



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 5ης Μαρτίου 2020\*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β' – Απαλλαγές – Νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη – Νοσηλευτικά ιδρύματα – Υπηρεσίες που παρέχονται υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου – Άρθρα 377 και 391 – Παρεκκλίσεις – Δυνατότητα επιλογής της φορολόγησης – Διατήρηση της φορολόγησης – Μεταβολή των συνθηκών άσκησης της δραστηριότητας»

Στην υπόθεση C-211/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διοικητικής διαιτησίας), Πορτογαλία] με απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Μαρτίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

**Idealmed III – Serviços de Saúde SA**

κατά

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Safjan, πρόεδρο τμήματος, L. Bay Larsen (εισηγητή) και C. Toader, δικαστές,  
γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Ιουνίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Idealmed III – Serviços de Saúde SA, εκπροσωπούμενη από τους J. P. Lampreia και F. Antas, advogados,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, M. Figueiredo και R. Campos Laires, καθώς και από τις M. J. Marques και P. Barros da Costa,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Afonso και N. Gossement,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Οκτωβρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', καθώς και των άρθρων 377 και 391 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Idealmed III – Serviços de Saúde SA (στο εξής: Idealmed) και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης, Πορτογαλία), σχετικά με την απόφαση της τελευταίας να επιβάλει στην Idealmed την υποχρέωση καταβολής ποσού αντιστοιχούντος στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που εξέπεσε η εταιρία αυτή στο πλαίσιο των ιατρικών υπηρεσιών που παρέσχε μεταξύ των ετών 2014 και 2016, καθώς και σχετικών αντισταθμιστικών τόκων και τόκων υπερημερίας.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Η οδηγία 2006/112*

- 3 Η αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«Το κοινό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό ακόμη και αν οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται πλήρως, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής.»

- 4 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

- β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,

[...]

- ζ) τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών που παρέχονται από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα,

[...]»

5 Το άρθρο 133 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημόσιου δικαίου, καθεμιάς από τις απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β), ζ), η), θ), ιβ), ιγ) και ιδ), εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσότερων από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών·

[...]

γ) οι τιμές τις οποίες καθορίζουν οι εν λόγω οργανισμοί πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, εάν πρόκειται για πράξεις για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες αυτών που καθορίζονται για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ·

[...]»

6 Το άρθρο 377 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Η Πορτογαλία μπορεί να εξακολουθήσει να απαλλάσσει τις πράξεις που περιλαμβάνονται στο παράρτημα Χ, μέρος Β, σημεία 2), 4), 7), 9), 10) και 13), με τις προϋποθέσεις που ίσχυαν σε αυτό το κράτος μέλος την 1η Ιανουαρίου 1989.»

7 Το άρθρο 391 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη που απαλλάσσουν από τον φόρο τις πράξεις των άρθρων 371, 375, 376 και 377, του άρθρου 378, παράγραφος 2, [του άρθρου] 379, παράγραφος 2, και [των άρθρων] 380 έως 390 μπορούν να παρέχουν στους υποκείμενους στον φόρο τη δυνατότητα να επιλέγουν τη φορολόγηση των εν λόγω πράξεων.»

8 Το παράρτημα Χ της οδηγίας αυτής, με τίτλο «Πίνακας των πράξεων που αποτελούν αντικείμενο παρεκκλίσεων κατά τα άρθρα 370 και 371 και τα άρθρα 375 έως 390», κάνει λόγο, στο σημείο 7 του μέρους Β, το οποίο απαριθμεί τις πράξεις τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εξακολουθήσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο, για «εργασίες πραγματοποιούμενες από νοσοκομειακά ιδρύματα, που δεν προβλέπονται από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β)».

### ***Το πορτογαλικό δίκαιο***

9 Το άρθρο 9, σημείο 2, του Código do IVA (κώδικα ΦΠΑ) προβλέπει ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ «οι παροχές υπηρεσιών ιατρικής και υγειονομικής περίθαλψης και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις που πραγματοποιούνται από νοσηλευτικά ιδρύματα, κλινικές, εξωτερικά ιατρεία και άλλα παρόμοια κέντρα».

