

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,

pateikta 2019 m. spalio 10 d.(1)

Byla C-211/18

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

(*Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112 – 132 straipsnio 1 dalies b punktas – Neapmokestinimas – Ligoninių ir medicininių priežiūra – Paslaugos, teikiamos tokiomis sąlygomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms – 377 ir 391 straipsniai – Išimtys – Galimybės pasirinkti veiklos apmokestinimo tvarką – Veiklos vykdymo sąlygų pakeitimas“

1. Žmonės kaip žmonės stengiasi vengti mokesčių, nors pagal gerai žinomą posakį yra du dalykai, kurių išvengti neįmanoma – mokesčiai ir mirtis. Šiaip ar taip yra situacijų, kai apmokestinimas suvokiamas kaip teigiamas ir netgi pageidaujamas dalykas. Taip yra, be kita ko, kai subjektai vykdo pridėtinės vertės mokesčių (toliau – PVM) apmokestinamą veiklą. Kol tokia veikla yra apmokestinama, apmokestinimas apmokestinamajam asmeniui išlieka neutralus: jo ekonominė našta perkeliama į kitus prekybos etapus ir galiausiai ją patiria vartotojai. Tačiau jeigu apmokestinamojo asmens sandoriai neapmokestinami PVM, šis apmokestinamasis asmuo pats patiria mokesčių, apskaituoto ankstesniuose prekybos etapuose, ekonominę naštą. Todėl tokio subjektai dažnai yra linkę būti apmokestinami, o ne atleidžiami nuo mokesčių. Vis dėlto jei neapmokestinimas yra privalomas, tokios galimybės nėra: jo negalima atsisakyti ir „apsimokestinti“ savanoriškai. Šioje byloje Teisingumo Teismas turės progą prisiminti šį principą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

2. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčių bendros sistemos(2) 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

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

<...>“

3. Direktyvos 133 straipsnio a ir c punktuose numatyta:

„Valstybės narės gali ir kitas, ne tik viešosios teisės reglamentuojamas, įstaigas, 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) šios įstaigos neturi nuolat siekti pelno, o gautas pelnas negali būti skirstomas, bet turi būti skiriamas teikiamų paslaugų tobulumui užtikrinti ir jo kokybei gerinti;

<...>

c) šios įstaigos turi taikyti kainius, kuriuos patvirtino valdžios institucijos arba kurie neviršija tokių patvirtintų kainių, arba, teikdamos paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, – kainius, kurie mažesni už PVM apmokestinamų komercinių monių taikomus kainius už panašias paslaugas;

<...>“

4. Direktyvos 377 straipsnyje numatyta tokia išimtis:

„Portugalija gali toliau neapmokestinti X priedo B dalies 2, 4, 7, 9, 10 ir 13 punktuose išvardintų sandorių laikydamasi 1989 m. sausio 1 d. šioje valstybėje narėje taikytų sąlygų.“

5. Direktyvos 391 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės, kurios neapmokestina <...> 377 <...> straipsniuose nurodytų sandorių, gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius.“

6. Direktyvos 2006/112 X priedo B dalies 7 punkte nurodyti „ligoniniai“, kurioms netaikomas 132 straipsnio 1 dalies b punktas, vykdomi sandoriai.“

Portugalijos teisė

7. Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkto nuostata dėl neapmokestinimo buvo perkelta į Portugalijos teisę – *Código do IVA* (PVM kodeksas) 9 straipsnio 2 punktą.

8. Kodekso 12 straipsnio 1 dalies b punkte, galiojusiame iki 2016 m. kovo 31 d., buvo nurodyta, kad tokio neapmokestinimo gali atsisakyti ligoninės, klinikos, ambulatorijos ir panašios įstaigos, nepriklausančios viešosios teisės reglamentuojamiems juridiniams asmenims ar nacionalinė sveikatos priežiūros sistemų integruotoms privačioms įstaigoms. Ta pati nuostata, galiojanti nuo 2016 m. kovo 31 d., riboja privatinės teisės reglamentuojamiems subjektams galimybę neapmokestinti paslaugų, teikiamų pagal sutartį su valstybe sveikatos priežiūros sistemoje.

9. Pagal kodekso 12 straipsnio 3 dalį apmokestinamasis asmuo pasirenka apmokestinimo tvarką ne trumpesniam kaip penkerių metų laikotarpiui.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

10. *Idealmed III – Serviços de Saúde SA*, pagal Portugalijos teisę steigta bendrovė (toliau – bendrovė *Idealmed*), turi penkis pelno siekiančius sveikatos priežiūros centrus.

