

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provviżorja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla)

5 ta' Marzu 2020 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 132(1)(b) – Eżenzjonijiet – Sptar u kura medika – Sptarijiet – Servizzi mogħtija ta' kundizzjonijiet soġjali paragonabbli ma' dawk applikabbli għall-organi rregolati mid-dritt pubbliku – Artikoli 377 u 391 – Derogi – Dritt ta' għajla għall-applikazzjoni tas-sistema ta' tassazzjoni – Żamma tat-tassazzjoni – Tibdil fil-kundizzjonijiet għall-eżerizzju ta' attivitajiet professjonali”

Fil-Kawża C-211/18,

li għandha b'ala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari ta' l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (it-Tribunal tal-Arbitraġġ Fiskali (iż-żenru ta' Arbitraġġ Amministrattiv), il-Portugall), permezz ta' deċiżjoni tad-19 ta' Frar 2018, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-26 ta' Marzu 2018, fil-proċedura

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

vs

Autoridade Tributária e Aduaneira,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla),

komposta minn M. Safjan, President tal-Awla, L. Bay Larsen (Relatur) u C. Toader, Imqallfin,

Avukat ġenerali: M. Szpunar,

Reġistratur: M. Ferreira, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-17 ta' Ġunju 2019,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Idealmed III – Serviços de Saúde SA, minn J. P. Lampreia u F. Antas, advogados,
- għall-Gvern Portugiż, minn L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M. J. Marques u P. Barros da Costa, b'ala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Afonso u N. Gossement, b'ala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-10 ta' Ottubru 2019,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 132(1)(b) kif ukoll tal-Artikoli 377 u 391 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Idealmed III – Serviços de Saúde SA (iktar 'il quddiem "Idealmed") u l-Autoridade Tributária e Aduaneira (l-Awtoritá Fiskali u tad-Dwana, il-Portugall) dwar id-deċiżjoni ta' din tal-aħħar li timponi fuq Idealmed il-ġlas ta' somma li tikkorrispondi għat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) imnaqqsa fil-kuntest tas-servizzi mediċi li hija pprovdiet bejn l-2014 u l-2016 kif ukoll il-ġlas ta' interessi kumpensatorji u moratorji relatati magħhom.

Il-kuntest ġuridiku

Id-Direttiva 2006/112

3 Il-premessa 7 tad-Direttiva 2006/112 tistabbilixxi:

“Is-sistema komuni ta' VAT għandha twassal, anki jekk ir-rati u l-eżenzjonijiet ma jkunux armonizzati b'mod sħiħ, għal newtralità fil-kompetizzjoni, b'mod li fit-territorju ta' kull pajjiż merkanzija u servizzi simili jgħorru l-istess piż ta' taxxa, hu x'inhum t-tul tal-produzzjoni u l-katina tad-distribuzzjoni.”

4 L-Artikolu 132(1) ta' din id-direttiva jipprovdi:

“L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li għajjin:

[...]

b) sptar u kura medika u attivitajiet relatati mill-viżin immexxija minn korpi regolati mid-dritt pubbliku jew, skond kondizzjonijiet soġġali komparabbli ma' dawk applikabbli għal korpi regolati mid-dritt pubbliku, minn sptarijiet, għentri għat-trattament mediku jew djanjosi u stabblimenti oħrajn ta' natura simili debitament rikonossuti;

[...]

g) il-provvista ta' servizzi u ta' merkanzija marbuta mill-qrib ma' l-assistenza u x-xogħol tas-sigurtà soġġali, inklużi dawk provduti mid-djar ta' l-anzjani, minn korpi regolati mid-dritt pubbliku jew minn korpi oħrajn rikonossuti mill-Istat Membru konċernat b'ala ddedikati għall-benessere soġġali;

[...]”

5 L-Artikolu 133 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

“L-Istati Membri jistagħu jagħmlu l-għoti lil korpi għajr dawk regolati mid-dritt pubbliku ta' kull eżenzjoni pprovduta fil-punti (b), (g), (h), (i), (l), (m) u (n) ta' l-Artikolu 132(1) soġġett għal kull każ individwali għal wieċed jew iġjed mill-kondizzjonijiet li għajjin:

a) il-korpi in kwistjoni m'għandhomx jimmiraw sistemikament biex jagħmlu profitt, u kwalunkwe ammonti għajda li mandanakollu jirriżultaw m'għandhomx jiġu mqassma, imma għandhom ikunu assenjati għall-kontinwament u għat-titjib tas-servizzi pprovduti;

[...]