10 Το άρθρο 12 του κώδικα αυτού, όπως τροποποιήθηκε με το decreto-lei n° 102/2008 (νομοθετικό διάταγμα αριθ. 102/2008), της 20ής Ιουνίου 2008, ορίζει τα εξής:

«1. Δύνανται να παραιτηθούν από την απαλλαγή και να επιλέξουν τη φορολόγηση των πράξεών τους:

[...]

b) νοσηλευτικά ιδρύματα, κλινικές, εξωτερικά ιατρεία και λοιπά παρεμφερή κέντρα που δεν ανήκουν σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή ιδιωτικούς οργανισμούς ενταγμένους στο εθνικό σύστημα υγείας και που παρέχουν υπηρεσίες ιατρικής και υγειονομικής περίθαλψης και πραγματοποιούν πράξεις στενά συνδεδεμένες με τις υπηρεσίες αυτές.

2. Το δικαίωμα επιλογής ασκείται με την υποβολή δήλωσης έναρξης δραστηριότητας ή, κατά περίπτωση, με την υποβολή δήλωσης μεταβολής δραστηριότητας ενώπιον οποιασδήποτε φορολογικής αρχής ή άλλης νομίμως εξουσιοδοτημένης υπηρεσίας, και παράγει αποτελέσματα από της υποβολής της.

3. Οσάκις ασκείται το δικαίωμα επιλογής σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να παραμείνει στο επιλεγέν καθεστώς για ελάχιστη περίοδο πέντε ετών, κατά το πέρασ της οποίας, εφόσον επιθυμεί να επανέλθει στο καθεστώς απαλλαγής, οφείλει:

a) να καταθέσει, κατά τον Ιανουάριο ενός από τα έτη που έπονται εκείνου κατά τη διάρκεια του οποίου συμπλήρωσε την ελάχιστη περίοδο εφαρμογής του καθεστώτος επιλογής, τη δήλωση του άρθρου 32, η οποία παράγει αποτελέσματα από την 1η Ιανουαρίου του έτους της κατάθεσής της·

[...]»

11 Ο Ιεϊ n° 7-A/2016 (νόμος αριθ. 7-A/2016), της 30ής Μαρτίου 2016, τροποποίησε το άρθρο 12, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα, το οποίο έχει πλέον ως εξής:

«Δύνανται να παραιτηθούν από την απαλλαγή και να επιλέξουν τη φορολόγηση των πράξεών τους

[...]

b) οι εμπύπτοντες στο άρθρο 9, παράγραφος 2, υποκείμενοι στον φόρο, οι οποίοι δεν είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κατά το μέρος που αφορά τις μη απορρέουσες από συμβάσεις με το Δημόσιο παροχές υπηρεσιών ιατρικής και υγειονομικής περίθαλψης και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, στο πλαίσιο του συστήματος υγείας, σύμφωνα με τον σχετικό νόμο περί των βάσεων της υγείας.»

## **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

12 Η Idealmed είναι εταιρία που διαχειρίζεται και εκμεταλλεύεται, για κερδοσκοπικό σκοπό, πέντε νοσηλευτικά ιδρύματα, τα οποία παρέχουν, μεταξύ άλλων, ιατρικές, νοσηλευτικές και διαγνωστικές υπηρεσίες, καθώς και υπηρεσίες κλινικών αναλύσεων και φυσιοθεραπείας.

13 Στη δήλωση έναρξης δραστηριότητας που κατέθεσε στις 6 Ιανουαρίου 2012, η εταιρία αυτή επέλεξε να υπαχθεί στο κοινό καθεστώς επιβολής του ΦΠΑ.

14 Από τον Σεπτέμβριο του 2012 και εντεύθεν η Idealmed συνήψε συμφωνίες και συμβάσεις με δημόσιες αρχές, οι οποίες προέβλεπαν, μεταξύ άλλων, την παροχή υπηρεσιών περίθαλψης σε προκαθορισμένες τιμές.

