

Downloaded via the EU tax law app / web

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

5. března 2020(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 132 odst. 1 písm. b) – Osvobození od daně – Poskytnutí nemocniční a lékařské péče – Nemocnice – Služby poskytované za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů – Články 377 a 391 – Odchytky – Možnost rozhodnout se pro zdanění – Zachování zdanění – Změna podmínek výkonu činnosti“

Ve věci C-211/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže), Portugalsko] ze dne 19. února 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 26. března 2018, v řízení

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení M. Safjan, předseda senátu, L. Bay Larsen (zpravodaj) a C. Toader, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. června 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Idealmed III – Serviços de Saúde SA J. P. Lampreiu a F. Antasem, advogados,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, M. Figueiredem a R. Campos Lairesem, jakož i J. Marques a P. Barros da Costa, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Afonso a N. Gossement, jako zmocněnkyni,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 10. října 2019,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. b) a článků 377 a 391 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z

přidané hodnoty (Úř. vst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Idealmed III – Serviços de Saúde SA (dále jen „Idealmed“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňová a celní správa, Portugalsko) ve věci rozhodnutí, jímž tento orgán uložil společnosti Idealmed povinnost zaplatit částku odpovídající dani z přidané hodnoty (DPH) odpovídané v rámci lékařských služeb, které poskytla v letech 2014 až 2016, spolu s příslušnými kompenzačními úroky a úroky z prodlení.

Právní rámec

Směrnice 2006/112

3 Bod 7 odvodňující směrnice 2006/112 zní:

„Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daní nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.“

4 Článek 132 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daní tato plnění:

[...]

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavami a dalšími právně uznanými zařízeními téže povahy;

[...]

g) poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;

[...]

5 Článek 133 této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daní podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) na jednu či více z těchto podmínek:

a) dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb;

[...]

c) dotyčné subjekty musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH;

[...]

6 ?lánek 377 této sm?rnice stanoví:

„Portugalsko m?že pokračovat v osvobození od dan? u pln?ní uvedených v ?ásti B bodech 2, 4, 7, 9, 10 a 13 p?ílohy X za podmínek platných v tomto ?lenském stát? k 1. lednu 1989.“

7 ?lánek 391 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„?lenské státy, které osvobodí od dan? pln?ní uvedená v ?láncích 371, 375, 376 a 377, ?l. 378 odst. 2, ?l. 379 odst. 2 a v ?láncích 380 až 390, mohou poskytovat osobám povinným k dani možnost rozhodnout se pro zdan?ní t?chto pln?ní.“

8 V p?íloze X této sm?rnice, nadepsané „Seznam pln?ní, na n?ž se vztahují odchylky uvedené v ?láncích 370 a 371 a ?láncích 375 až 390“, jsou v bod? 7 ?ásti B obsahující vý?et pln?ní, která mohou ?lenské státy nadále osvobozovat od dan?, uvedena „pln?ní uskute?n?ná nemocnicemi, na které se nevztahuje ?l. 132 odst. 1 písm. b)“.

Portugalské právo

9 ?lánek 9 bod 2 C?digo do IVA (z?kon o DPH) stanoví, že od DPH je osvobozeno „poskytování léka?ských a zdravotnických slu?eb a s nimi úzce související ?innosti provád?né nemocnicemi, klinikami, zdravotnickými za?ízeními a jinými za?ízeními té?e povahy“.

10 ?lánek 12 tohoto z?kona, ve zn?ní decreto-lei ?. 102/2008 (na?ízení s mocí z?kona ?. 102/2008) ze dne 20. ?ervna 2008, stanoví:

„1. Vzdát se osvobození od dan? a rozhodnout se pro zdan?ní svých pln?ní mohou

[...]

b) nemocnice, kliniky, zdravotnická za?ízení a jiná za?ízení té?e povahy, je? nepat?í právnickým osobám ve?ejného práva nebo soukromým institucím za?len?ným do vnitrostátního zdravotnického systému a poskytují léka?ské a zdravotnické slu?by a ?innosti s nimi úzce související;

2. Právo volby je t?eba uplatnit podáním oznámení o zahájení ?innosti nebo p?ípadn? o zm?n? ?innosti u jakéhokoli da?ového org?nu nebo jiného zákonem oprávn?ného subjektu a toto právo nabývá ú?innosti dnem jeho podání.