(?) dawn il-korpi g?andhom i?ommu prezzijiet approvati mill-awtoritajiet pubbli?i jew li ma je??edux it-tali prezzijiet approvati jew, fir-rigward ta' dawk is-servizzi li m'humiex so??etti g?all-approvazzjoni, prezzijiet inqas minn dawk mi?muma g?al servizzi simili minn impri?i kummer?jali so??etti g?all-VAT;

[...]"

6 Skont l-Artikolu 377 tal-istess direttiva:

"Il-Portugall jista' jkompli je?enta t-transazzjonijiet elenkati fil-punti (2), (4), (7), (9), (10), u (13) ta' l-Anness X, il-Parti B, skond il-kondizzjonijiet li japplikaw f'dak l-Istat Membru fl?1 ta' Jannar 1989."

7 L-Artikolu 391 tad-Direttiva 2006/112 huwa fformulat kif ?ej:

"L-Istati Membri li je?entaw it-transazzjonijiet imsemmija fl-Artikoli 371, 375, 376 jew 377, l-Artikolu 378(2), l-Artikolu 379(2) jew l-Artikoli 380 sa 390 jistg?u jag?tu lill-persuni taxxabli d-dritt li jag??lu li jintaxxaw dawk it-transazzjonijiet."

8 L-Anness X ta' din id-direttiva, intitolat "Lista ta' transazzjonijiet koperti mid-derogi msemmija fl-Artikoli 370 u 371 u fl-Artikoli 375 sa 390", isemmi fil-punt 7 tal-Parti B tieg?u, li telenka tran?azzjonijiet li l-Istati Membri jistg?u jkomplu je?entaw, "transazzjonijiet imwettqa minn sptarijiet li m'humiex koperti mill-punt (b) ta' l-Artikolu 132(1)".

Id-dritt Portugi?

9 L-Artikolu 9(2) tal-Código do IVA (il-Kodi?i tal-VAT) jipprevedi li huma e?entati mill-VAT "il-provvista ta' servizzi medi?i u sanitarji u l-attivitajiet li huma marbuta mill-qrib mag?hom minn sptarijiet, klini?i, ?entri medi?i u stabbilimenti simili o?ra".

10 L-Artikolu 12 ta' dan il-kodi?i, fil-ver?joni tieg?u li tirri?ulta mid-decreto-lei n° 102/2008 (id-Digriet-Li?i Nru 102/2008) tal?20 ta' ?unju 2008, jipprovdi:

"1. Jistg?u jirrinunzjaw g?all-e?enzjoni u jag??lu t-tassazzjoni tal-attivitajiet tag?hom

[...]

b) l-isptarijiet, il-klini?i, i?-?entri medi?i u l-istabbilimenti simili l-o?ra, li ma jappartjenux g?al persuni ?uridi?i rregolati mid-dritt pubbliku jew minn istituzzjonijiet privati integrati fis-sistema nazzjonali tas-sa??a, li jipprovdu servizzi medi?i u sanitarji u attivitajiet li huma marbuta mill-qrib mag?hom;

2. Id-dritt ta' g?a?la g?andu ji?i e?er?itat permezz tal-pre?entata, ma' kull dipartiment tat-taxxi jew post ie?or legalment awtorizzat, tad-dikjarazzjoni ta' bidu ta' attività jew ta' modifika tag?ha, skont il-ka?, u dan jid?ol fis-se?? mid-data tal-pre?entata tag?ha.

3. Fejn id-dritt ta' g?a?la ji?i e?er?itat konformement mal-paragrafi pre?edenti, il-persuna taxxabli jkollha tibqa' ta?t is-sistema li hija g?a?let g?al mill-inqas ?ames snin u, ladarba jiskadi dan il-perijodu, jekk tkun tixtieq ter?a' tibbenefika mis-sistema ta' e?enzjoni, hija g?andha:

a) tippre?enta, matul Jannar ta' wa?da mis-snin ta' wara dik li fiha spi??a t-terminu tas-sistema ta' g?a?la, id-dikjarazzjoni msemmija fl-Artikolu 32, li jkollha effett mill?1 ta' Jannar tas-sena tal-pre?entata tag?ha;

[...]

11 Il-lei n° 7/A/2016 (il-Li?i Nru 7/A/2016) tat?30 ta' Marzu 2016 emendat l-Artikolu 12(1) tal-imsemmi kodi?i, li issa jaqra kif ?ej:

“Jistg?u jirrinunzjaw g?all-e?enzjoni u jag??lu t-tassazzjoni tal-attivitajiet tag?hom

[...]

b) il-persuni taxxabli, imsemmija fl-Artikolu 9(2), li ma humiex persuni ?uridi?i rregolati mid-dritt pubbliku, fir-rigward tal-provvista ta' servizzi medi?i u sanitarji u l-attivitajiet li huma marbuta mill-qrib mag?hom li ma jirri?ultawx minn ftehimiet konklu?i mal-Istat, fil-kuntest tas-sistema tas-sa??a, konformement mal-li?i dwar is-sa??a rilevanti”.