15 Κατά τη διάρκεια ελέγχου, η φορολογική και τελωνειακή διοίκηση διαπίστωσε ότι, μεταξύ Απριλίου 2014 και Ιουνίου 2016, σημαντικό μέρος της ιατρικής δραστηριότητας της Idealmed ασκήθηκε στο πλαίσιο των εν λόγω συμφωνιών και συμβάσεων. Η ως άνω διοικητική αρχή συνήγαγε εξ αυτού ότι η οικεία δραστηριότητα έπρεπε να έχει απαλλαγεί, χωρίς δυνατότητα της Idealmed να παραιτηθεί από το πλεονέκτημα της εν λόγω απαλλαγής, και ότι, ως εκ τούτου, η εταιρία αυτή είχε προβεί σε αδικαιολόγητη έκπτωση του καταβληθέντος στο πλαίσιο άσκησης της εν λόγω δραστηριότητας ΦΠΑ.

- 16 Κατόπιν του ελέγχου αυτού, η φορολογική και τελωνειακή διοίκηση εξέδωσε απόφαση για την αυτεπάγγελτη τροποποίηση, από 1ης Οκτωβρίου 2012, του φορολογικού καθεστώτος της Idealmed για τους σκοπούς του ΦΠΑ, με την οποία επιβλήθηκε στην εταιρία αυτή η υποχρέωση να επιστρέψει ποσό αντίστοιχο προς τον αδικαιολογήτως εκπεσόντα ΦΠΑ, ήτοι 2 009 944,90 ευρώ, πλέον των αναλογούντων τόκων.
- 17 Στις 27 Ιουνίου 2017 η Idealmed υπέβαλε αίτηση σύστασης διαιτητικού δικαστηρίου φορολογικών διαφορών, ζητώντας να διαπιστωθεί ο παράνομος χαρακτήρας της απόφασης αυτής.
- 18 Στο πλαίσιο αυτό το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διοικητικής διαιτησίας), Πορτογαλία] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αντιτίθεται το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας [2006/112] σε εκτίμηση κατά την οποία νοσηλευτικό ίδρυμα ιδιοκτησίας εμπορικής εταιρίας ιδιωτικού δικαίου, η οποία έχει συνάψει συμβάσεις με το Δημόσιο και με νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου για την παροχή υπηρεσιών ιατρικής περιθάλψεως, θεωρείται ότι λειτουργεί υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους αναφερόμενους στο άρθρο αυτό οργανισμούς δημοσίου δικαίου, οσάκις πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- πλέον του 54,5 % της τιμολογήσεως, συμπεριλαμβανομένων των ποσών που τιμολογούνται στους αντίστοιχους δικαιούχους, λήπτες των υπηρεσιών, πραγματοποιείται με οργανισμούς του Δημοσίου και φορείς ασφάλισης υγείας υπαγόμενους στο Δημόσιο, στις τιμές που έχουν καθορισθεί σε συμφωνίες και συμβάσεις συναφθείσες με αυτούς·
  - πλέον του 69 % των ληπτών των υπηρεσιών είναι ασφαλισμένοι σε φορείς ασφάλισης υγείας υπαγόμενους στο Δημόσιο ή δικαιούχοι υπηρεσιών παρεχόμενων στο πλαίσιο συμβάσεων που έχουν συναφθεί με οργανισμούς του Δημοσίου·
  - πλέον του 71 % των ιατρικών πράξεων πραγματοποιούνται στο πλαίσιο συμβάσεων συναφθεισών με φορείς ασφάλισης υγείας υπαγόμενους στο Δημόσιο και δημόσιους οργανισμούς, και
  - η αναπτυσσόμενη δραστηριότητα άπτεται σημαντικού γενικού δημοσίου συμφέροντος;
- 2) Λαμβανομένου υπόψη ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, σύμφωνα με το άρθρο 377 της οδηγίας [2006/112], επέλεξε να παραμείνουν απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ οι πραγματοποιούμενες από τα μη μνημονευόμενα στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας νοσηλευτικά ιδρύματα πράξεις, ότι παρέχει στους υποκείμενους αυτούς στον φόρο τη δυνατότητα να επιλέξουν τη φορολόγηση των εν λόγω πράξεων σύμφωνα με το άρθρο 391 της οδηγίας [2006/112], υπό τον όρο της παραμονής τους στο καθεστώς της φορολόγησης για ελάχιστη περίοδο πέντε ετών, και ότι προβλέπει ότι οι υποκείμενοι αυτοί στον φόρο δύνανται να επιστρέψουν στο καθεστώς απαλλαγής μόνον εφόσον το δηλώσουν ρητώς, αντιτίθεται το άρθρο 391 και/ή οι αρχές της προστασίας των κεκτημένων δικαιωμάτων και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της ισότητας και της απαγορεύσεως των διακρίσεων, καθώς επίσης της ουδετερότητας και της απαγορεύσεως νοθεύσεως του ανταγωνισμού σε σχέση με τους λήπτες υπηρεσιών και τους υποκείμενους στον φόρο που είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου, στη δυνατότητα της φορολογικής και τελωνειακής διοικήσεως να επιβάλλει την εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής προτού παρέλθει η ως άνω προθεσμία, αφ' ης στιγμής εκτιμά ότι ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει υπηρεσίες υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για οργανισμούς δημοσίου δικαίου;