11. 2012 m. sausio 6 d. pateiktoje deklaracijoje apie veiklos pradžių bendrovė prašė taikyti jai prastą apmokestinimo PVM tvarką.

12. Nuo 2012 m. rugsėjo bendrovė *Idealmed* sudarė keletą sutarčių su viešosiomis įstaigomis, kurios priklauso skirtingoms sveikatos priežiūros sistemos posistemoms, dėl medicinos paslaugų teikimo iš anksto sutartomis kainomis.

13. Atlikusios patikrinimą mokesčių institucijos konstatavo, jog laikotarpiu nuo 2014 m. balandžio iki 2016 m. birželio didžioji bendrovės *Idealmed* veiklos dalis buvo vykdoma pagal pirmą nurodytas sutartis. Todėl institucijos konstatavo, kad bendrovės veikla neapmokestinama, kaip nustatyta Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkte, ir galimybės atsisakyti neapmokestinimo nėra. Mokesčių institucijos savo iniciatyva priėmė sprendimą nuo 2012 m. spalio 1 d. pakeisti bendrovės *Idealmed* mokestinį statusą ir nurodė grąžinti nepagrįstai atskaitytą PVM sumą, kurios dydis – 2 009 944,90 EUR su palūkanomis.

14. 2017 m. birželio 27 d. bendrovė *Idealmed* pateikė prašymą, kad mokesčių arbitražo teismas panaikintų šį sprendimą.

15. Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD))* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius 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 tokiais pačiais socialiniais sąlygomis, kurios galioja toje teisės normoje nurodytoms viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, jei tenkinami šie reikalavimai:

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

– daugiau kaip 69 % naudotojų yra valstybinės draudimo įmonių klientai arba naudojami paslaugomis, teikiamomis pagal su valstybės įstaigomis sudarytas sutartis,

– daugiau kaip 71 % medicininių intervencijų atliekama pagal sutartis, sudarytas 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 neapmokestininti 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) gytyje teisi ir teisėt? l?kes?i? apsaugos, lygybės ir nediskriminavimo, neutralumo ir konkurencijos neiškraipymo principais, kiek tai susiję su naudotojais ir apmokestinamaisiais asmenimis, kurie yra viešosios teisės subjektai, Mokesčių ir muitų institucijai draudžiama, nesuėjus min?tam terminui, taikyti neapmokestinimo tvarką nuo tos akimirkos, kai nustatoma, jog apmokestinamasis asmuo ?m? teikti paslaugas tokiomis pa?iomis socialinėmis sąlygomis, kurios taikomos viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms?

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

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

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2018 m. kovo 26 d. Rašytines pastabas pateik? bendrov? *Idealmed*, Portugalijos vyriausyb? ir Europos Komisija. Ši? bylos dalyvi? atstovai dalyvavo ir 2019 m. birželio 17 d. teismo posėdyje.

Analizė

17. Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateik?s teismas prašo Teisingumo Teismo atsakyti į keturis prejudicinius klausimus dėl medicinos paslaugų, kurias teikia privatinės teisės reglamentuojami subjektai, bet tokiomis pat sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamiems subjektams, kurie teikia panašias paslaugas, neapmokestinimo PVM. Pagrindinis yra pirmasis klausimas, todėl nuo jo ir prad?siu šioje byloje pateiktą teisinį klausimų analizę. Kiti klausimai labiau susiję su techniniais dalykais dėl valstybės narės teisės pakeisti apmokestinamojo asmens statusą ir momento, kada toks pakeitimas gali įvykti.

Pirmasis prejudicinis klausimas

18. Pirmasis prejudicinis klausimas susijęs su tuo, kokiomis aplinkybomis turėtų būti pripažinta, kad ligoninė ir medicininės priežiūros paslaugos, kurias teikia privatinės teisės subjektas, yra teikiamos „tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą, todėl yra neapmokestinamos PVM, kaip nurodyta šioje nuostatoje.