Il-kaw?a prin?ipali u d-domandi preliminari

12 Idealmed hija kumpannija li tmexxi u topera, bi skop ta' lukru, ?ames ?entri tas-sa??a, li joffru b'mod partikolari servizzi medi?i, kura tal-infermiera kif ukoll servizzi dijanjosti?i, anali?i klini?i u fi?joterapija.

13 Fid-dikjarazzjoni tag?ha ta' bidu ta' attivit?, ippre?entata fis?6 ta' Jannar 2012, din il-kumpannija wriet ix-xewqa tag?ha li tag??el is-sistema normali ta' tassazzjoni tal-VAT.

14 Mix-xahar ta' Settembru 2012, Idealmed ikkonkludiet ftehimiet ma' awtoritajiet pubbli?i, li kienu jipprevedu *inter alia* l-provvista ta' servizzi ta' kura bi prezzijiet stabbiliti minn qabel.

15 Wara awditu, l-Awtorit? Fiskali u tad-Dwana kkonstatat li, bejn ix-xahar ta' April 2014 u x-xahar ta' ?unju 2016, parti kbira mill-attivit? medika ta' Idealmed ?iet e?er?itata fil-kuntest ta' dawn il-ftehimiet. Minn dan, din l-awtorit? ddedu?iet li din l-attivit? kellha ti?i e?entata, ming?ajr ma Idealmed setg?et tirrinunzja g?all-benefi??ju ta' tali e?enzjoni, u li din il-kumpannija kienet g?alhekk indebitament naqqset il-VAT im?allsa fil-kuntest tal-e?er?izzju tal-imsemmija attivit?.

16 Wara dan l-awditu, l-Awtorit? Fiskali u tad-Dwana adottat de?i?joni li temenda *ex officio* l-istatus ta' Idealmed fir-rigward tal-VAT b'effett mill?1 ta' Ottubru 2012 u li timponi fuq din il-kumpannija l-obbligu li t?allas somma li tikkorrispondi g?all-ammont tal-VAT imnaqqas indebitament, ji?ifieri EUR 2 009 944.90, flimkien mal-interessi relatati.

17 Fis?27 ta' ?unju 2017, Idealmed ippre?entat talba sabiex ji?i kkostitwit tribunal ta' arbitra?? fil-qasam fiskali, sabiex ti?i kkonstatata l-illegalit? ta' din id-de?i?joni.

18 Huwa f'dan il-kuntest li t-Tribunal Arbitral Tribut?rio (Centro de Arbitragem Administrativa) (it-Tribunal tal-Arbitra?? Fiskali (i?-?entru ta' Arbitra?? Amministrattiv), il-Portugall) idde?ieda li jissospendi l-pro?edura quddiemu u li jag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1) L-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva [2006/112] jipprekludi sptar proprjet? ta' kumpannija rregolata mid-dritt privat, li kkonkludiet ftehimiet g?all-provvista ta' servizzi ta' assistenza medika mal-Istat u ma' persuni ?uridi?i rregolati mid-dritt pubbliku, milli jitqies li beda jopera ta?t kundizzjonijiet so?jali paragunabbli ma' dawk applikabbli g?al korpi rregolati mid-dritt pubbliku, kif previst f'tali dispo?izzjoni, meta l-kundizzjonijiet li ?ejjin ji?u ssodisfatti:

- iktar minn 54.5 % tad-d?ul, inklu? l-ammonti ffatturati lill-utenti benefi?jarji rilevanti, ji?i minn korpi tal-Istat u sottosistemi tas-sa??a pubblika, bi prezzijiet stipulati fil-ftehimiet konklu?i mag?hom;
- iktar minn 69 % tal-utenti huma benefi?jarji ta' sottosistemi tas-sa??a pubblika jew jir?ievu servizzi pprovduti fil-qafas ta' ftehimiet konklu?i ma' korpi tal-Istat;
- iktar minn 71 % tas-servizzi medi?i jitwettqu fil-qafas tal-ftehimiet konklu?i ma' sottosistemi tas-sa??a pubblika u ma' korpi tal-Istat; u
- l-attività mag?mula g?andha importanza kbira mill-perspettiva tal-interess pubbliku ?enerali?

