ar priva?ioms ? nacionalin? sveikatos sistem? integruotoms ?staigoms, kurios teikia medicinos ir sanitarijos paslaugas bei vykdo glaudžiai su jomis susijusius sandorius;

2. Teis? pasirinkti suteikiama bet kuriai mokes?i? inspekcijai ar kitoje ?statymu patvirtintoje vietoje pateikus deklaracij? apie veiklos pradži? ar pakeitim?, kuri ?sigalioja nuo pateikimo dienos.

3. Pasinaudojus teise pasirinkti pagal pirmesnes dalis, apmokestinamasis asmuo privalo taikyti tvark?, kuri? jis pasirinko, mažiausiai penkerius metus, o pasibaigus šiam laikotarpiui, jei nori v?l taikyti neapmokestinimo tvark?, jis privalo:

a) sausio m?nes?, einant? po met?, per kuriuos su?jo pasirinktos tvarkos taikymo terminas, pateikti 32 straipsnyje nurodyt? deklaracij?, kuri ?sigalioja nuo jos pateikimo met? sausio 1 d.;

<...>“

11 2016 m. kovo 30 d. *Lei* Nr. 7-A/2016 (?statymas Nr. 7-A/2016), buvo iš dalies pakeista šio

kodekso 12 straipsnio 1 dalis, kuri nuo šiol suformuluota taip:

„Gali atsisakyti neapmokestinti ir pasirinkti apmokestinti sandorius:

<...>

b) 9 straipsnio 2 punkte nurodyti apmokestinamieji asmenys, kurie nėra viešosios teisės reglamentuojami juridiniai asmenys, kiek tai susiję su medicinos ir sanitarijos paslaugų teikimu ir glaudžiai su jomis susijusių sandorių vykdymu, nekilnojamojo iš su valstybe sudarytų sutarčių pagal atitinkamą įstatymą dėl sveikatos priežiūros pagrindų.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 *Idealmed* yra bendrovė, kuri, siekdama pelno, valdo penkias gydymo įstaigas, teikiančias, be kita ko, medicinos, slaugytojų, diagnostavimo, klinikinį tyrimą ir fizioterapijos paslaugas.

13 2012 m. sausio 6 d. pateiktoje veiklos pradžios deklaracijoje ši bendrovė išreiškė norą pasirinkti taikyti prastą apmokestinimo PVM tvarką.

14 Nuo 2012 m. rugsėjo mėn. bendrovė *Idealmed* sudarė sutartis ir susitarimus su viešosios valdžios institucijomis, juose, be kita ko, numatytas sveikatos priežiūros paslaugų teikimas iš anksto nustatytais kainomis.

15 Per patikrinimą mokesčių ir muitų administratorius nustatė, kad nuo 2014 m. balandžio mėn. iki 2016 m. birželio mėn. didžioji *Idealmed* medicinos veiklos dalis buvo vykdoma pagal šias sutartis ir susitarimus. Remdamasis tuo administratorius padarė išvadą, kad ši veikla turėjo būti neapmokestinama ir *Idealmed* negalėjo atsisakyti taikyti tokio neapmokestinimo, todėl ši bendrovė nepagrįstai atskaitė vykdant šią veiklą sumokėtą PVM.

16 Po šio patikrinimo mokesčių ir muitų administratorius savo iniciatyva pakeitė *Idealmed* statusą PVM atžvilgiu nuo 2012 m. spalio mėn. 1 d. ir pareigojo šiai bendrovei sumokėti nepagrįstai atskaityto PVM sumą, t. y. 2 009 944,90 EUR, kartu su atitinkamomis palūkanomis.

17 2017 m. birželio 27 d. *Idealmed* pateikė prašymą, kad mokesčių arbitražo teismas pripažintų šį sprendimą neteisėtu.

18 Tokiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar remiantis Direktyvos [2006/112] 132 straipsnio 1 dalies b punktu negalima pritarti teiginiui, kad pagal privatinę teisę steigta bendrovei priklausanti gydymo įstaiga, kuri yra sudariusi medicininių paslaugų teikimo sutartis su valstybe ir su viešosios teisės reglamentuojamais juridiniais asmenimis, ima veikti tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kurios galioja toje teisės normoje nurodytoms viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, jei tenkinami šie reikalavimai:

– daugiau kaip 54,5 % sąskaitų faktūrų, įskaitant sąskaitas faktūras paslaugų naudotojams ir gavėjams, išrašoma valstybės tarnyboms ir valstybinėms draudimo įstaigoms pagal su tais subjektais sudarytose sutartyse ir susitarimuose nustatytas fiksuotas kainas,

– daugiau kaip 69 % naudotojų yra valstybinis draudimo ūmonės klientai arba naudojami paslaugomis, teikiamomis pagal su valstybės įstaigomis sudarytus sutarimus,

- daugiau kaip 71 % medicininių intervencijų atliekama pagal sutarimus, sudarytus su valstybinėmis draudimo įstaigomis ir su valstybės įstaigomis, ir
- vykdoma veikla yra priskiriama svarbiam bendrajam visuomenės interesui?