- 3) Αντιτίθενται το προαναφερθέν άρθρο 391 της οδηγίας [2006/112] και/ή οι προαναφερθείσες αρχές στη δυνατότητα επιβολής, δυνάμει νέου νόμου, προτού παρέλθει η προαναφερθείσα πενταετής προθεσμία, του καθεστώτος απαλλαγής στους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι είχαν προηγουμένως επιλέξει τη φορολόγησή τους;
- 4) Αντιτίθενται το προαναφερθέν άρθρο 391 της οδηγίας [2006/112] και/ή οι προαναφερθείσες αρχές σε νομοθετική ρύθμιση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο που έχει επιλέξει την εφαρμογή του καθεστώτος της φορολόγησης, διότι κατά τον χρόνο κατά τον οποίον προέβη στην επιλογή αυτή δεν παρείχε υγειονομικές υπηρεσίες υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, δύναται να παραμείνει στο καθεστώς αυτό εφόσον αρχίζει να παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με εκείνες που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου;»

### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

#### ***Επί του πρώτου ερωτήματος***

- 19 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή, υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.
- 20 Από το γράμμα της διάταξης αυτής προκύπτει ότι η απαλλαγή των υπηρεσιών περίθαλψης που παρέχονται από ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.
- 21 Δεδομένου ότι η απαίτηση αυτή αφορά τις παρεχόμενες υπηρεσίες και όχι τον οικείο πάροχο, το ποσοστό των υπηρεσιών περίθαλψης που παρέχονται υπό παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες, κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης, σε σχέση με το σύνολο της δραστηριότητας του εν λόγω παρόχου δεν ασκεί επιρροή για την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας.
- 22 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι οι αρμόδιες αρχές κράτους μέλους, προκειμένου να κρίνουν αν οι παρεχόμενες από ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα υπηρεσίες περίθαλψης, οι οποίες έχουν χαρακτήρα γενικού συμφέροντος, παρέχονται υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, μπορούν να λαμβάνουν υπόψη το γεγονός ότι οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται στο πλαίσιο συμβάσεων συναφθεισών με δημόσιες αρχές του κράτους μέλους αυτού, σε τιμές που έχουν καθορισθεί με τις συμβάσεις αυτές, το δε σχετικό κόστος φέρουν εν μέρει φορείς κοινωνικής ασφάλισης του εν λόγω κράτους μέλους.
- 23 Συναφώς, επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και ζ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), και το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και ζ', της οδηγίας 2006/112, του οποίου το γράμμα είναι, κατ' ουσίαν, πανομοιότυπο με αυτό της πρώτης από τις ανωτέρω διατάξεις, πρέπει να ερμηνεύονται κατά τον ίδιο τρόπο και ότι, ως

εκ τούτου, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την πρώτη αυτή διάταξη είναι κρίσιμη για την απάντηση σε ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία της δεύτερης (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 27).