2) Fid-dawl tal-fatt li, skont l-Artikolu 377 tad-Direttiva [2006/112], il-Portugall g?a?el li jkompli je?enta mill-VAT it-tran?azzjonijiet mag?mula mill-isptarijiet mhux imsemmija fl-Artikolu 132(1)(b) ta' din id-direttiva u ta' lil tali persuni taxxabli d-dritt ta' g?a?la g?all-intaxxar tal-imsemmija tran?azzjonijiet fis-sens tal-Artikolu 391 tad-Direttiva [2006/112], bil-kundizzjoni li jibqg?u jkunu su??etti g?al tali skema ta' tassazzjoni g?al perijodu minimu ta' ?ames snin u bil-possibbiltà li jer?g?u jibbenefikaw mill-iskema ta' e?enzjoni biss jekk jag?mlu dikjarazzjoni espressa g?al dak l-g?an, l-imsemmi Artikolu 391 u/jew il-prin?ipji ta' protezzjoni tad-drittijiet kwe?iti u tal-aspettattivi le?ittimi, ta' ugwaljanza, ta' nondiskriminazzjoni, ta' newtralità u ta' nuqqas ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni fir-rigward tal-utenti u tal-persuni taxxabli li huma korpi rregolati mid-dritt pubbliku, jipprekludu lill-Autoridade Tributária e Aduaneira (l-Amministrazzjoni Finanzjarja Portugi?a, iktar 'il quddiem l-'Amministrazzjoni Finanzjarja Portugi?a') milli timponi l-iskema ta' e?enzjoni qabel ma jiddekorri l-perijodu msemmi iktar 'il fuq, peress li tqis li l-persuna taxxabli bdiet tipprovdi servizzi ta't kundizzjonijiet so?jali paragonabbli ma' dawk applikabbli g?al korpi rregolati mid-dritt pubbliku?

3) L-Artikolu 391 tad-Direttiva [2006/112] u/jew il-prin?ipji msemmija iktar 'il fuq jipprekludu li?i ?dida milli tirrikjedi l-applikazzjoni tal-iskema ta' e?enzjoni g?all-persuni taxxabli li pre?edentement g?a?lu l-iskema ta' tassazzjoni, qabel ma jiddekorri l-perijodu ta' ?ames snin?

4) L-Artikolu 391 tad-Direttiva [2006/112] u/jew il-prin?ipji msemmija iktar 'il fuq jipprekludu le?i?lazzjoni li tipprovdi li persuna taxxabli li g?a?let l-applikazzjoni tal-iskema ta' tassazzjoni, g?aliex fi?-?mien meta g?a?let dik l-iskema ma kinitx qieg?da tipprovdi servizzi ta' kura tas-sa??a ta't kundizzjonijiet so?jali paragonabbli ma' dawk applikabbli g?al korpi rregolati mid-dritt pubbliku, tista' tkompli tkun su??etta g?al tali skema jekk tibda tipprovdi tali servizzi ta't kundizzjonijiet so?jali paragonabbli ma' dawk applikabbli g?al korpi rregolati mid-dritt pubbliku?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

19 Preliminarjament, g?andu jittfakkar li, skont l-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112, l-Istati Membri g?andhom je?entaw il-kura fi sptarijiet u l-kura medika kif ukoll l-attivitajiet marbuta mill-qrib mag?hom, ipprovduti minn organi rregolati mid-dritt pubbliku jew, f'kundizzjonijiet so?jali paragonabbli ma' dawk applikabbli g?al dawn tal-a??ar, minn sptarijiet, ?entri tal-kura medika u tad-dijanostika u stabbilimenti simili o?ra debitament irrikonoxxuti.

20 Mill-formulazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni jirri?ulta li l-e?enzjoni tas-servizzi ta' kura pprovduti minn sptarijiet privati hija su??etta g?all-kundizzjoni li dawn is-servizzi jkunu pprovduti f'kundizzjonijiet so?jali paragonabbli ma' dawk applikabbli g?al organi rregolati mid-dritt pubbliku.

21 Peress li dan ir-rekwi?it huwa relatat mas-servizzi pprovduti u mhux mal-fornitur ikkon?ernat, il-proporzjon tas-servizzi ta' kura pprovduti f'kundizzjonijiet so?jali paragonabbli, fis-

sens tal-imsemmija dispożizzjoni, meta mqabbel mal-attività kollha ta' dan il-fornitur ma huwiex rilevanti għall-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(b) tal-imsemmija direttiva.