2. Ar atsižvelgiant į tai, kad remdamasi Direktyvos [2006/112] 377 straipsniu Portugalija nusprendė ir toliau neapmokestinti veiklos, kuri vykdo tos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nenurodytos gydymo įstaigos, kad pagal tos direktyvos 391 straipsnį šiems apmokestinamiesiems asmenims suteiktų galimybę pasirinkti šios veiklos apmokestinimo tvarką su sąlyga, jog ta tvarka turėtų būti taikoma ne trumpiau kaip penkerius metus, ir į tai, kad numatytų galimybę vėl taikyti neapmokestinimo tvarką tik jeigu bus pareikštas toks pageidavimas, direktyvos 391 straipsniu ir (arba) būtų taikoma teisė ir teisėtai? apsaugos, lygybės ir nediskriminavimo, neutralumo ir konkurencijos neiškraipymo principais, kiek tai susiję su naudotojais ir apmokestinamaisiais asmenimis, kurie yra viešosios teisės subjektai, mokesčių institucijai draudžiama, nesųjus minėtam terminui, taikyti neapmokestinimo tvarką nuo tos akimirkos, kai nustatoma, jog apmokestinamasis asmuo nėra teikti paslaugas tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kurios taikomos viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms?

3. Ar remiantis Direktyvos [2006/112] 391 straipsniu arba minėtais principais draudžiama naujame įstatyme nustatyti neapmokestinimo tvarką apmokestinamiesiems asmenims, kurie anksčiau buvo pasirinkę apmokestinimo tvarką, jeigu nesųjo minėtas penkerių metų terminas?

4. Ar remiantis Direktyvos [2006/112] 391 straipsniu ir minėtais principais draudžiama taikyti teisės aktus, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, pasirinkęs apmokestinimo tvarkos taikymą, nes tuo momentu, kai nusprendė rinktis tokias galimybes, neteiktų sveikatos priežiūros paslaugų tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kurios galioja viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, gali ir toliau taikyti tą tvarką, jei ima taikyti tokias paslaugas tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kurios galioja viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms?“

D?I prejudiciniai klausimai

D?I pirmojo klausimo

19 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą valstybės narės neapmokestina ligoninių ir medicininių priežiūros ir glaudžiai su ja susijusios veiklos, kai j? vykdo viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ligoninėms, gydymo ar diagnozavimo centrui ir kitos panašaus pobūdžio daromai pripažintos įstaigos.

20 Iš šios nuostatos formuluotės matyti, kad privačios ligoninės teikiamos sveikatos priežiūros paslaugų neapmokestinimas priklauso nuo to, ar šios paslaugos teikiamos tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms.

21 Kadangi šis reikalavimas susijęs su suteiktomis paslaugomis, o ne su atitinkamu paslaugų teikėju, sveikatos priežiūros paslaugų dalis, teikiama tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą, palyginti su visa šio teikėjo veikla, neturi reikšmės taikant minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytą neapmokestinimą.

22 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad kompetentingos valstybės narės institucijos, nustatydamos, ar privačios ligoninės teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos, kurios yra bendro

visuomenės intereso paslaugos, yra teikiamos tokiomis pačiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, kaip tai suprantama pagal tą pačią nuostatą, gali atsižvelgti į tai, kad jos teikiamos pagal su šios valstybės narės valdžios institucijomis sudarytus susitarimus juose nustatytomis kainomis ir kad dalį išlaidų kompensuoja tos valstybės narės socialinio draudimo institucijos.

23 Šiuo klausimu primintina, kad 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktus ir Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktus, kurie suformuluoti iš esmės identišškai, reikia aiškinti vienodai, todėl Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su pirmąja iš šių nuostatų, yra taikytina siekiant atsakyti į klausimus, susijusius su antrosios aiškinimu (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 27 punktą).

24 Dėl sąvokos „tokios pat socialinės sąlygos“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą, reikia konstatuoti, kad šioje nuostatoje tiksliai neapibrėžti atitinkamų sveikatos priežiūros paslaugų aspektai, kuriuos reikia palyginti siekiant įvertinti jos taikytinumą.

