

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 5 marca 2020 r.(\*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od towarów i usług (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. b) – Zwolnienia – Opieka szpitalna i medyczna – Szpitale – Usługi świadczone na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego – Artykuły 377 i 391 – Odstępstwa – Prawo wyboru możliwości opodatkowania – Utrzymanie opodatkowania – Zmiana warunków wykonywania działalności

W sprawie C-211/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowieniem z dnia 19 lutego 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 marca 2018 r., w postępowaniu:

**Idealmed III – Serviços de Saúde SA**

przeciwko

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: M. Safjan, prezes izby, L. Bay Larsen (sprawozdawca) i C. Toader, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: M. Ferreira, główna administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 czerwca 2019 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Idealmed III – Serviços de Saúde SA – J.P. Lampreia oraz F. Antas, advogados,
- w imieniu rządu portugalskiego – L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M. J. Marques i P. Barros da Costa w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – M. Afonso oraz N. Gossement, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 października 2019 r.,

wyduje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 132 ust. 1 lit. b) oraz art. 377 i 391 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy Idealmed III – Serviços de Saúde SA (zwan? dalej „Idealmed”) a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem administracji podatkowej i celnej, Portugalia) w przedmiocie decyzji tego organu nak?adaj?cej na spó?k? Idealmed obowi?zek zap?aty kwoty odpowiadaj?cej podatkowi od warto?ci dodanej (VAT) odliczonemu w ramach us?ug medycznych ?wiadczonych przez ni? w latach 2014–2016 oraz zwi?zanych z t? kwot? odsetek wyrównawczych i odsetek za zw?ok?.

## Ramy prawne

### Dyrektywa 2006/112

3 Motyw 7 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Nawet je?eli stawki i zwolnienia nie zostan? ca?kowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwoli? na osi?gni?cie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, ?e na terytorium ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego podobne towary i us?ugi podlegaj? takiemu samemu obci??eniu podatkowemu, bez wzgl?du na d?ugo?? ?a?cucha produkcji i dystrybucji”.

4 Artyku? 132 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? nast?puj?ce transakcje:

[...]

b) opieka szpitalna i medyczna oraz ?ci?le z nimi zwi?zane czynno?ci podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, o?rodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze;

[...]

g) ?wiadczenie us?ug i dostawa towarów ?ci?le zwi?zanych z opiek? i pomoc? spo?eczn?, wraz z us?ugami ?wiadczonymi przez domy spokojnej staro?ci, dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze spo?ecznym przez dane pa?stwo cz?onkowskie;

[...]”.

5 Artyku? 133 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? uzale?ni? przyznanie podmiotom innym ni? podmioty prawa publicznego ka?dego ze zwolnie? przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) od spe?nienia, w poszczególnych przypadkach, jednego lub kilku z nast?puj?cych warunków:

a) podmioty, których to dotyczy, nie mog? systematycznie d??y? do osi?gni?cia zysku, przy czym ewentualne zyski nie mog? zosta? rozdzielone, lecz [powinny by?] przeznaczone na kontynuacj? lub doskonalenie ?wiadczonych us?ug;

[...]

c) podmioty te stosują ceny zatwierdzone przez organy władzy publicznej lub nieprzekraczające wysokość takich zatwierdzonych cen lub te, w odniesieniu do tych usług, których ceny nie wymagają zatwierdzenia, stosują ceny niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające VAT;

[...]”.

6 Zgodnie z art. 377 tej dyrektywy:

„Portugalia może utrzymać zwolnienie w odniesieniu do transakcji wymienionych w załączniku X części B pkt 2, 4, 7, 9, 10 i 13, na warunkach obowiązujących w tym państwie członkowskim w dniu 1 stycznia 1989 r.”.

7 Artykuł 391 dyrektywy 2006/112 stanowi, co następuje:

„Państwa członkowskie, które stosują zwolnienia w odniesieniu do transakcji, o których mowa w art. 371, 375, 376 i 377, art. 378 ust. 2, art. 379 ust. 2 i art. 380–390c, mogą przyznać podatnikom prawo [wyboru] możliwości opodatkowania tych transakcji”.