22 F'dawn i-konklużjonijiet, għandu jittgħod li, permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru jistgħu jidher inkunsiderazzjoni, sabiex jiġi ddeterminat jekk is-servizzi ta' kura pprovduti minn sptar privat, li huma ta' natura ta' interess ġenerali, humiex iġurati f'kundizzjonijiet soġġali paragonabbli ma' dawk applikabbli għall-organi rregolati mid-dritt pubbliku, fis-sens tal-istess dispożizzjoni, il-fatt li dawn is-servizzi huma pprovduti fil-kuntest ta' ftehimiet konklużivi ma' awtoritajiet pubbliċi ta' dan l-Istat Membru, bi prezzijiet stabbiliti permezz ta' dawn il-ftehimiet u li l-ispejje tagħhom huma parzjalment sostnuti mill-istituzzjonijiet ta' sigurtà soġġali tal-imsemmi Stat Membru.

23 F'dan ir-rigward, qabel kollox għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 13A(1)(b) u (g) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d'ul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (U Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), u l-Artikolu 132(1)(b) u (g) tad-Direttiva 2006/112, li r-redazzjoni tiegħu hija, essenzjalment, identika għal dik tal-ewwel waħda minn dawn id-dispożizzjonijiet, għandhom jiġu interpretati bl-istess mod u li, għaldaqstant, il-urisprudenza tal-Qorti tal-ustizzja dwar din l-ewwel dispożizzjoni hija rilevanti sabiex tingħata risposta għad-domandi dwar l-interpretazzjoni tat-tieni waħda (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Jannar 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punt 27).

24 Fir-rigward tal-konklużjoni ta' "kundizzjonijiet soġġali paragonabbli", fis-sens tal-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112, għandu jiġi kkonstatat li din id-dispożizzjoni ma tiddefinixxix preżiżament l-aspetti tas-servizzi ta' kura kkonfermati li għandhom jiġu pparagunati għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-applikabbiltà tagħha.

25 F'dan ir-rigward, għandu jittfakkar, fl-ewwel lok, li l-għan tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 132(1) tad-Direttiva 2006/112, fl-intier tagħhom, jikkonsisti fl-eżenzjoni mill-VAT ta' erti attivitajiet ta' interess ġenerali, sabiex jiġi ffaċilitat l-aċċess għal erti servizzi kif ukoll il-provvista ta' erti beni, billi jiġu evitati l-ispejje addizzjonali li jirriultaw mill-issużettar tagħhom għall-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-20 ta' Novembru 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, punt 37 u l-urisprudenza iktar).

26 Għaldaqstant, in-natura ta' interess ġenerali tas-servizzi tikkostitwixxi element rilevanti li għandu jittieged inkunsiderazzjoni sabiex jiġi ddeterminat jekk is-servizzi ta' kura ta' sptar privat jaqgħux taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(b) ta' din id-direttiva.

27 Fit-tieni lok, mill-punt (c) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 133 tal-imsemmija direttiva jirriultaw li l-Istati Membri jistgħu jissużettaw l-għoti tal-eżenzjonijiet previsti b'mod partikolari fl-Artikolu 132(1)(b) u (g) tal-istess direttiva lil organi li ma humiex dawk irregolati mid-dritt pubbliku għall-osservanza tal-kundizzjoni li dawn l-organi għandhom japplikaw prezzijiet approvati mill-awtoritajiet pubbliċi jew li ma jeżedux tali prezzijiet jew, fir-rigward ta' servizzi li ma jistgħux jiġu approvati, prezzijiet inqas minn dawk mitluba għal servizzi simili minn impriji kummerċjali sużettati għall-VAT.

28 Peress li l-eżenzjoni tal-Unjoni għamel l-element relatat mal-iffissar tal-prezzijiet tas-servizzi minn ftehim konklużiv mal-awtoritajiet pubbliċi ta' Stat Membru kundizzjoni fakultattiva li l-Istati Membri jistgħu jagħtu li japplikaw jew le għall-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112, l-assenza ta' tali element ma jistax ikun ta' natura li jeskludi l-benefiċċju ta' din l-eżenzjoni (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-26 ta' Mejju 2005, Kingscrest Associates u Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punt 40).

29 Madankollu, tali element jibqa' rilevanti sabiex ji?i ddeterminat jekk is-servizzi ta' kura ta' sptar privat humiex ipprovduti f'kundizzjonijiet so?jali paragonabbli ma' dawk li japplikaw g?all-organi rregolati mid-dritt pubbliku, fis-sens tal-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 (ara, b'analoga, is-sentenza tal?21 ta' Jannar 2016, Les Jardins de Jouvence, C?335/14, EU:C:2016:36, punt 38).