25 Šiuo klausimu primintina, kad visų Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies nuostatų tikslas yra tam tikro bendro visuomenės intereso veiklos neapmokestinimas, kad būtų palengvintas tam tikrų paslaugų teikimas ir tam tikrų prekių tiekimas, išvengiant papildomų išlaidų, kurių atsirastų jas apmokestinus PVM (šiuo klausimu žr. 2019 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

26 Taigi paslaugų bendrasis visuomenės interesas yra svarbus veiksnys, į kurį reikia atsižvelgti siekiant nustatyti, ar privačios ligoninės teikiamoms sveikatos priežiūros paslaugoms turi būti taikomas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas neapmokestinimas.

27 Antra, iš minėtos direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos c punkto matyti, kad valstybės narės gali šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b ir g punktuose numatytus neapmokestinimo atvejus taikyti kitoms įstaigoms nei viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos, jei laikomasi sąlygos, kad šios įstaigos turi taikyti valdžios institucijų patvirtintas arba jų neviršijančias kainas, o paslaugoms, dėl kurių nereikia patvirtinti kainų, taikyti kainas, kurios yra mažesnės už PVM apmokestinamų komercinių įmonių nustatytas analogiškas paslaugų kainas.

28 Kadangi Sąjungos teisės aktų leidėjas elementą, susijusį su kainų nustatymu su valstybės narės valdžios institucijomis sudarytame susitarime, padarė kaip neprivalomą sąlygą, kurią valstybės narės gali pasirinkti taikyti arba netaikyti Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatytam neapmokestinimo atvejui, tokio elemento nebuvimas negali užkirsti kelio pasinaudoti šiuo neapmokestinimu (pagal analogiją žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, 40 punktą).

29 Vis dėlto toks elementas yra reikšmingas nustatant, ar privačios ligoninės teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos yra teikiamos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą (pagal analogiją žr. 2016 m. sausio 21 d. Sprendimo *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, 38 punktą).

30 Šiomis aplinkybomis reikia konstatuoti, kad elementas, susijęs su kainų nustatymu su valstybės narės valdžios institucijomis sudarytame susitarime, yra veiksnys, į kurį galima atsižvelgti nustatant, ar privačios ligoninės teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos yra teikiamos

tokiomis pat socialin?mis s?lygomis, kokios taikomos viešosios teis?s reglamentuojamoms ?staigoms, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkt?.

31 Tre?ia, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tvarka, pagal kuri? už paslaugas kompensuoja valstyb?s nar?s socialinio draudimo institucijos, yra svarbi nagrin?jant s?lyg?, kuriomis teikiamos šio paslaugos, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, tapatum? (pagal analogij? žr. 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *CopyGene*, C?262/08, EU:C:2010:328, 69 ir 70 punktai).

32 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad kompetentingos valstyb?s nar?s institucijos, nustatydamos, ar priva?ios ligonin?s teikiamos sveikatos prieži?ros paslaugos, kurios yra bendro visuomen?s intereso paslaugos, yra teikiamos tokiomis pa?iomis socialin?mis s?lygomis, kokios taikomos viešosios teis?s reglamentuojamoms ?staigoms, kaip tai suprantama pagal t? pa?i? nuostat?, gali atsižvelgti ? tai, kad jos teikiamos pagal su šios valstyb?s nar?s valdžios institucijomis sudarytus susitarimus juose nustatytais kainomis ir kad dal? išlaid? kompensuoja tos valstyb?s nar?s socialinio draudimo institucijos.

D?l antrojo–ketvirtojo klausim?

33 Savo antruoju-ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 391 straipsnis, siejamas su jos 377 straipsniu, teis?t? l?kes?i? apsaugos, teisinio saugumo ir mokes?i? neutralumo principais, turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiama neapmokestinti PVM priva?ios ligonin?s teikiam? sveikatos prieži?ros paslaug?, kurioms taikomas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktas, d?l to, kad buvo pakeistos jos veiklos vykdymo s?lygos po to, kai ji pasirinko taikyti apmokestinimo tvark?, ?tvirtint? atitinkamos valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s aktuose, pagal kuriuos numatyta pareiga kiekvienam apmokestinamajam asmeniui, pasinaudojusiam šiuo pasirinkimu, taikyti ši? tvark? tam tikr? laikotarp?, kai toks terminas dar nesibaig?.