- 24 Όσον αφορά την έννοια των «παρεμφερών κοινωνικών συνθηκών», κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112, διαπιστώνεται ότι η διάταξη αυτή δεν ορίζει επακριβώς τις πτυχές των οικείων παροχών περιθαλψης που πρέπει να συγκρίνονται προκειμένου να εκτιμάται η δυνατότητα εφαρμογής της.
- 25 Συναφώς, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι οι διατάξεις του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχουν, στο σύνολό τους, ως σκοπό να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, προκειμένου να καταστούν πιο προσιτές ορισμένες παροχές υπηρεσιών καθώς και η παράδοση ορισμένων αγαθών, μέσω της αποφυγής του επιπλέον κόστους που θα απέρρευε από την επιβολή ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2019, *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 26 Επομένως, ο χαρακτήρας των υπηρεσιών ως γενικού συμφέροντος αποτελεί κρίσιμο στοιχείο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη προκειμένου να καθοριστεί αν οι υπηρεσίες περιθαλψης που παρέχει ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα εμπίπτουν στην απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής.
- 27 Δεύτερον, από το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι η χορήγηση των απαλλαγών που προβλέπονται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και ζ', της ίδιας οδηγίας σε οργανισμούς που δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου εξαρτάται από την τήρηση της προϋπόθεσης οι οργανισμοί αυτοί να εφαρμόζουν τιμές που έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή που δεν υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, εάν πρόκειται για πράξεις για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, τιμές κατώτερες αυτών που καθορίζονται για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ.
- 28 Δεδομένου ότι ο νομοθέτης της Ένωσης ανήγαγε το στοιχείο περί καθορισμού των τιμών των παροχών μέσω σύμβασης συναφθείσας με τις δημόσιες αρχές κράτους μέλους σε προαιρετική προϋπόθεση την οποία τα κράτη μέλη μπορούν να επιλέξουν να εφαρμόσουν ή όχι στην απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112, η έλλειψη του στοιχείου αυτού δεν μπορεί να αποκλείσει τη χορήγηση του ευεργετήματος της απαλλαγής αυτής (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, *Kingscrest Associates και Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, σκέψη 40).
- 29 Εντούτοις, το στοιχείο αυτό παραμένει κρίσιμο προκειμένου να καθοριστεί αν οι υπηρεσίες περιθαλψης που παρέχει ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα παρέχονται υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, σκέψη 38).
- 30 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το στοιχείο περί καθορισμού των τιμών των παροχών μέσω σύμβασης συναφθείσας με τις δημόσιες αρχές κράτους μέλους αποτελεί στοιχείο δυνάμενο να ληφθεί υπόψη προκειμένου να καθοριστεί αν οι υπηρεσίες περιθαλψης που παρέχει ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα παρέχονται υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112.

- 31 Τρίτον, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο τρόπος κάλυψης του κόστους των παροχών από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης κράτους μέλους ασκεί επιρροή στο πλαίσιο εξέτασης της συγκρισιμότητας των συνθηκών υπό τις οποίες παρέχονται οι εν λόγω υπηρεσίες κατά την έννοια της διάταξης αυτής (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, *CoryGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψεις 69 και 70).
- 32 Κατόπιν των ανωτέρω, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι οι αρμόδιες αρχές κράτους μέλους, προκειμένου να κρίνουν αν οι παρεχόμενες από ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα υπηρεσίες περίθαλψης, οι οποίες έχουν χαρακτήρα γενικού συμφέροντος, παρέχονται υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, μπορούν να λαμβάνουν υπόψη το γεγονός ότι οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται στο πλαίσιο συμβάσεων συναφθεισών με δημόσιες αρχές του κράτους μέλους αυτού, σε τιμές που έχουν καθορισθεί με τις συμβάσεις αυτές, το δε σχετικό κόστος φέρουν εν μέρει φορείς κοινωνικής ασφάλισης του εν λόγω κράτους μέλους.