30 F'dawn i?-?irkustanzi, g?andu jitqies li l-element fir-rigward tal-iffissar tal-prezzijiet tas-servizzi permezz ta' ftehim konklu? mal-awtoritajiet pubbli?i ta' Stat Membru jikkostitwixxi element li jista' jittie?ed inkunsiderazzjoni sabiex ji?i ddeterminat jekk is-servizzi ta' kura ta' sptar privat humiex ipprovduti f'kundizzjonijiet so?jali paragonabbli ma' dawk applikabbli g?all-organi rregolati mid-dritt pubbliku, fis-sens tal-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112.

31 Fit-tielet lok, mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li l-modalitajiet ta' te?id ta' responsabbiltà g?al servizzi mill-istituzzjonijiet tas-sigurtà so?jali ta' Stat Membru huma rilevanti fil-kuntest tal-e?ami tal-komparabbiltà tal-kundizzjonijiet li fihom dawn is-servizzi huma pprovduti fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal?10 ta' ?unju 2010, CopyGene, C?262/08, EU:C:2010:328, punti 69 u 70).

32 Fid-dawl ta' dak li ntqal, ir-risposta li g?andha ting?ata g?all-ewwel domanda hija li l-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru jistg?u jie?du inkunsiderazzjoni, sabiex ji?i ddeterminat jekk is-servizzi ta' kura pprovduti minn sptar privat, li huma ta' natura ta' interess ?enerali, humiex ?gurati f'kundizzjonijiet so?jali paragonabbli ma' dawk applikabbli g?all-organi rregolati mid-dritt pubbliku, fis-sens tal-istess dispo?izzjoni, il-fatt li dawn is-servizzi huma pprovduti fil-kuntest ta' ftehimiet konklu?i ma' awtoritajiet pubbli?i ta' dan l-Istat Membru, bi prezzijiet stabbiliti permezz ta' dawn il-ftehimiet u li l-ispejje? tag?hom huma parzjalment sostnuti mill-istituzzjonijiet ta' sigurtà so?jali tal-imsemmi Stat Membru.

Fuq it-tieni sar-raba' domanda

33 Permezz tat-tieni sar-raba' domanda tag?ha, li g?andhom ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 391 tad-Direttiva 2006/112, moqri flimkien mal-Artikolu 377 tag?ha u mal-prin?ipji ta' aspettattivi le?ittimi, ta' ?ertezza legali kif ukoll ta' newtralità fiskali, g?andux ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi l-e?enzjoni mill-VAT tas-servizzi ta' kura pprovduti minn sptar privat li jaqg?u ta?t l-Artikolu 132(1)(b) ta' din id-direttiva min?abba tibdil fil-kundizzjonijiet g?all-e?er?izzju tal-attivitajiet tieg?u li jkunu se??ew wara li dan g?a?el sistema ta' tassazzjoni prevista mil-le?i?lazzjoni nazzjonali tal-Istat Membru kkon?ernat li tipprevedi l-obbligu, g?al kull persuna taxxabli li tag?mel din l-g?a?la, li tibqa' su??etta g?all-imsemmija sistema g?al ?ertu terminu, meta tali terminu jkun g?adu ma skadiex.

34 G?andu jittfakkar li s-sistema komuni tal-VAT hija r-ri?ultat ta' armonizzazzjoni progressiva tal-le?i?lazzjonijiet nazzjonali fil-kuntest tal-Artikoli 113 u 115 TFUE. Kif ikkonstatat diversi drabi l-Qorti tal-?ustizzja, din l-armonizzazzjoni, kif imwettqa minn direttivi su??essivi, u, b'mod partikolari, mid-Direttiva 77/388, g?adha biss armonizzazzjoni parzjali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas?26 ta' Frar 2015, VDP Dental Laboratory et, C?144/13 u C?160/13, EU:C:2015:116, punt 60 u l-?urisprudenza ??itata).

35 Fil-fatt, skont l-Artikolu 370 tagħha, id-Direttiva 2006/112 awtorizzata lill-Istati Membri li jkomplu jgħommu għerri dispożizzjonijiet tal-lejgħazzjoni nazzjonali tagħhom prevedenti għal din id-direttiva li, mingħajr l-imsemmija awtorizzazzjoni, ikunu inkompatibbli magħha (sentenza tas-26 ta' Frar 2015, VDP Dental Laboratory et, C-144/13 u C-160/13, EU:C:2015:116, punt 61 u l-urisprudenza relatata).