8 Załącznik X do tej dyrektywy, zatytułowany „Wykaz transakcji objętych odstępstwami, o których mowa w art. 370 i 371 oraz w art. 375–390c”, wymienia w pkt 7 części B zawierającej wykaz transakcji, dla których państwa członkowskie mogą utrzymać zwolnienia, „transakcje dokonywane przez szpitale nieobjęte art. 132 ust. 1 lit. b)”.

### ***Prawo portugalskie***

9 Artykuł 9 pkt 2 Código do IVA (kodeksu VAT) przewiduje, że zwolnione z VAT są: „usługi medyczne i zdrowotne oraz ściśle z nimi związane transakcje dokonywane przez szpitale, kliniki, przychodnie i inne placówki o podobnym charakterze”.

10 Artykuł 12 tego kodeksu, w brzmieniu nadanym mu przez decreto-lei n° 102/2008 (dekret z mocą ustawy nr 102/2008) z dnia 20 czerwca 2008 r., stanowi:

„1. Mogą zrezygnować ze zwolnienia i wybrać opodatkowanie ich transakcji:

[...]

b) szpitale, kliniki, przychodnie i inne placówki o podobnym charakterze nienależące do osób prawnych prawa publicznego lub do instytucji prywatnych włączonych do krajowego systemu opieki zdrowotnej, które świadczą usługi medyczne i zdrowotne oraz dokonują ściśle związanych z nimi transakcji.

2. Prawo wyboru wykonywane jest poprzez złożenie w dowolnym urzędzie podatkowym lub innym prawnie dozwolonym miejscu zgłoszenia, w odpowiednim przypadku, rozpoczęcia działalności lub jej zmiany, i jest ono skuteczne od daty jego złożenia.

3. Po skorzystaniu z prawa wyboru zgodnie z poprzednimi ustępami podatnik jest zobowiązany do pozostania w wybranym przez siebie systemie przez co najmniej pięć lat, a po upływie tego okresu, jeżeli zamierza powrócić do systemu zwolnienia, powinien:

a) złożyć w styczniu w jednym z lat następujących po roku, w którym upłynął okres obowiązywania wybranego systemu, oświadczenie, o którym mowa w art. 32, które wywołuje

skutki z dniem 1 stycznia w roku jego złożenia;

[...].

11 Lei no 77/A/2016 (ustawa nr 77/A/2016) z dnia 30 marca 2016 r. zmienia art. 12 ust. 1 tego kodeksu, który obecnie brzmi następująco:

„Mogą zrezygnować ze zwolnienia i wybrać opodatkowanie ich transakcji:

[...]

b) podatnicy, o których mowa w art. 9 pkt 2, niebędący osobami prawnymi prawa publicznego, w odniesieniu do świadczenia usług medycznych i zdrowotnych oraz w odniesieniu do czynów związanych z nimi transakcjami, które nie wynikają z umów zawartych z państwem w ramach systemu opieki zdrowotnej zgodnie z odpowiednią ustawą o zasadach opieki zdrowotnej”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

12 Idealmed jest spółką, która w celach zarobkowych zarządza – i prowadzi je – pięcioma zakładami opieki zdrowotnej, oferującymi w szczególności usługi medyczne, pielęgniarskie oraz usługi diagnostyczne, analizy kliniczne i fizjoterapię.

13 W zgłoszeniu rozpoczęcia działalności, złożonym w dniu 6 stycznia 2012 r., spółka ta wniosła o objęcie jej zwykłym systemem opodatkowania VAT.

14 Od września 2012 r. spółka Idealmed zawarła z organami publicznymi porozumienia i umowy przewidujące w szczególności świadczenie opieki medycznej po z góry określonych cenach.

15 W trakcie kontroli organ ds. podatkowych i celnych stwierdził, że w okresie od kwietnia 2014 r. do czerwca 2016 r. znaczna część działalności medycznej spółki Idealmed była wykonywana w ramach tych porozumień i umów. Organ ten wywnioskował na tej podstawie, że działalność ta powinna być zwolniona, bez możliwości zrezygnowania przez spółkę Idealmed z korzystania z takiego zwolnienia, oraz że w związku z tym spółka ta nienależnie odliczyła VAT naliczony w ramach wykonywania wspomnianej działalności.

16 W wyniku tej kontroli organ ds. podatków i celi wydał decyzję, zmieniając z urzędu status spółki Idealmed z punktu widzenia VAT ze skutkiem na dzień 1 października 2012 r. oraz nakładając na tę spółkę obowiązek zapłaty kwoty odpowiadającej kwocie nienależnie odliczonego VAT, tzn. 2 009 944,90 EUR, powiększonej o związane z nią odsetki.