3. Bylo-li dle p?edchozích odstavc? uplatn?no právo volby, je osoba povinná k dani povinna setrvat ve zvoleném režimu po dobu nejmén? p?ti let, a pokud si po uplynutí této doby p?eje vrátit se do režimu osvobození od dan?, musí:

a) p?edložit v pr?b?hu m?síce ledna n?kterého z následujících let po roce, ve kterém skon?ila doba platnosti zvoleného režimu, oznámení uvedené v ?lánku 32, které nabývá ú?innosti od 1. ledna roku jeho podání;

[...]“

11 Prost?ednictvím lei ?. 7-A/2016 (z?kon ?. 7-A/2016) ze dne 30. b?ezna 2016 byl zm?n?n ?l. 12 odst. 1 z?kona o DPH, který nyní zní následovn?:

„Vzdát se osvobození od dan? a rozhodnout se pro zdan?ní svých pln?ní mohou

[...]

b) osoby povinné k dani uvedené v ?l. 9 bod? 2, které nejsou právníckými osobami ve?ejného práva, v p?ípad? poskytování léka?ských a zdravotnických služeb a s nimi úzce souvisejících ?inností, které nevyplývají z dohod uzav?ených se státem v rámci zdravotního systému v souladu s p?íslušným zákonem o základech zdravotnictví“.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

12 Idealmed je společnost, která za ú?elem dosahování zisku spravuje a provozuje p?t zdravotnických za?ízení, která nabízejí zejména léka?ské služby, ošet?ovatelskou pé?i, diagnostické služby a služby v oblasti klinické analýzy a fyzioterapie.

13 V oznámení o zahájení ?innosti podaném dne 6. ledna 2012 tato společnost vyjád?ila p?ání zvolit si běžný režim zdan?ní DPH.

14 Od zá?í 2012 uzav?ela společnost Idealmed dohody a smlouvy s orgány ve?ejné moci, které upravovaly zejména poskytování pé?e za p?edem ur?ené ceny.

15 Da?ová a celní správa v rámci kontroly zjistila, že v období od dubna 2014 do ?ervna 2016 byla zna?ná ?ást léka?ské ?innosti společnosti Idealmed vykonávána v rámci t?chto dohod a smluv. Da?ová a celní správa z toho vyvodila, že tato ?innost m?la být osvobozena od dan?, aniž se společnost Idealmed mohla takového osvobození vzdát, a že tedy tato společnost neoprávn?n? odpo?etla DPH zaplacenou v rámci výkonu uvedené ?innosti.

16 V návaznosti na tuto kontrolu p?ijala da?ová a celní správa rozhodnutí, kterým se z moci ú?ední m?ní status společnosti Idealmed z hlediska DPH s ú?inností od 1. ?íjna 2012 a ukládá této společnosti povinnost zaplatit ?ástek odpovídající neoprávn?n? odpo?tené ?ástce DPH ve výši 2 009 944,90 eura spolu s p?íslušnými úroky.

17 Dne 27. ?ervna 2017 podala společnost Idealmed návrh na ustavení rozhod?ího soudu pro da?ové v?ci a domáhala se ur?ení protiprávnosti tohoto rozhodnutí.

18 V této souvislosti se Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [rozhod?í soud pro da?ové v?ci (centrum správní arbitráže), Portugalsko] rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Brání ?l. 132 odst. 1 písm. b) sm?rnice [2006/112] tomu, aby nemocnice ve vlastnictví obchodní společnosti založené podle soukromého práva, která uzav?ela smlouvy o poskytování služeb zdravotní pé?e se státem a právníckými osobami založenými podle ve?ejného práva, byla považována za nemocnici provád?jící ?innost za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami ve?ejnoprávních subjekt? uvedených ve zmín?ném ustanovení, pokud jsou spln?ny následující podmínky:

– více než 54,5 % ?ástek, v?etn? ?ástek fakturovaných pacient?m-p?íjemc?m služeb, je fakturováno státním institucím a ve?ejným systémem zdravotního pojišt?ní za ceny stanovené v dohodách a smlouvách s nimi uzav?ených;

– více než 69 % pacient? jsou osoby pojišt?né v rámci ve?ejných systém? zdravotního pojišt?ní nebo mají nárok na služby poskytované v rámci smluv uzav?ených se státními institucemi;

– více než 71 % léka?ských výkon? je provád?no v rámci smluv uzav?ených s ve?ejnými

systemy zdravotního pojištění a státními institucemi a

– na prováděné činnosti je velký obecný veřejný zájem?