19. Šis klausimas pateiktas nagrinėjant bylą dėl komercinės teisės reglamentuojamos bendrovės valdomą ligoninę, kurios dalį medicinos paslaugų teikia pagal sutartį, sudarytą su

valstybinės sveikatos sistemos institucijomis. Prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atkreipia dėmesį į paslaugų, teikiamų valstybinės sveikatos sistemoje, dalį nuo visų paslaugų, kurias teikia šis subjektas. Vis dėlto nemanau, kad ši dalis yra svarbi taikant neapmokestinimą, kaip nurodyta minėtoje Direktyvos 2006/112 nuostatoje.

20. Neapmokestinimo atvejo, nustatyto Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkte, konstrukcija yra panaši į kitą šiame straipsnyje nurodytą neapmokestinimo atvejį, t. y. pasižymi tiek subjektyviu, tiek objektyviu pobūdžiu.

21. Visų pirma šis neapmokestinimo atvejis susijęs su ligoninių ir medicininių priežiūros paslaugomis(3), kurias teikia viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos. Toje nuostatoje nenurodoma, kokiais principais šios paslaugos turi būti teikiamos, pakanka, kad jas teikia viešosios teisės reglamentuojamas subjektas.

22. Antra, šis neapmokestinimo atvejis taip pat apima ligoninių ir medicininių priežiūros paslaugas, kurias teikia kiti nei viešosios teisės reglamentuojami subjektai „tokiomis pa[?]iomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms“. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad tokie pa[?]iai socialiniai sąlygų, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, reikalavimas susijęs su paslaugomis, kurios turi būti neapmokestinamos, o ne su suinteresuotojo subjekto veikla apskritai. Taigi šis neapmokestinimo atvejis yra – kitą nei viešosios teisės reguliuojamą subjektą atveju – objektyvaus pobūdžio: jis taikomas tik paslaugoms, teikiamoms tokiomis pa[?]iomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, o kitos šio subjekto teikiamos paslaugos apmokestinamos pagal bendrąją tvarką.

23. Tai reiškia, kad tokiomis pa[?]iomis sąlygomis teikiamų paslaugų dalis nuo visų suinteresuotojo subjekto teikiamų paslaugų, nepaisant to, kaip ji apskaičiuojama, neturi reikšmės nurodyto neapmokestinimo taikymui, nes neapmokestinimas susijęs su tam tikromis paslaugomis, o ne su subjekto veikla.

24. Akivaizdu, kad tai taip pat reiškia, jog subjektas, kuris nėra viešosios teisės reguliuojamas subjektas, teikiantis medicinos paslaugas tiek tokiomis pa[?]iomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą, tiek kitomis sąlygomis, tampa vadinamuoju mišriu apmokestinamuoju asmeniu, t. y. tokiu, kuris vykdo ir apmokestinamąjį, ir neapmokestinamąjį veiklą. Tai susiję su papildoma administracine našta, reikalinga siekiant tinkamai apskaičiuoti tiek pirkimo, tiek pardavimo PVM(4). Tačiau tai yra neišvengiama neapmokestinamos PVM veiklos vykdymo pasekmė.

25. Atrodo, kad ginčas tarp pagrindinės bylos šalies kilo dėl to, kad bendrovės *Idealmed* paslaugos yra teikiamos tokiomis pa[?]iomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą. Bendrovė teigia, kad paslaugos, kurias teikia pagal sutartis su viešosios teisės reglamentuojamais subjektais, nėra į Portugalijos bendrąją sveikatos draudimo sistemą, yra skirtos specialiai apdraustąjį asmenų grupei (t. y. valstybės tarnautojams) ir jas veikiau reikia lyginti su privačia sveikatos draudimo sistema.

26. Šis klausimas susijęs su nacionalinės teisės aktų aiškinimu ir faktinių aplinkybių vertinimu ir visas priklauso nacionalinio teismo kompetencijai. Vis dėlto Direktyvos 2006/112 nuostatos turi būti aiškinamos pagal galimybes vienodai visoje Sąjungos teritorijoje, net jeigu jas taikant reikia remtis nacionalinės teisės sistema. Todėl manau, kad tuo atveju, kai subjektas teikia medicinos paslaugas pagal privalomąjį sveikatos draudimą arba pagal vieną iš alternatyvių draudimo sistemų, iš kurių apdraustasis asmuo turi pasirinkti, kad patenkintų pagrindinius medicininių

prieži?ros poreikius, yra didel? tikimyb?, kad reik?s pripažinti, jog tokios paslaugos yra teikiamos tokiomis pa?iomis socialin?mis s?lygomis, kokios taikomos viešosios teis?s reguliuojamoms ?staigoms, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkt?.

