

## Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

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 – Bolnišnica 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 administratorica,

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

### **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 našteje 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, ambulate in drugi podobni centri“.

10 Člen 12 tega zakonika v različici, ki izhaja iz decreto-lei n° 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, ambulate 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, ukinjuje 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 uveljavljati od 1. januarja leta predložitve;

[...]"

11 Z lei n° 7\_A/2016 (zakon št. 7?A/2016) z dne 30. marca 2016 je bil spremenjen ?len 12(1) navedenega zakonika, ki sedaj dolo?a:

„Lahko se odpovejo oprostivi in se odlo?ijo za obdav?itev njihovih transakcij:

[...]

(b) dav?ni zavezanci, na katere se nanaša ?len 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 podro?ja zdravstvenega sistema v skladu s temeljnim zakonom“.

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje**

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, klini?nih analiz ter fizioterapije.

13 Ta družba je v svoji izjavi o za?etku opravljanja dejavnosti, predloženi 6. januarja 2012, izrazila željo, da se jo obdav?i po obi?ajnem sistemu obdav?itve z DDV.

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

15 Dav?ni 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 oproš?ena, ne da bi se družba Idealmed lahko odpovedala tej oprostivi in da je torej ta družba neupravi?eno odbila DDV, pla?an v okviru opravljanja navedene dejavnosti.

16 Dav?ni in carinski organ je po tem preverjanju izdal odlo?bo, s katero je po uradni dolžnosti spremenil dav?ni status družbe Idealmed glede DDV z u?inkom od 1. oktobra 2012 in tej družbi naložili pla?ilo zneska 2.009.944,90 EUR, ki ustreza neupravi?eno odbitemu znesku DDV, skupaj z obrestmi.

17 Družba Idealmed je 27. junija 2017 vložila predlog za oblikovanje dav?no arbitražnega razsodiš?a zaradi ugotovitve nezakonitosti te odlo?be.

18 V teh okoliš?inah je Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (dav?no arbitražno razsodiš?e (center za arbitražo v upravnih zadevah), Portugalska) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali ?len 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, za?ela poslovati pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, naštete v navedenem ?lenu, ?e so izpolnjeni naslednji pogoji:

– ve? kot 54,5 % prometa, vklju?no z zneski, zara?unanimi zadevnim uporabnikom upravi?encem, se ustvari z državnimi organi in javnimi zdravstvenimi podsistemi po cenah, dolo?enih v pogodbah in sporazumih, sklenjenih z zadnjenavedenimi;

– ve? kot 69 % uporabnikov je upravi?encev iz javnih zdravstvenih podsistemov ali pa so

upraviženi do storitev, opravljenih v okviru pogodb, sklenjenih z državnimi organi;

– ve? 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 ?lenom 377 Direktive [2006/112] odložila, da bo še naprej oprošala transakcije, ki jih izvajajo bolnišnice in ki niso omenjene v ?lenu 132(1)(b) navedene direktive, da je tem davžnim zavezancem dala možnost, da se odložijo za obdavžitev navedenih transakcij v skladu s ?lenom 391 Direktive [2006/112], ?e ostanejo v sistemu obdavžitve vsaj pet let, in da je doloženo, da se lahko vrnejo v sistem oprostitve, samo ?e tako izrecno izjavijo, ali ?len 391 in/ali nažela varstva pridobljenih pravic in legitimnih prižakovanj, enakosti in prepovedi diskriminacije, nevtralnosti in prepovedi izkrivljanja konkurence v zvezi z uporabniki in davžnimi zavezanci, ki so osebe javnega prava, nasprotuje temu, da davžni in carinski organ doloži, da se uporabi sistem oprostitve, preden se izteže navedeni rok, od trenutka, ko meni, da je davžni zavezanec zažel opravljati storitve pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava?

3. Ali ?len 391 Direktive [2006/112] in/ali zgoraj omenjena nažela nasprotujejo temu, da se z novim zakonom doloži uporaba sistema oprostitve za davžne zavarance, ki so pred tem izbrali sistem obdavžitve, preden se izteže navedeni rok petih let?

4. Ali ?len 391 Direktive [2006/112] in/ali zgoraj omenjena nažela nasprotujejo zakonodaji, v skladu s katero lahko davžni zavezanec, ki je izbral sistem obdavžitve, ker v trenutku, ko se je odložil za to možnost, ni opravljal zdravstvenih storitev pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, ostane v tem sistemu, ?e zažne opravljati take storitve pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava?"