2) Vzhledem k tomu, že Portugalsko se v souladu s článkem 377 směrnice [2006/112] rozhodlo pokračovat v osvobození od DPH u plnění uskutečňovaných nemocnicemi neuvedenými v čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice, a poskytlo tímto osobám povinným k dani podle článku 391 též směrnice možnost rozhodnout se pro zdanění těchto plnění, s povinností setrvat v režimu zdanění po dobu minimálně pěti let a možností vrátit se k režimu osvobození od daně pouze po projevení takového záměru, brání výše uvedený článek 391 nebo zásady ochrany nabytých práv a legitimního očekávání, rovnosti, zákazu diskriminace, neutrality a nenarušování hospodářské soutěže ve vztahu k uživatelům a osobám povinným k dani, které jsou veřejnoprávními subjekty, tomu, aby Autoridade Tributária e Aduaneira (daňová a celní správa) vyžadovala uplatnění režimu osvobození od daně před uplynutím uvedené doby, tedy od okamžiku, kdy podle ní osoba povinná k dani začala poskytovat služby za sociálních podmínek srovnatelných s veřejnoprávními subjekty?

3) Brání články 391 směrnice [2006/112] nebo výše uvedené zásady tomu, aby nová právní úprava vyžadovala před uplynutím uvedené doby pěti let uplatnění režimu osvobození od daně na osoby povinné k dani, které se předtím rozhodly pro režim zdanění?

4) Brání článek 391 směrnice [2006/112] nebo výše uvedené zásady právní úpravy, podle níž osoba povinná k dani, která si zvolila uplatnění režimu zdanění, jelikož v době, kdy si tuto možnost zvolila, neposkytovala služby zdravotní péče za sociálních podmínek srovnatelných s veřejnoprávními subjekty, může v tomto režimu setrvat, jestliže začne poskytovat takové služby za sociálních podmínek srovnatelných s veřejnoprávními subjekty?“

K předběžným otázkám

K první otázce

19 Na úvod je třeba připomenout, že podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 osvobodí členské státy od daně zejména poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavami a dalšími právně uznanými zařízeními též povahy.

20 Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že osvobození služeb péče poskytovaných soukromými nemocnicemi od daně je podmíněno tím, že jsou tyto služby poskytovány za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů.

21 Vzhledem k tomu, že se tento požadavek vztahuje na poskytované služby, a nikoli na dotyčného poskytovatele, rozsah služeb péče poskytovaných za srovnatelných sociálních podmínek ve smyslu uvedeného ustanovení v poměru k celkové činnosti tohoto poskytovatele není pro uplatnění osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice relevantní.

22 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že pro určení, zda služby péče poskytované soukromou nemocnicí, které jsou ve veřejném zájmu, jsou zajišťovány za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu téhož ustanovení, mohou příslušné orgány členského státu zohlednit skutečnost, že jsou tyto služby poskytovány v rámci smluv uzavřených s orgány veřejné moci tohoto členského státu

za ceny stanovené tímto smlouvami, přičemž náklady nesou zčásti instituce sociálního zabezpečení tohoto členského státu.

23 V tomto ohledu je třeba předeslat, že čl. 13 část A odst. 1 písm. b) a g) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) a čl. 132 odst. 1 písm. b) a g) směrnice 2006/112, jehož znění je v podstatě totožné se zněním prvního uvedeného ustanovení, musí být vykládány stejně, a že tedy judikatura Soudního dvora týkající se prvního z těchto ustanovení je relevantní pro zodpovězení otázek týkajících se výkladu druhého z nich (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 27).

24 Pokud jde o pojem „srovnatelné sociální podmínky“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, je třeba konstatovat, že toto ustanovení přesně nevymezuje aspekty dotyčných služeb péče, které mají být srovnávány pro účely posouzení jeho použitelnosti.

25 V tomto ohledu je zaprvé třeba připomenout, že ustanovení čl. 132 odst. 1 směrnice 2006/112 mají jako celek za cíl osvobodit od DPH určité činnosti ve veřejném zájmu a usnadnit tak přístup k určitým službám či zboží tím, že náklady na ně nebudou navyšovány v důsledku jejich zdanění DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. listopadu 2019, *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992, bod 37 a citovaná judikatura).

26 Skutečnost, že se jedná o služby veřejného zájmu, je tedy relevantním znakem, který je třeba zohlednit při určení, zda služby péče poskytované soukromou nemocnicí spadají pod osvobození od daní stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice.