17 W dniu 27 czerwca 2017 r. spółka Idealmed złożyła wniosek o ustanowienie sądu arbitrażowego do spraw podatkowych w celu stwierdzenia niezgodności tej decyzji z prawem.

18 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy [2006/112] sprzeciwia się uznaniu, że szpital będący w całości spółką handlową prawa prywatnego, która zawarła umowy o świadczenie usług zdrowotnych z państwem oraz z osobami prawnymi prawa publicznego, prowadzi działalność w warunkach socjalnych porównywalnych do warunków stosowanych do podmiotów prawa publicznego wskazanych w przywołanym przepisie, gdy spełnione są następujące wymogi:

- ponad 54,5% kwot, w tym kwoty zafakturowane na pacjentów/beneficjentów, fakturowanych jest na instytucje państwowe i publiczne systemy ubezpieczeń zdrowotnych po cenach ustalonych w zawartych z nimi porozumieniach i umowach;
- ponad 69% pacjentów jest beneficjentami publicznych systemów ubezpieczeń zdrowotnych lub korzysta z usług świadczonych na podstawie umów z instytucjami państwowymi;
- ponad 71% świadczeń medycznych wykonywanych jest na podstawie umów zawartych z publicznymi systemami ubezpieczeń zdrowotnych i z instytucjami państwowymi; oraz
- prowadzona działalność ma duże znaczenie dla ogólnego interesu publicznego?

2) Czy biorąc pod uwagę, że zgodnie z art. 377 dyrektywy [2006/112] Portugalia postanowiła o utrzymaniu zwolnień z VAT dla dokonywanych przez szpitale transakcji niewymienionych w art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy; że przyznała takim podatnikom możliwość wybrania opcji poddania opodatkowaniu tych transakcji na podstawie art. 391 tej dyrektywy, pod warunkiem że pozostaną w tym systemie opodatkowania przez okres co najmniej pięciu lat; oraz że przewiduje, iż bądź oni mogli ponownie podlegać systemowi zwolnień, jeżeli złoży wyrażone oświadczenie, wspomniany art. 391 dyrektywy lub zasady ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań, równości i niedyskryminacji, neutralności i niezakłócania konkurencji sprzeciwiają się temu, aby w stosunku do użytkowników i podatników bądźcych podmiotami prawa publicznego Autoridade Tributária e Aduaneira (urząd podatkowy i celny) nakładał obowiązek stosowania systemu zwolnień przed upływem tego okresu, od chwili stwierdzenia, że podatnik świadczy usługi w warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych do podmiotów prawa publicznego?

3) Czy przywołany art. 391 dyrektywy [2006/112] lub wymienione wyżej zasady sprzeciwiają się wprowadzeniu nowej ustawy nakładającej obowiązek stosowania przed upływem rzeczonoego terminu pięciu lat systemu zwolnień wobec podatników, którzy wybrali uprzednio system opodatkowania?

4) Czy przywołany art. 391 dyrektywy [2006/112] i wyżej wymienione zasady sprzeciwiają się istnieniu przepisów, zgodnie z którymi podatnik, który zdecydował się na zastosowanie systemu opodatkowania, ponieważ w chwili dokonania tego wyboru nie świadczył usług zdrowotnych na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych do podmiotów prawa publicznego, może pozostać w tym systemie, jeżeli zacznie świadczyć takie usługi na warunkach socjalnych porównywalnych ze stosowanymi do podmiotów prawa publicznego?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie pytania pierwszego***

19 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie zwalniają z opodatkowania opiekę szpitalną i medyczną oraz usługi z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków w ramach instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze.

20 Z treści tego przepisu wynika, że zwolnienie usług opieki medycznej świadczonych przez prywatne szpitale jest uzależnione od spełnienia warunku, że usługi te będą świadczone na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego.

21 Ponieważ wymóg ten odnosi się do świadczonych usług, a nie do danego usługodawcy, czyżby usługi opieki zdrowotnej świadczonych na porównywalnych warunkach socjalnych w rozumieniu tego przepisu w stosunku do całej działalności tego usługodawcy nie ma znaczenia dla zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) wspomnianej dyrektywy.