27. Komisija savo pastabose šioje byloje taip pat kelia klausim? d?l nurodytoje nuostatoje esan?ios papildomos s?lygos, b?tent – kad subjektas, teikiantis galimai neapmokestinam?sias paslaugas, b?t? „deramai pripažintas“. Vis d?lto atrodo, kad šis reikalavimas taikomas „kitoms ?staigoms“, o bendrov? *Idealmed* vykdo veikl? kaip ligonin?. Bet kuriuo atveju Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, jog šis reikalavimas nereiškia, kad subjektas b?tinai turi b?ti pripažintas neapmokestinamu, kaip nustatyta toje nuostatoje(5). Atrodo, aplinkyb?s, jog subjektas turi teis? teikti medicinos paslaugas ir teikia jas pagal sutartis su valstybinio sveikatos draudimo institucijomis, visiškai pakanka konstatuoti, kad subjektas yra „deramai pripažintas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkt?.

28. Pagal Direktyvos 2006/112 133 straipsn? valstyb?s nar?s gali neapmokestinti PVM, be kita ko, šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos veiklos, jei apmokestinamasis asmuo tenkina tam tikras s?lygas, vis? pirma nuolat nesiekia pelno. Ta?iau nagrin?jamo atveju iš bylos medžiagos matyti, jog Portugalijos teis?je tokios s?lygos n?ra. Tokios s?lygos n?ra ir Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkte, kitaip nei kai kuriose kitose šios direktyvos nuostatose, kuriose numatomas neapmokestinimas PVM. O kaip nurodyta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, nesant tokios nuostatos – tiek direktyvoje, tiek nacionalin?je teis?je – pats veiklos vykdymo siekiant pelno faktas nedraudžia taikyti direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyto neapmokestinimo(6).

29. Taigi tai, jog bendrov? *Idealmed* teikia medicinos paslaugas siekdama pelno, neturi ?takos Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyto neapmokestinimo taikymui jai.

30. Taigi, ? pirm?j? klausim? si?lau atsakyti: Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkt? reikia aiškinti taip, kad ligonin? ir medicinin?s prieži?ros paslaug?, kurias teikia kitas nei viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos subjektas tokiomis pa?iomis socialin?mis s?lygomis, kokios taikomos viešosios teis?s reguliuojamoms ?staigoms, neapmokestinimas, ?tvirtintas nagrin?jamoje nuostatoje, turi b?ti taikomas neatsižvelgiant ? toki? paslaug? dal? nuo vis? šio subjekto teikiam? paslaug?. Vertinimas, ar paslaugos yra teikiamos tokiomis pa?iomis socialin?mis s?lygomis, kokios taikomos viešosios teis?s reguliuojamoms ?staigoms, priskirtinas nacionalinio teismo kompetencijai. Atlikdamas tok? vertinim? teismas vis? pirma turi atsižvelgti ? tai, ar paslaugos yra teikiamos pagal privalom?j? sveikatos draudim?, ar pagal vien? iš alternatyvi? draudimo sistem?, iš kuri? apdraustasis asmuo turi pasirinkti, ir siekiant patenkinti pagrindinius medicinin?s prieži?ros poreikius.

Antrasis, tre?iasis ir ketvirtasis prejudiciniai klausimai

31. Antruoju, tre?iuoju ir ketvirtuoju prejudiciniais klausimais siekiama išsiaiškinti, ar pagal Direktyvos 2006/112 377 straipsn?, siejam? su 391 straipsniu, taip pat pagal ?gyt? teis? ir teis?t? l?kesi? apsaugos, lygyb?s ir nediskriminavimo, neutralumo ir konkurencijos neiškraipymo principus draudžiama, kad subjektui, kuris pagal nacionalin?s teis?s aktus, kuriais perkeliamas direktyvos 391 straipsnis, pasirinko ?prast? savo veiklos apmokestinimo tvark?, direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytas neapmokestinimas b?t? taikomas nepasibaigus laikotarpiui, kuriuo jis prival?jo laikytis pasirinktos apmokestinimo tvarkos. Šiuos klausimus reikia nagrin?ti kartu.