## **Vprašanja za predhodno odložanje**

### ***Prvo vprašanje***

19 Najprej je treba opozoriti, da v skladu s ?lenom 132(1)(b) Direktive 2006/112 države žlanice oprostijo bolnišnižno 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 doložbe 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 doložbe zagotovljene v primerljivih socialnih pogojih, glede na vse dejavnosti tega ponudnika ni upošteven za uporabo oprostitve iz ?lena 132(1)(b) te direktive.

22 V teh okolišžinah je treba šteti, da predložitveno sodižše s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 132(1)(b) Direktive 2006/112 razlagati tako, da lahko pristojni organi države žlanice – 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 doložbe – upoštevažjo okolišžino, 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 izogitvi 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, to?ki 69 in 70).

32 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 132(1)(b) Direktive 2006/112 razlagati tako, da lahko pristojni organi države ?lanice – 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 dolo?be – upoštevajo okoliš?ino, da se te storitve opravljajo v okviru pogodb, sklenjenih z javnimi organi te države ?lanice, po cenah, dolo?enih v teh pogodbah, stroške teh storitev pa delno nosijo ustanove socialne varnosti te države ?lanice.

### ***Vprašanja od drugega do ?etrtega***

33 Predložitveno sodiš?e z drugim, tretjim in ?etrtem vprašanjem, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 391 Direktive 2006/112 v povezavi z njenim ?lenom 377 in na?eli varstva legitimnih pri?akovanj, pravne varnosti in dav?ne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotuje temu, da se pla?ila DDV oprostitijo storitve zdravstvene oskrbe, ki jih opravi zasebna bolnišnica in ki spadajo v okvir ?lena 132(1)(b) te direktive, zaradi spremembe pogojev za opravljanje njenih dejavnosti, do katere je prišlo po tem, ko je izbrala sistem obdav?itve, ki je dolo?en v nacionalni zakonodaji zadevne države ?lanice in ki je za vse zavezance, ki so opravili takšno izbiro, dolo?il obveznost, da ostanejo v tem sistemu v dolo?enem obdobju, ki se še ni izteklo.

34 Poudariti je treba, da je skupna ureditev DDV rezultat postopnega usklajevanja nacionalnih zakonodaj v okviru ?lenov 113 in 115 PDEU. Kot je Sodiš?e že ve?krat poudarilo, je ta uskladitev, kot je bilo uresni?eno 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, to?ka 60 in navedena sodna praksa).

35 Z Direktivo 2006/112 je v skladu z njenim ?lenom 370 državam ?lanicam dopuš?eno, da nekatere dolo?be 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, to?ka 61 in navedena sodna praksa).

36 V tem okviru ?len 377 te direktive v povezavi s Prilogo X, del B, to?ka 7, k navedeni direktivi Portugalski republiki dovoljuje, da še naprej oproš?a transakcije, ki jih izvajajo bolnišnice, ki niso zajete v ?lenu 132(1)(b) te direktive, pod pogoji, ki so v tej državi ?lanici veljali 1. januarja 1989.

37 Poleg tega ?len 391 Direktive 2006/112 državam ?lanicam, ki oprostitijo transakcije iz dolo?b, ki so v njem navedene in med katerimi je ?len 377 te direktive, dovoljuje, da lahko zadevnim dav?nim zavezancem odobrijo izbiro glede obdav?evanja teh transakcij.

38 Tako je iz povezane razlage ?lenov 377 in 391 navedene direktive ter njeno Prilogo X, del B, to?ka 7, razvidno, da se možnost izbire za obdav?itev iz ?lena 391 te direktive nanaša le na transakcije bolnišnic, ki niso navedene v ?lenu 132(1)(b) Direktive 2006/112. Zadnjenavedena dolo?ba pa državam ?lanicam nalaga, da oprostitijo 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, to?ka 56).

39 Iz tega sledi, da je treba od takrat, ko zasebna bolnišnica opravi storitve iz ?lena 132(1)(b) te direktive, zanjo uporabiti sistem oprostitve za te storitve, tudi ?e je izbrala sistem obdav?itve v zvezi z dejavnostmi, ki niso bile zajete z navedeno dolo?bo.

40 Zato se države ?lanice ne morejo sklicevati na ?lena 377 in 391 Direktive 2006/112, da bi upravi?ile ohranitev obdav?itve transakcij dav?nega zavezanca, ?e bi to povzro?ilo, da te

transakcije ne bi bile oprošene, čeprav so zajete z oprostivjo 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 natančno 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 oprošene 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 odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, 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 zavezanke, ki so opravili takšno izbiro, določil obveznost, da ostanejo v tem sistemu v določenem obdobju, ki se še ni izteklo.

Podpisi

\* Jezik postopka: portugalsčina.