22 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że właściwe organy danego państwa członkowskiego mogą w celu ustalenia, czy dane usługi opieki medycznej świadczone przez prywatny szpital, które to usługi leżą w interesie ogólnym, są wykonywane na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków w ramach instytucji prawa publicznego w rozumieniu tego przepisu, wziąć pod uwagę okoliczności, iż owe usługi są świadczone w ramach umów zawartych z organami publicznymi owego państwa członkowskiego po cenach ustalonych w tych umowach, a koszty tych usług są ponoszone częściowo przez instytucje zabezpieczenia społecznego wspomnianego państwa członkowskiego.

23 W tym względzie należy przede wszystkim zauważyć, że art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1) i art. 132 ust. 1 lit. b) i g) dyrektywy 2006/112, którego treść jest zasadniczo identyczna jak treść pierwszego z tych przepisów, trzeba interpretować w ten sam sposób i w związku z tym orzecznictwo Trybunału dotyczące tego pierwszego przepisu ma znaczenie dla udzielenia odpowiedzi na pytania dotyczące wykładni drugiego z tych przepisów (zob. podobnie wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 27).

24 Jeżeli chodzi o pojęcie „porównywalnych warunków socjalnych” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, to należy stwierdzić, że przepis ten nie określa dokładnie aspektów świadczenia odnośnych usług opieki medycznej, które należy porównać w celu oceny możliwości jego zastosowania.

25 W tym względzie należy przypomnieć w pierwszej kolejności, że wszystkie razem wzięte postanowienia art. 132 ust. 1 dyrektywy 2006/112 mają na celu zwolnienie z VAT niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym, z zamiarem ułatwienia dostępu do określonych usług oraz dostaw określonych towarów poprzez unikanie nadmiernych kosztów, jakie wynikałyby z ich opodatkowania VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 20 listopada 2019 r., *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 To, czy dana usługa jest wykonywana w interesie publicznym, stanowi zatem istotny element, który należy wziąć pod uwagę w celu ustalenia tego, czy usługi opieki medycznej świadczone przez szpital prywatny są objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy.

27 W drugiej kolejności – z art. 133 akapit pierwszy lit. c) wspomnianej dyrektywy wynika, że państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie zwolnień przewidzianych między innymi w art. 132 ust. 1 lit. b) i g) tej dyrektywy podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego od spełnienia warunku stosowania przez te podmioty cen zatwierdzonych przez publiczne organy lub

cen nieprzekraczających takich cen, lub, dla transakcji, w których ceny nie podlegają zatwierdzeniu, cen niższych niż pobierane za podobne transakcje przez przedsiębiorstwa handlowe podlegające VAT.

28 Ponieważ prawodawca Unii uczynił z elementu dotyczącego ustalania cen za usługi w umowie zawartej z organami publicznymi danego państwa członkowskiego warunek fakultatywny, w odniesieniu do którego państwom członkowskim przysuguje wybór co do jego stosowania przy zwolnieniu przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, brak takiego elementu nie może wykluczać korzystania z tego zwolnienia (zob. analogicznie wyrok z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 40).

29 Taki element zachowuje jednak znaczenie przy ustalaniu tego, czy usługi opieki medycznej danego prywatnego szpitala są świadczone na warunkach socjalnych porównywalnych do warunków w ramach instytucji prawa publicznego w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, pkt 38).

30 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że element dotyczący ustalania cen świadczeń w drodze umowy zawartej z organami publicznymi danego państwa członkowskiego stanowi element, który może zostać uwzględniony przy ustalaniu, czy usługi opieki medycznej prywatnego szpitala są świadczone na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego w rozumieniu artykułu 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

31 W trzeciej kolejności – z orzecznictwa Trybunału wynika, że zasady pokrywania kosztów usług przez instytucje zabezpieczenia społecznego danego państwa członkowskiego mają znaczenie w ramach oceny porównywalności warunków, na jakich owe usługi są świadczone w rozumieniu tego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 69, 70).

32 Z uwagi na powyższe na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że właściwe organy danego państwa członkowskiego mogą w celu ustalenia, czy usługi opieki medycznej świadczone przez prywatny szpital, które to usługi leżą w interesie publicznym, są wykonywane na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego w rozumieniu tego przepisu, wziąć pod uwagę okoliczności, iż owe usługi są świadczone w ramach umów zawartych z organami publicznymi owego państwa członkowskiego po cenach ustalonych w tych umowach, a koszty tych usług są pokrywane częściowo przez instytucje zabezpieczenia społecznego wspomnianego państwa członkowskiego.