32. Priminsiu, kad pagal Direktyvos 2006/112 377 straipsn? Portugalija turi teis?, nukrypdamą nuo šios direktyvos bendr?j? nuostat?, neapmokestinti, be kita ko, medicinos paslaug?, kurioms netaikomas direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytas neapmokestinimas. Direktyvos

2006/112 391 straipsnyje numatyta, kad tokiu atveju valstybės narės gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti neapmokestinamąjį veiklą. Tokia galimybė numatyta Portugalijos teisėje: medicinos paslaugas teikiantys subjektai gali pasirinkti neapmokestinimą arba apmokestinimą pagal bendrąją tvarką, tačiau šis pasirinkimas iš esmės daromas ne trumpesniam kaip penkerių metų laikotarpiui. Bendrovė *Idealmed* pasinaudojo tokia galimybe, pasirinkdama apmokestinimą pagal bendrąją tvarką. Vis dėlto, mokesčių institucijų nuomone, dėl paslaugų bendrovė teikia tokiomis sąlygomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą, todėl turi būti neapmokestinama, neatsižvelgiant į tai, kokią apmokestinimo tvarką pasirinko. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo atsakyti į antrąjį, trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus.

33. Dėl šio klausimo visų pirma pažymėtina, kad Direktyvos 2006/112 391 straipsnyje numatyta teisę pasirinkti apmokestinimo tvarką susijusi tik su neapmokestinimu, kurį valstybės narės taiko pagal direktyvos 370–390c straipsnį specialiąsias nuostatas, kurios tvirtina jos bendrąją nuostatą išimtis. Taigi kalbama apie veiklos, kuri nėra neapmokestinama pagal kitas direktyvos nuostatas, pavyzdžiui, 132 straipsnio 1 dalies b punktą, neapmokestinimą.

34. O kalbant konkrečiai apie medicinos paslaugas, pažymėtina, kad neapmokestinimas, kurį Portugalija taiko pagal Direktyvos 2006/112 377 straipsnį ir pagal šios direktyvos 391 straipsnyje numatytą apmokestinamojo asmens galimybę pasirinkti apmokestinimo tvarką, gali būti susijęs tik su paslaugomis, kurias teikia kiti nei viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos subjektai ir ne tokiomis sąlygomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms. Tai aiškiai matyti iš Direktyvos 2006/112 X priedo B dalies 7 punkto. Kalbant apie paslaugas, kurioms taikomas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktas, pažymėtina, kad šioje nuostatoje nustatytas privalomas neapmokestinimas dėl viešojo intereso ir nei Portugalija, kaip valstybės narė, nei apmokestinamieji asmenys negali atsisakyti šio neapmokestinimo.

35. Be to, priminsiu, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytas neapmokestinimas susijęs su konkrečia veikla, o ne su subjekto veikla apskritai. Todėl suinteresuotasis subjektas gali toliau apmokestinti sandorius, kuriems neapmokestinimas netaikomas.

36. Taigi pagal Direktyvos 2006/112 377 straipsnį, siejamą su 391 straipsniu, nedraudžiama, kad subjektui, kuris pagal nacionalinės teisės aktus, kuriais gyvendinamas direktyvos 391 straipsnis, pasirinko bendrąją savo veiklos apmokestinimo tvarką, būtų taikomas direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytas neapmokestinimas nepasibaigus laikotarpiui, kuriuo jis privalo laikytis pasirinktos apmokestinimo tvarkos, nes paslaugoms, teikiamoms sąlygomis, nustatytomis šioje Direktyvos 2006/112 nuostatoje, netaikomi direktyvos 377 ir 391 straipsniai.

37. Šios išvados nepaneigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimuose nurodyti bendrieji principai.

38. Dėl teisėtų lokesčių apsaugos principo bendrovė *Idealmed* teigia, kad Portugalijos teisės nuostatos, pagal kurias ji turi laikytis pasirinktos apmokestinimo tvarkos ne trumpiau kaip penkerius metus, sukėlė jai teisėtų lokesčių, jog ši tvarka nebus pakeista mokesčių institucijų sprendimu.

39. Vis dėlto šis lokesčių yra pagrįstas tiek, kiek bendrovės vykdomai veiklai taikomos teisės normos, kylančios iš Direktyvos 2006/112 377 straipsnio, siejamo su 391 straipsniu. Mat tik pagal tas teisės normas apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti veiklos apmokestinimo tvarką. O jei apmokestinamasis asmuo vykdo veiklą, kuriai taikomas privalomas neapmokestinimas,

nustatytas direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte, jis negali turėti teisės to įkėsio, kad galėtų toliau naudotis teise pasirinkti apmokestinimo tvarką, kuriai taikomos nuostatos, neapimančios tokios pasirinkimo teisės. Jo neapmokestinimas, net nepasibaigus laikotarpiui, kuriuo jis privalėjo laikytis pasirinktos apmokestinimo tvarkos, nepažeidžia minėto principo.