### *Επί του δευτέρου, του τρίτου και του τετάρτου ερωτήματος*

- 33 Με το δεύτερο, το τρίτο και το τέταρτο ερωτήμά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 391 της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 377 της οδηγίας αυτής και με τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της ασφάλειας δικαίου καθώς και της φορολογικής ουδετερότητας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών περίθαλψης που παρέχονται από ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα και εμπίπτουν στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, λόγω μεταβολής των συνθηκών άσκησης των δραστηριοτήτων του ιδρύματος αυτού η οποία επήλθε αφότου το εν λόγω ίδρυμα επέλεξε να υπαχθεί στο καθεστώς της φορολόγησης που προβλέπει η νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους, σύμφωνα με την οποία κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος προβαίνει στην επιλογή αυτή εξακολουθεί υποχρεωτικά να υπόκειται στο εν λόγω καθεστώς για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, όταν η εν λόγω απαλλαγή λαμβάνει χώρα ενόσω δεν έχει ακόμη παρέλθει το διάστημα αυτό.
- 34 Υπενθυμίζεται ότι το κοινό σύστημα του ΦΠΑ είναι αποτέλεσμα προοδευτικής εναρμόνισης των εθνικών νομοθεσιών στο πλαίσιο των άρθρων 113 ΣΛΕΕ και 115 ΣΛΕΕ. Όπως έχει επανειλημμένως διαπιστώσει το Δικαστήριο, η εναρμόνιση αυτή, όπως υλοποιήθηκε με διαδοχικές οδηγίες και, ιδίως, με την οδηγία 77/388, αποτελεί προς το παρόν μερική μόνον εναρμόνιση (πρβλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2015, *VDP Dental Laboratory κ.λπ.*, C-144/13 και C-160/13, EU:C:2015:116, σκέψη 60 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 35 Πράγματι η οδηγία 2006/112 επέτρεψε, δυνάμει του άρθρου της 370, στα κράτη μέλη να εξακολουθήσουν να διατηρούν σε ισχύ ορισμένες προγενέστερες της οδηγίας αυτής διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας τους, οι οποίες, αν δεν είχε επιτραπεί η εν λόγω διατήρησή τους σε ισχύ, θα ήταν ασύμβατες προς την οδηγία αυτή (απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2015, *VDP Dental Laboratory κ.λπ.*, C-144/13 και C-160/13, EU:C:2015:116, σκέψη 61 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 36 Στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 377 της οδηγίας αυτής, σε συνδυασμό με το παράρτημα X, μέρος Β, σημείο 7, της εν λόγω οδηγίας, επιτρέπει στην Πορτογαλική Δημοκρατία να συνεχίσει να απαλλάσσει τις πράξεις των νοσηλευτικών ιδρυμάτων που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 132, παράγραφος 1 στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας, υπό τις προϋποθέσεις που ίσχυαν στο κράτος μέλος αυτό την 1η Ιανουαρίου 1989.