### ***W przedmiocie pytań od drugiego do czwartego***

33 Poprzez pytania od drugiego do czwartego, które trzeba rozpatrzyć kolejno, są dopytywający zmierzają zasadniczo do ustalenia, czy art. 391 dyrektywy 2006/112 w związku z jej art. 377 oraz zasadami uzasadnionych oczekiwań, pewnościami prawnymi oraz neutralnościami podatkowymi należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on zwolnieniu z VAT świadczonego przez prywatny szpital usług opieki medycznej, które są objęte zakresem art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, z powodu zmiany warunków wykonywania tych transakcji, która nastąpiła po wybraniu opcji poddania się opodatkowaniu przewidzianemu przez uregulowanie krajowe danego państwa członkowskiego, które oznacza obowiązek pozostawiania przez każdego dokonującego takiego wyboru podatnika we wspomnianym systemie przez pewien okres, jeżeli ten okres jeszcze nie upłynął.

34 Należy przypomnieć, że wspólny system VAT jest wynikiem postępującej harmonizacji ustawodawstw krajowych w ramach art. 113 i 115 TFUE. Jak wielokrotnie stwierdził Trybunał, harmonizacja ta, w formie, w jakiej została dokonana przez kolejne dyrektywy, a w szczególności przez dyrektywę 77/388, jest jak dotychczas jedynie harmonizacją częściową (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., VDP Dental Laboratory i in., C-144/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Dyrektywa 2006/112 na podstawie swego art. 370 upoważnia bowiem państwa członkowskie do dalszego utrzymywania określonych przepisów prawa krajowego poprzedzających tę dyrektywę, które, w braku takiego upoważnienia, byłyby z nią sprzeczne (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., VDP Dental Laboratory i in., C-144/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W tym kontekście art. 377 tej dyrektywy w związku z pkt 7 w części B załącznika X do wspomnianej dyrektywy zezwala Republice Portugalskiej na dalsze zwalnianie transakcji dokonywanych przez szpitale nieobjęte art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy na warunkach obowiązujących w tym państwie członkowskim w dniu 1 stycznia 1989 r.

37 Ponadto art. 391 dyrektywy 2006/112 zezwala państwom członkowskim, które zwalniają transakcje, o których mowa w wymienionych w nim przepisach, wśród których znajduje się art. 377 tej dyrektywy, na przyznanie zainteresowanym podatnikom prawa wyboru możliwości opodatkowania tych transakcji.

38 Z powyższej lektury art. 377 i 391 wspomnianej dyrektywy oraz z pkt 7 w części B załącznika X do niej wynika zatem, że prawo wyboru możliwości opodatkowania przewidziane w art. 391 tej dyrektywy dotyczy wyłącznie transakcji dokonywanych przez szpitale niewymienione w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112. Tymczasem ten ostatni przepis zobowiązuje państwa członkowskie do zwolnienia usług objętych tym przepisem (zob. podobnie wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 56).

39 Z powyższego wynika, że od momentu, gdy prywatny szpital świadczy usługi objęte art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, należy do niego stosować system zwolnień w odniesieniu do tych usług, pomimo że wybrał on opcję poddania się opodatkowaniu z tytułu transakcji, które nie byłyby objęte wspomnianych przepisem.

40 W związku z tym państwa członkowskie nie mogą powoływać na art. 377 i 391 dyrektywy 2006/112 w celu uzasadnienia utrzymania opodatkowania transakcji podatnika, jeżeli miałyby to skutkować tym, że transakcje te nie będą zwolnione, pomimo iż są objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy.

41 Ponadto w świetle zasady neutralności podatkowej, przypomnianej w motywie 7 wspomnianej dyrektywy, zgodnie z którą podobne usługi, które są w związku z tym względem siebie konkurencyjne, nie mogą być traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 5 września 2019 r., Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo), okolicznością, że w przeszłości dany podatnik świadczył inne usługi, w odniesieniu do których korzysta ze szczególnego systemu podatkowego, nie ma zasadniczo na celu zmiany traktowania pod względem podatkowym usług, które następnie świadczył w odmiennych warunkach socjalnych.