34 Primintina, kad bendra PVM sistema apskritai yra laipsniško nacionalin?s teis?s akt? suderinimo, atlikto remiantis SESV 113 ir 115 straipsniais, rezultatas. Teisingumo Teismas nuosekliai laik?si nuomon?s, kad šis suderinimas, ?tvirtintas v?lesn?se direktyvose, ypa? Direktyvoje 77/388, vis dar yra dalinis (šiuo klausimu žr. 2015 m. vasario 26 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory ir kt.*, C?144/13 ir C?160/13, EU:C:2015:116, 60 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

35 Pagal Direktyvos 2006/112 370 straipsn? valstyb?ms nar?ms leidžiama toliau taikyti tam tikras, ankstesnes negu ši direktyva, nacionalin?s teis?s nuostatas, kurios, nesant tokio leidimo, b?t? nesuderinamos su direktyva (2015 m. vasario 26 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory ir kt.*, C?144/13 ir C?160/13, EU:C:2015:116, 61 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36 Šiomis aplinkyb?mis pagal šios direktyvos 377 straipsn?, siejam? su jos X priedo B dalies 7 punktu, Portugalijos Respublikai leidžiama ir toliau neapmokestinti jos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nenurodyt? ligonini? vykdomos veiklos tokiomis s?lygomis, kurios šioje valstyb?je nar?je galiojo 1989 m. sausio 1 d.

37 Be to, Direktyvos 2006/112 391 straipsnis leidžia valstyb?ms nar?ms, kurios neapmokestina jame nurodytose nuostatose, ?skaitant šios direktyvos 377 straipsn?, reglamentuojam? sandori?, atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims suteikti teis? pasirinkti apmokestinti min?tus sandorius.

38 Taigi iš kartu siejam? šios direktyvos 377 ir 391 straipsni? ir jos X priedo B dalies 7 punkto matyti, kad šios direktyvos 391 straipsnyje numatyta galimyb? pasirinkti apmokestinami susijusi tik su Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkte nenurodyt? ligonini? veikla. Pastaroji nuostata ?pareigoja valstybes nares neapmokestinami paslaug?, kurios patenka ? jos taikymo srit? (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *CopyGene*, C?262/08, EU:C:2010:328, 56 punkt?).

39 Darytina išvada, kad nuo to momento, kai privati ligonini? teikia paslaugas, kurioms taikomas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktas, šioms paslaugoms turi b?ti taikoma neapmokestinimo tvarka, net jeigu ji b?t? pasirinkusi veiklos, kuriai ši nuostata netaikoma, apmokestinimo tvark?.

40 Vadinasi, valstyb?s nar?s negali remtis Direktyvos 2006/112 377 ir 391 straipsniais, kad pateisint? tolesn? apmokestinamojo asmens sandori? apmokestinim?, jei d?l to jo sandoriai nebus neapmokestinami, nors jie patenka ? šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte numatyto neapmokestinimo taikymo srit?.

41 Be to, atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo princip?, primint? šios direktyvos 7 konstatuojamojoje dalyje, pagal kur? negalima PVM tikslais skirtingai vertinti panaši? preki? ar paslaug?, kurie konkuruoja tarpusavyje (šiuo klausimu žr. 2019 m. rugs?jo 5 d. Sprendimo *Regards Photographiques*, C?145/18, EU:C:2019:668, 36 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?), tai, kad praeityje atitinkamas apmokestinamasis asmuo teik? kitas paslaugas, kurioms buvo taikoma speciali apmokestinimo tvarka, iš esm?s negali pakeisti paslaug?, kurias jis v?liau teik? kitokiomis socialin?mis s?lygomis, mokestinio vertinimo.

42 Tai, kad nacionalin?s teis?s aktai, numatantys toki? galimyb? pasirinkti veiklos apmokestinimo tvark?, ?pareigoja apmokestinam?j? asmen? tam tikr? laikotarp?, kuris dar n?ra pasibaig?s, toliau taikyti ši? tvark?, taip pat neturi ?takos paslaug?, kurioms taikomas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktas, mokestiniam vertinimui, nes tokia galimyb? taikoma tik šioje nuostatoje nenumatytiems sandoriams.