- 37 Επιπλέον, το άρθρο 391 της οδηγίας 2006/112 επιτρέπει στα κράτη μέλη που απαλλάσσουν από τον φόρο τις πράξεις των άρθρων που απαριθμεί, στα οποία συγκαταλέγεται και το άρθρο 377 της οδηγίας αυτής, να παρέχουν στους οικείους υποκειμένους στον φόρο τη δυνατότητα να επιλέγουν τη φορολόγηση των εν λόγω πράξεων.
- 38 Επομένως, από τον συνδυασμό των άρθρων 377 και 391 της εν λόγω οδηγίας, καθώς και του παραρτήματος X, μέρος Β, σημείο 7, αυτής, προκύπτει ότι η δυνατότητα επιλογής της φορολόγησης την οποία προβλέπει το άρθρο 391 της ίδιας οδηγίας αφορά μόνον τις πράξεις των νοσηλευτικών ιδρυμάτων που δεν μνημονεύονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112. Η τελευταία αυτή διάταξη επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να απαλλάσσουν από τον φόρο τις υπηρεσίες που εμπίπτουν στη διάταξη αυτή (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, *CoryGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 56).
- 39 Επομένως, από τη στιγμή που ένα ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα παρέχει υπηρεσίες εμπίπτουσες στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας, πρέπει να υπαχθεί στο καθεστώς απαλλαγής για τις υπηρεσίες αυτές, ακόμη και αν είχε επιλέξει το καθεστώς της φορολόγησης για δραστηριότητες μη εμπίπτουσες στην εν λόγω διάταξη.
- 40 Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να στηριχθούν στα άρθρα 377 και 391 της οδηγίας 2006/112 για να δικαιολογήσουν τη διατήρηση της φορολόγησης των πράξεων υποκειμένου στον φόρο, εάν τούτο θα έχει ως συνέπεια τη μη απαλλαγή των πράξεών του, μολονότι αυτές εμπίπτουν στην απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής.
- 41 Επιπλέον, υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία υπενθυμίζεται στην αιτιολογική σκέψη 7 της εν λόγω οδηγίας και κατά την οποία παρόμοιες παροχές υπηρεσιών, οι οποίες εξ αυτού του λόγου είναι ανταγωνιστικές μεταξύ τους, δεν πρέπει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης από απόψεως ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 5ης Σεπτεμβρίου 2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), το γεγονός ότι, στο παρελθόν, ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο παρέσχε άλλες υπηρεσίες για τις οποίες είχε υπαχθεί σε ειδικό φορολογικό καθεστώς δεν είναι, κατ' αρχήν, ικανό να μεταβάλει τη φορολογική μεταχείριση των υπηρεσιών που παρέσχε στη συνέχεια υπό διαφορετικές κοινωνικές συνθήκες.
- 42 Ομοίως, το γεγονός ότι η εθνική ρύθμιση που προβλέπει τέτοια δυνατότητα επιλογής του καθεστώτος της φορολόγησης των δραστηριοτήτων υποχρεώνει τον υποκείμενο στον φόρο να εξακολουθήσει να υπάγεται στο καθεστώς αυτό για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, το οποίο δεν έχει ακόμη παρέλθει, δεν ασκεί επιρροή στη φορολογική μεταχείριση των παροχών που εμπίπτουν στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112, δεδομένου ότι η δυνατότητα αυτή ισχύει μόνο για τις πράξεις τις οποίες δεν αφορά η διάταξη αυτή.
- 43 Εξάλλου, η ορθότητα της ερμηνείας αυτής δεν αναιρείται από τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ή της ασφάλειας δικαίου.
- 44 Όσον αφορά την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, υπενθυμίζεται ότι δικαίωμα επίκλησης της αρχής αυτής έχουν όλοι οι ιδιώτες στους οποίους διοικητική αρχή δημιούργησε βάσιμες προσδοκίες, παρέχοντάς τους συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2018, *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 45 Εν προκειμένω, το γεγονός ότι η εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας υποκείμενος στον φόρο είχε τη δυνατότητα να επιλέξει τη φορολόγηση των δραστηριοτήτων του εξαρτά την άσκηση αυτού του δικαιώματος επιλογής από την υποχρέωσή του να εξακολουθήσει να υπάγεται στο επιλεγέν καθεστώς επί ορισμένο χρονικό διάστημα δεν μπορεί να δημιουργήσει στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ότι οι αρμόδιες αρχές θα διατηρήσουν σε ισχύ το εν λόγω καθεστώς σε περίπτωση μεταβολής των συνθηκών υπό τις οποίες αυτός ασκεί τις δραστηριότητές του.