42 Podobnie okolicznością, że uregulowanie krajowe przewiduje takie prawo możliwości wyboru opodatkowania transakcji zobowiązuje podatnika do dalszego podlegania temu systemowi przez pewien okres, który jeszcze nie upłynął, pozostaje bez wpływu na traktowanie pod



względem podatkowym usług objętych art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, ponieważ taka możliwość dotyczy jedynie transakcji, które nie są objęte tym przepisem.

43 Ponadto wykładni tej nie podważaj zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań ani pewnośc prawa.

44 Jeżeli chodzi o zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, to należy przypomnieć, że prawo do powoływania się na tę zasadę przysuguje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudzi nadzieję opierając się na udzielonych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach (wyrok z dnia 21 lutego 2018 r., Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo)

45 Tymczasem okoliczności, że uregulowanie krajowe, które umożliwiło podatnikowi wybranie opcji poddania opodatkowaniu jego działalności, uzależnia skorzystanie z takiego wyboru od obowiązku pozostawania przez tego podatnika w wybranym systemie przez pewien okres, nie może prowadzić do powstania po stronie tego podatnika uzasadnionych oczekiwań co do utrzymania przez właściwe organy tego systemu w przypadku zmiany warunków, w jakich podatnik prowadzi swoją działalność.

46 Jeżeli chodzi o zasadę pewnośc prawa, to Trybuna orzekła, że nie sprzeciwia się ona temu, aby organ podatkowy przed upływem terminu przedawnienia dokonał korekty VAT w odniesieniu do odliczonego już podatku lub wyświadczonych już usług, które powinny być objęte tym podatkiem (wyrok z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 48).

47 Zasada ta nie sprzeciwia się zatem temu, aby organ podatkowy dokonał oceny sytuacji podatnika, który zdecydował się opodatkować swoje transakcje, i aby w wyniku tej oceny organ ten dokonał korekty VAT dotyczącej podatku odliczonego w związku z usługami, które podatnik ten wywiadczył po skorzystaniu z przysługującego mu prawa wyboru, jeżeli organ ten dojdzie do wniosku, że usługi te są objęte art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy i powinny zostać zwolnione zgodnie z tym przepisem.

48 Z powyższego wynika, że na pytania od drugiego do czwartego trzeba odpowiedzieć, iż art. 391 dyrektywy 2006/112 w związku z jej art. 377 oraz zasadami uzasadnionych oczekiwań, pewnośc prawa oraz neutralność podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on zwolnieniu z VAT świadczonych przez prywatny szpital usług opieki medycznej, które są objęte zakresem art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, z powodu zmiany warunków wykonywania tych transakcji, która nastąpiła po wybraniu opcji poddania się opodatkowaniu przewidzianemu przez uregulowanie krajowe danego państwa członkowskiego, które oznacza obowiązek pozostawania przez każdego dokonującego takiego wyboru podatnika we wspomnianym systemie przez pewien okres, również jeżeli okres ten jeszcze nie upłynął.

## **W przedmiocie kosztów**

49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że właściwe organy danego państwa członkowskiego mogą w celu ustalenia, czy usługi opieki medycznej świadczone przez prywatny szpital, które to usługi leżą w**

interesie publicznym, są wykonywane na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego w rozumieniu tego przepisu, wzięte pod uwagę okoliczności, i owe usługi są świadczone w ramach umów zawartych z organami publicznymi owego państwa członkowskiego po cenach ustalonych w tych umowach, a koszty tych usług są pokrywane częściowo przez instytucje zabezpieczenia społecznego wspomnianego państwa członkowskiego.

2) Artykuł 391 dyrektywy 2006/112 w związku z jej art. 377 oraz zasadami uzasadnionych oczekiwań, pewności prawa oraz neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on zwolnieniu z VAT świadczonych przez prywatny szpital usług opieki medycznej, które są objęte zakresem art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, z powodu zmiany warunków wykonywania tych transakcji, która nastąpiła po wybraniu opcji poddania się opodatkowaniu przewidzianemu przez uregulowanie krajowe danego państwa członkowskiego które oznacza obowiązek pozostawania przez każdego dokonującego takiego wyboru podatnika we wspomnianym systemie przez pewien okres, również jeżeli okres ten jeszcze nie upłynął.

Podpisy

\* Język postępowania: portugalski.