36 F'dan il-kuntest, l-Artikolu 377 ta' din id-direttiva, moqri flimkien mal-punt 7 tal-Parti B tal-Anness X tal-imsemmija direttiva, jawtorizza lir-Repubblika Portugiża li tkompli teqenta t-tranżazzjonijiet imwettqa mill-isptarijiet li ma humiex imsemmija fl-Artikolu 132(1)(b) tal-istess direttiva, skont il-kundizzjonijiet li kienu jeżistu f'dan l-Istat Membru fl-1 ta' Jannar 1989.

37 Barra minn hekk, l-Artikolu 391 tad-Direttiva 2006/112 jawtorizza lill-Istati Membri li jeqentaw it-tranżazzjonijiet imsemmija fid-dispożizzjonijiet iżżittati fih, fosthom l-Artikolu 377 ta' din id-direttiva, sabiex jagħtu lill-persuni taxxabli kkonfernati l-possibbiltà li jagħqu t-tassazzjoni tal-imsemmija tranżazzjonijiet.

38 Għalhekk, minn qari flimkien tal-Artikoli 377 u 391 tal-imsemmija direttiva kif ukoll tal-punt 7 tal-Parti B tal-Anness X tagħha, jirriżulta li l-possibbiltà ta' għażla għat-tassazzjoni prevista fl-Artikolu 391 tal-istess direttiva tikkonferna biss it-tranżazzjonijiet ta' sparijiet li ma jaqgħux taħt l-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112. Issa, din l-ażżar dispożizzjoni timponi fuq l-Istati Membri li jeqentaw is-servizzi li jaqgħu taħta (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' unju 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punt 56).

39 Minn dan isegwi li, mill-mument meta sptar privat jipprovdi servizzi li jaqgħu taħt l-Artikolu 132(1)(b) tal-istess direttiva, għandha tiġi applikata s-sistema ta' eżenzjoni għal dawn is-servizzi, anki jekk huwa kien għażel is-sistema ta' tassazzjoni fir-rigward ta' attivitajiet li ma kinux koperti mill-imsemmija dispożizzjoni.

40 Għaldaqstant, l-Istati Membri ma jistgħux jibbaaw ruħom fuq l-Artikoli 377 u 391 tad-Direttiva 2006/112 sabiex jiġustifikaw iżżamma tat-tassazzjoni tat-tranżazzjonijiet ta' persuna taxxabli, jekk din kellu jkollha l-konsegwenza li t-tranżazzjonijiet tagħha ma jkunux eżentati minkejja li jaqgħu taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(b) ta' din id-direttiva.

41 Barra minn hekk, fid-dawl tal-prinzipju ta' newtralità fiskali, imfakkar fil-premessa 7 tal-imsemmija direttiva, li servizzi simili, li huma għalhekk f'kompetizzjoni bejniethom, ma jiġux ittrattati b'mod differenti mill-aspett tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Settembru 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punt 36 u l-urisprudenza relatata), il-fatt li, fil-passat, il-persuna taxxabli kkonfernata wettqet servizzi oħra li fir-rigward tagħhom hija bbenefikat minn sistema fiskali partikolari, ma huwiex intiż, b'ala prinzipju, li jbidel it-trattament fiskali tas-servizzi li hija pprovdiet sussegwentement f'kundizzjonijiet soġjali differenti.

42 Bl-istess mod, il-fatt li l-lejgħazzjoni nazzjonali li tipprevedi tali possibbiltà ta' għażla għas-sistema ta' tassazzjoni ta' attivitajiet tobbliga lill-persuna taxxabli li tibqa' suqetta għal din is-sistema għal għertu terminu, li għadu ma skadiex, ma jaffettwax it-trattament fiskali tas-servizzi li jaqgħu taħt l-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva 2006/112, peress li tali possibbiltà tapplika biss għat-tranżazzjonijiet li ma humiex koperti minn din id-dispożizzjoni.

43 Barra minn hekk, tali interpretazzjoni ma hijiex ikkontestata mill-prinzipji ta' aspettattivi leqittimi jew ta' għertezza legali.

44 Fir-rigward tal-prinzipju ta' aspettattivi leqittimi, għandu jifakkar li d-dritt li jiġi invokat dan il-prinzipju japplika għal kull individwu li awtorità amministrattiva tkun qolqitlu aspettattivi bbaqati fuq

garanziji preżi li hija tkun tatu (sentenza tal-21 ta' Frar 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punt 46 u l-urisprudenza citata).

45 Issa, il-fatt li l-eżerċizzjoni nazzjonali li ppermettiet lil persuna taxxabli li tagħmel it-tassazzjoni tal-attivitajiet tagħha tikkundizzjona l-eżerċizzju ta' tali għajla bl-obbligu tagħha li tibqa' sużżetta għas-sistema magħmula għal qertu terminu ma jistax joqloq aspettattiva leġittima fir-rigward ta' din il-persuna taxxabli li l-awtoritajiet kompetenti ser iommu din is-sistema fil-każ ta' tibdil fil-kundizzjonijiet li fihom hija tejerita l-attivitajiet tagħha.