- 46 Όσον αφορά την αρχή της ασφάλειας δικαίου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αρχή αυτή δεν απαγορεύει στη φορολογική αρχή να προβεί, εντός της προθεσμίας παραγραφής, σε αναδρομική βεβαίωση ΦΠΑ για τον φόρο που έχει εκπέσει ή για υπηρεσίες που έχουν ήδη παρασχεθεί και οι οποίες έπρεπε να έχουν υπαχθεί στον φόρο αυτό (απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2016, Nigl κ.λπ., C-340/15, EU:C:2016:764, σκέψη 48).
- 47 Επομένως, η αρχή αυτή δεν απαγορεύει στη φορολογική αρχή να εκτιμήσει την κατάσταση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος είχε επιλέξει τη φορολόγηση των δραστηριοτήτων του και, μετά την εκτίμηση αυτή, να προβεί σε αναδρομική βεβαίωση του ΦΠΑ που αφορά τον εκπεσόντα φόρο για υπηρεσίες τις οποίες παρέσχε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο αφότου άσκησε το δικαίωμά του επιλογής, εφόσον καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι υπηρεσίες αυτές εμπίπτουν στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής και ότι θα έπρεπε να έχουν απαλλαγεί σύμφωνα με τη διάταξη αυτή.
- 48 Επομένως, στο δεύτερο, στο τρίτο και στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 391 της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 377 της οδηγίας αυτής και με τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της ασφάλειας δικαίου καθώς και της φορολογικής ουδετερότητας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών περίθαλψης που παρέχονται από ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα και εμπίπτουν στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, λόγω μεταβολής των συνθηκών άσκησης των δραστηριοτήτων του ιδρύματος αυτού η οποία επήλθε αφότου το εν λόγω ίδρυμα επέλεξε να υπαχθεί στο καθεστώς της φορολόγησης που προβλέπει η νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους, σύμφωνα με την οποία κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος προβαίνει στην επιλογή αυτή εξακολουθεί υποχρεωτικά να υπόκειται στο εν λόγω καθεστώς για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, όταν η εν λόγω απαλλαγή λαμβάνει χώρα ενόσω δεν έχει ακόμη παρέλθει το διάστημα αυτό.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- 49 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έκτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι οι αρμόδιες αρχές κράτους μέλους, προκειμένου να κρίνουν αν οι παρεχόμενες από ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα υπηρεσίες περίθαλψης οι οποίες έχουν χαρακτήρα γενικού συμφέροντος παρέχονται υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, μπορούν να λαμβάνουν υπόψη το γεγονός ότι οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται στο πλαίσιο συμβάσεων συναφθεισών με δημόσιες αρχές του κράτους μέλους αυτού, σε τιμές που έχουν καθορισθεί με τις συμβάσεις αυτές, το δε σχετικό κόστος φέρουν εν μέρει φορείς κοινωνικής ασφάλισης του εν λόγω κράτους μέλους.
- 2) Το άρθρο 391 της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 377 της οδηγίας αυτής και με τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της ασφάλειας δικαίου καθώς και της φορολογικής ουδετερότητας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στην απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας των υπηρεσιών περίθαλψης που παρέχονται από ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα και εμπίπτουν στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, λόγω μεταβολής των συνθηκών άσκησης των δραστηριοτήτων του ιδρύματος αυτού η οποία επήλθε αφότου το εν λόγω ίδρυμα επέλεξε να υπαχθεί στο καθεστώς της φορολόγησης

**που προβλέπει η νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους, σύμφωνα με την οποία κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος προβαίνει στην επιλογή αυτή εξακολουθεί υποχρεωτικά να υπόκειται στο εν λόγω καθεστώς για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, όταν η εν λόγω απαλλαγή λαμβάνει χώρα ενόσω δεν έχει ακόμη παρέλθει το διάστημα αυτό.**

(υπογραφές)