43 Be to, tokio aiškinimo nepaneigia teis?t? l?kes?i? ar teisinio saugumo principai.

44 D?l teis?t? l?kes?i? principo reikia priminti, kad teis? remtis šiuo principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam administracin? institucija suk?l? pagr?st? l?kes?i?, suteikdama konkre?i? garantij? (2018 m. vasario 21 d. Sprendimo *Kreuzmayr*, C?628/16, EU:C:2018:84, EU:C:2018:84, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

45 Vis d?lto tai, kad nacionalin?s teis?s aktai, leid? apmokestinamajam asmeniui pasirinkti jo veiklos apmokestinim?, susieja tokios galimyb?s ?gyvendinim? su pareiga tam tikr? laikotarp? toliau taikyti pasirinkt? tvark?, negali šiam apmokestinamajam asmeniui sukurti teis?t? l?kes?i?, kad kompetentingos institucijos paliks galioti ši? tvark?, jei pasikei?ia s?lygos, kuriomis jis vykdo savo veikl?.

46 D?l teisinio saugumo principo Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad pagal j? nedraudžiama mokes?i? administratoriui per senaties termin? susigr?žinti atskaityto PVM ar išieškoti PVM už jau suteiktas paslaugas, kurios tur?jo b?ti apmokestintos šiuo mokes?iu (2016 m. spalio 12 d. Sprendimo *Nigl ir kt.*, C?340/15, EU:C:2016:764, 48 punkt?).

47 Taigi pagal š? princip? nedraudžiama mokes?i? administratoriui vertinti apmokestinamojo asmens, pasirinkusio jo veiklos apmokestinim?, situacijos ir to, kad atlik?s š? vertinim? administratorius perskai?iuoja PVM, susijus? su atskaitytu mokes?iu už paslaugas, kurias

apmokestinamasis asmuo suteik? pasinaudoj?s teise pasirinkti apmokestinti, jei padaro i?svad?, kad ?ios paslaugos patenka ? ?ios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo srit? ir tur?jo b?ti neapmokestinamos pagal ?i? nuostat?.

48 Darytina i?svada, kad ? antr?j?–ketvirt?j? klausimus reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 2006/112 391 straipsnis, siejamas su jos 377 straipsniu, teis?t? l?kes?i? apsaugos, teisinio saugumo ir mokes?i? neutralumo principais, turi b?ti ai?kinamas taip, kad pagal j? nedraudžiama neapmokestinti PVM priva?ios ligonin?s teikiam? sveikatos prieži?ros paslaug?, kurioms taikomas ?ios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktas, d?l to, kad buvo pakeistos jos veiklos vykdymo s?lygos po to, kai ji pasirinko taikyti apmokestinimo tvark?, ?tvirtint? atitinkamos valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s aktuose, pagal kuriuos numatyta pareiga kiekvienam apmokestinamajam asmeniui, pasinaudojusiam ?iuo pasirinkimu, taikyti ?i? tvark? tam tikr? laikotarp?, kai toks terminas dar nesibaig?.

D?l bylin?jimosi i?laid?

49 Kadangi ?is procesas pagrindin?s bylos ?alims yra vienas i? etap? pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi i?laid? klausim? turi spr?sti ?is teismas. I?laidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, i?skyrus tas, kurias patyr? min?tos ?alys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis ?iais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies b punktas turi b?ti ai?kinamas taip, kad kompetentingos valstyb?s nar?s institucijos, nustatydamos, ar priva?ios ligonin?s teikiamos sveikatos prieži?ros paslaugos, kurios yra bendro visuomen?s intereso paslaugos, yra teikiamos tokiomis pa?iomis socialin?mis s?lygomis, kokios taikomos vie?osios teis?s reglamentuojamoms ?staigoms, kaip tai suprantama pagal t? pa?i? nuostat?, gali atsi?velgti ? tai, kad jos teikiamos pagal su ?ios valstyb?s nar?s valdžios institucijomis sudarytus susitarimus juose nustatytomis kainomis ir kad dal? i?laid? kompensuoja tos valstyb?s nar?s socialinio draudimo institucijos.**

2. **Direktyvos 2006/112 391 straipsnis, siejamas su jos 377 straipsniu, teis?t? l?kes?i? apsaugos, teisinio saugumo ir mokes?i? neutralumo principais, turi b?ti ai?kinamas taip, kad pagal j? nedraudžiama neapmokestinti PVM priva?ios ligonin?s teikiam? sveikatos prieži?ros paslaug?, kurioms taikomas ?ios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktas, d?l to, kad buvo pakeistos jos veiklos vykdymo s?lygos po to, kai ji pasirinko taikyti apmokestinimo tvark?, ?tvirtint? atitinkamos valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s aktuose, pagal kuriuos numatyta pareiga kiekvienam apmokestinamajam asmeniui, pasinaudojusiam ?iuo pasirinkimu, taikyti ?i? tvark? tam tikr? laikotarp?, kai toks terminas dar nesibaig?.**

Para?ai.

* Proceso kalba: portugal?.