27 Zadruhé z čl. 133 prvního pododstavce písm. c) uvedené směrnice vyplývá, že členské státy mohou vázat osvobození od daní stanovená mimo jiné v čl. 132 odst. 1 písm. b) a g) téže směrnice v případě jiných než veřejnoprávních subjektů na podmínku, že tyto subjekty musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH.

28 Vzhledem k tomu, že znak spočívající ve stanovení cen služeb smlouvou uzavřenou s veřejnými orgány členského státu byl unijním normotvůrcem upraven jako fakultativní podmínka a členské státy se mohou rozhodnout, zda ji na osvobození od daní stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 použijí či nikoli, nemůže absence takového znaku bránit uplatnění tohoto osvobození od daní (obdobně viz rozsudek ze dne 26. května 2005, *Kingscrest Associates a Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 40).

29 Takový znak však zůstává relevantní pro určení, zda jsou služby péče poskytované soukromou nemocnicí zajišťovány za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 (obdobně viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 38).

30 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že znak spočívající ve stanovení cen služeb smlouvou uzavřenou s veřejnými orgány členského státu může být zohledněn při určení, zda jsou služby péče poskytované soukromou nemocnicí zajišťovány za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112.

31 Zatřetí z judikatury Soudního dvora vyplývá, že podmínky hrazení služeb ze strany institucí

sociálního zabezpečení členského státu jsou relevantní při zkoumání srovnatelnosti podmínek, za nichž jsou tyto služby poskytovány ve smyslu tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, body 69 a 70).

32 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že pro určení, zda jsou služby péče poskytované soukromou nemocnicí, které jsou ve veřejném zájmu, zajišťovány za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu téhož ustanovení, mohou příslušné orgány členského státu zohlednit skutečnost, že jsou tyto služby poskytovány v rámci smluv uzavřených s orgány veřejné moci tohoto členského státu za ceny stanovené těmito smlouvami, přičemž náklady nesou zčásti instituce sociálního zabezpečení tohoto členského státu.

Ke druhé až čtvrté otázce

33 Podstatou druhé až čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být článek 391 směrnice 2006/112, ve spojení s jejím článkem 377 a se zásadami legitimního očekávání, právní jistoty a daňové neutrality, vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby služby péče poskytované soukromou nemocnicí, na něž se vztahuje čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice, byly z důvodu změny podmínek výkonu jejich činností, k níž došlo poté, co se nemocnice rozhodla pro režim zdanění stanovený vnitrostátní právní úpravou dotyčného členského státu, podle níž je každá osoba povinná k dani, která učinila takovou volbu, povinna setrvat v tomto režimu po určitou dobu, osvobozeny od DPH v okamžiku, kdy ještě tato lhůta neuplynula.

34 Je třeba připomenout, že společný režim DPH je výsledkem postupné harmonizace vnitrostátních právních předpisů podle článků 113 a 115 SFEU. Jak Soudní dvůr opakovaně rozhodl, tato harmonizace je v podobě, v níž byla postupně uskutečňována jednotlivými směrnicemi, a zejména směrnicí 77/388, zatím pouze harmonizací částečnou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2015, VDP Dental Laboratory a další, C-144/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, bod 60 a citovaná judikatura).

35 Směrnice 2006/112 totiž dovolila členským státům na základě svého článku 370 zachovat i nadále některá ustanovení svých vnitrostátních právních předpisů, která byla přijata před touto směrnicí a která by bez takového dovolení byla se směrnicí neslučitelná (rozsudek ze dne 26. února 2015, VDP Dental Laboratory a další, C-144/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, bod 61 a citovaná judikatura).

36 V této souvislosti opravuje článek 377 této směrnice ve spojení s její přílohou X částí B bodem 7 Portugalskou republiku k tomu, aby pokračovala v osvobození od daní u plnění uskutečňovaných nemocnicemi neuvedenými v čl. 132 odst. 1 písm. b) též směrnice za podmínek platných v tomto členském státě k 1. lednu 1989.

37 Článek 391 směrnice 2006/112 mimoto opravuje členské státy, které osvobodí plnění uvedená v ustanoveních, která jsou v něm vyjmenována a mezi nimiž figuruje článek 377 této směrnice, k tomu, aby dotyčným osobám povinným k dani poskytly možnost rozhodnout se pro zdanění těchto plnění.

38 Z článků 377 a 391 uvedené směrnice ve spojení s její přílohou X částí B bodem 7 tak vyplývá, že možnost rozhodnout se pro zdanění upravená v článku 391 též směrnice se týká pouze činností nemocnic neuvedených v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112. Posledně uvedené ustanovení přitom členským státům ukládá povinnost osvobodit od daní služby, na něž toto ustanovení dopadá (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2010, CopyGene,

C?262/08, EU:C:2010:328, bod 56).