40. Panašiai yra kalbant apie lygybės ir nediskriminavimo principus, kuriuos PVM mokesčio bendros sistemos atveju išreiškia mokesčio neutralumo principas(7). Šis principas patvirtina išvadas, pateiktas šioje išvadoje. Pagal šį principą, paprasto vartotojo požiūriu, panašios prekės ir paslaugos, kurios tarpusavyje konkuruoja, neturėtų būti traktuojamos skirtingai PVM atžvilgiu(8). Todėl jei Direktyvoje 2006/112 nustatytas privalomas tam tikrų paslaugų neapmokestinimas, jis turi būti taikomas visai neapmokestinamajai veiklai, neatsižvelgiant į tai, kokią apmokestinimo tvarką anksčiau pasirinko apmokestinamasis asmuo.

41. PVM atžvilgiu mokesčio neutralumo principas taip pat reiškia, kad kiekvienam subjektams netenka šio mokesčio našta, nes ji visa perkeliama vartotojui. Toks rezultatas pasiekiamas dėl pirkimo mokesčio atskaitos ankstesniuose prekybos etapuose(9). Bet ši sistema veikia tik tada, kai apmokestinamasis asmuo pats vykdo apmokestinamąją veiklą. O jeigu jis vykdo neapmokestinamąją veiklą, PVM sistemos atžvilgiu jis tampa paskutine prekybos grandimi, panašiai kaip vartotojas, ir praranda teisę į ankstesniuose etapuose apskaituoto mokesčio atskaitą, taigi šio mokesčio ekonominė našta tenka jam.

42. Taigi pagal mokesčio neutralumo principą nedraudžiama, kad bendrovė *Idealmed* prarastų teisę atskaityti mokesčius, apskaituotus ankstesniuose prekybos etapuose, kalbant apie neapmokestinamąsias paslaugas pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punktą. Tačiau ji turi teisę susigrąžinti sumokėtą už paslaugas mokesčių su palėkanomis, nes šis mokesčių turi būti pripažintas surinktu nepagrįstai(10).

43. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, į antrąjį, trečiąjį ir ketvirtąjį prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip: nei pagal Direktyvos 2006/112 377 straipsnį, siejamą su 391 straipsniu, nei pagal įgytą teisę ir teisėtą įkėsio apsaugos, lygybės ir nediskriminavimo, neutralumo ir konkurencijos neiškraipymo principus nedraudžiama, kad subjektui, kuris pagal nacionalinės teisės aktus, kuriais perkeliama direktyvos 391 straipsnis, pasirinko savo veiklos prastą apmokestinimo tvarką, būtų taikomas direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytas neapmokestinimas nepasibaigus laikotarpiui, kuriuo jis privalėjo laikytis pasirinktos apmokestinimo tvarkos.

Išvada

44. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau taip atsakyti į *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčio arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies b punktas reikalauja aiškinti taip, kad ligoninių ir medicininių priežiūros paslaugoms, kurias teikia kitas nei viešosios teisės reglamentuojamos sveikatos subjektas tokiais pačiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms sveikatos, turi būti taikomas neapmokestinimas, nustatytas šioje nuostatoje, neatsižvelgiant į tokių paslaugų dalį nuo visų šio subjekto teikiamų paslaugų. Vertinimas, ar paslaugos yra teikiamos tokiais pačiomis socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms sveikatos, priskirtinas nacionalinio teismo kompetencijai. Atlikdamas tokį vertinimą teismas visų pirma turi atsižvelgti į tai, ar paslaugos yra teikiamos pagal privalomąją sveikatos draudimą, ar pagal vieną iš alternatyvių draudimo sistemų, iš kurių apdraustasis asmuo turi pasirinkti, ir siekiant patenkinti pagrindinius medicininių priežiūros poreikius.

10 Vis? pirma žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendim? *Littlewoods Retail ir kt.* (C-591/10, EU:C:2012:478, 24–26 punktai).