46 Fir-rigward tal-prinzipju ta' qertezza legali, il-Qorti tal-ustizzja ddeċidiet li dan ma jipprekludix li l-amministrazzjoni fiskali tipproċedi, fit-terminu ta' preskrizzjoni, għal aqustament tal-VAT fir-rigward tat-taxxa mnaqqa jew ta' servizzi diġà mwettqa, li kellhom jiġu sużżetti għal din it-taxxa (sentenza tat-12 ta' Ottubru 2016, Nigl et, C-340/15, EU:C:2016:764, punt 48).

47 Għaldaqstant, tali prinzipju ma jipprekludix lill-amministrazzjoni fiskali milli tevalwa s-sitwazzjoni ta' persuna taxxabli li kienet għajlet it-tassazzjoni tal-attivitajiet tagħha u li, fi tmiem din l-evalwazzjoni, din l-amministrazzjoni tipproċedi għal aqustament tal-VAT fir-rigward tat-taxxa mnaqqa għal servizzi li din il-persuna taxxabli pprovdiet wara li ejeritat id-dritt tagħha ta' għajla, meta hija tasal għall-konkluzjoni li dawn is-servizzi jaqqu ta' l-Artikolu 132(1)(b) ta' din id-direttiva u kellhom jiġu eentati konformement ma' din id-dispożizzjoni.

48 Minn dan isegwi li r-risposta li għandha tingħata għat-tieni sar-raba' domanda hija li l-Artikolu 391 tad-Direttiva 2006/112, moqri flimkien mal-Artikolu 377 tagħha u mal-prinipji ta' aspettattivi leġittimi, ta' qertezza legali kif ukoll ta' newtralità fiskali, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix l-eżerċizzjoni mill-VAT tas-servizzi ta' kura pprovduti minn sptar privat li jaqqu ta' l-Artikolu 132(1)(b) ta' din id-direttiva minnabba tibdil fil-kundizzjonijiet għall-eżerċizzju tal-attivitajiet tiegħu li jkunu seew wara li dan għajel sistema ta' tassazzjoni prevista mil-leġislatjoni nazzjonali tal-Istat Membru kkonfermat li tipprevedi l-obbligu, għal kull persuna taxxabli li tagħmel din l-għajla, li tibqa' sużżetta għall-imsemmija sistema għal qertu terminu, meta tali terminu jkun għadu ma skadiex.

Fuq l-ispejje

49 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejje. L-ispejje sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-ustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġu allsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-ustizzja (Is-Sitt Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miġjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru jistgħu jjeđu inkunsiderazzjoni, sabiex jiġi ddeterminat jekk is-servizzi ta' kura pprovduti minn sptar privat, li huma ta' natura ta' interess qenerali, humiex qgurati f'kundizzjonijiet soqjali paragonabbli ma' dawk applikabbli għall-organi rregolati mid-dritt pubbliku, fis-sens tal-istess dispożizzjoni, il-fatt li dawn is-servizzi huma pprovduti fil-kuntest ta' ftehimiet konklużi ma' awtoritajiet pubbliki ta' dan l-Istat Membru, bi prezzijiet stabbiliti permezz ta' dawn il-ftehimiet u li l-ispejje tagħhom huma parzjalment sostnuti mill-istituzzjonijiet ta' sigurtà soqjali tal-imsemmi Stat Membru.**

2) **L-Artikolu 391 tad-Direttiva 2006/112, moqri flimkien mal-Artikolu 377 tagħha u mal-prinipji ta' aspettattivi leġittimi, ta' qertezza legali kif ukoll ta' newtralità fiskali, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix l-eżerċizzjoni mit-taxxa fuq il-valur miġjud tas-servizzi ta' kura pprovduti minn sptar privat li jaqqu ta' l-Artikolu 132(1)(b) ta' din id-direttiva**

min?abba tibdil fil-kundizzjonijiet g?all-e?er?izzju tal-attivitajiet tieg?u li jkunu se??ew wara li dan g?a?el sistema ta' tassazzjoni prevista mil-le?i?lazzjoni nazzjonali tal-Istat Membru kkon?ernat li tipprededi l-obbligu, g?al kull persuna taxxabli li tag?mel din l-g?a?la, li tibqa' su??etta g?all-imsemmija sistema g?al ?ertu terminu, meta tali terminu jkun g?adu ma skadiex.

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-Portugi?.