39 Z toho vyplývá, že od okamžiku, kdy soukromá nemocnice poskytuje služby spadající pod ?l. 132 odst. 1 písm. b) téže sm?rnice, se na ni musí vztahovat režim osvobození od dan? pro tyto služby, i když se rozhodla pro režim zdan?ní v p?ípad? ?inností, na které se uvedené ustanovení nevztahuje.

40 ?lenské státy se tudíž nemohou opírat o ?lánky 377 a 391 sm?rnice 2006/112, aby od?vodnily zachování zdan?ní pro pln?ní osoby povinné k dani, pokud by to m?lo mít za následek, že její pln?ní nebudou osvobozena od dan?, p?estože se na n? vztahuje osvobození od dan? stanovené v ?l. 132 odst. 1 písm. b) této sm?rnice.

41 Dále s ohledem na zásadu da?ové neutrality, která je p?ipomenuta v bod? 7 od?vodn?ní uvedené sm?rnice a podle níž nelze s obdobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházet z hlediska DPH r?zn? (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. září 2019, *Regards Photographiques*, C?145/18, EU:C:2019:668, bod 36 a citovaná judikatura), v zásad? není možné, aby skute?nost, že doty?ná osoba povinná k dani d?íve poskytovala jiné služby, v jejichž p?ípad? se na ni vztahoval zvláštní da?ový režim, vedla k odlišnému da?ovému zacházení se službami, které poskytovala následn? za jiných sociálních podmínek.

42 Stejn? tak skute?nost, že vnitrostátní právní úprava, která stanoví takovou možnost rozhodnout se pro režim zdan?ní ?inností, nutí osobu povinnou k dani, aby z?stala pod?ízena tomuto režimu po ur?itou dobu, která ješt? neuplynula, nemá vliv na da?ové zacházení se službami spadajícími pod ?l. 132 odst. 1 písm. b) sm?rnice 2006/112, jelikož taková možnost platí pouze pro pln?ní, na která se toto ustanovení nevztahuje.

43 Takový výklad mimoto nezpochyb?ují zásady legitimního o?ekávání ?i právní jistoty.

44 Pokud jde o zásadu legitimního o?ekávání, je t?eba p?ipomenout, že právo dovolávat se této zásady sv?dí každému jednotlivci, u kterého vyvolal správní orgán podložené nad?je na základ? konkrétních ujišt?ní, která mu poskytl (rozsudek ze dne 21. února 2018, *Kreuzmayr*, C?628/16, EU:C:2018:84, bod 46 a citovaná judikatura).

45 Skute?nost, že vnitrostátní právní úprava, která osob? povinné k dani umožnila rozhodnout se pro zdan?ní jejich ?inností, podmi?uje uplatn?ní takové volby povinností z?stat pod?ízena zvolenému režimu po ur?itou dobu, nem?že zakládat legitimní o?ekávání této osoby povinné k dani v zachování tohoto režimu p?íslušnými orgány v p?ípad? zm?ny podmínek, za kterých vykonává ?innost.

46 Pokud jde o zásadu právní jistoty, Soudní dv?r rozhodl, že nebrání tomu, aby da?ová správa v proml?ecí dob? p?ikročila k výb?ru DPH týkající se ode?tené dan? nebo již poskytnutých služeb, které m?ly být p?edm?tem této dan? (rozsudek ze dne 12. října 2016, *Nigl a další*, C?340/15, EU:C:2016:764, bod 48).

47 Taková zásada tedy nebrání tomu, aby da?ová správa posoudila situaci osoby povinné k dani, která se rozhodla pro zdan?ní svých ?inností, a aby na základ? tohoto posouzení tato správa p?ikročila k výb?ru DPH týkající se dan? ode?tené z titulu služeb, které tato osoba poskytla poté, co využila své možnosti volby, pokud dosp?je k záv?ru, že tyto služby spadají pod ?l. 132 odst. 1 písm. b) této sm?rnice a m?ly být osvobozeny od dan? v souladu s tímto ustanovením.

48 Z toho vyplývá, že na druhou až ?tvrtou otázku je t?eba odpov?d?t tak, že ?lánek 391 sm?rnice 2006/112, ve spojení s jejím ?lánkem 377 a se zásadami legitimního o?ekávání, právní jistoty a da?ové neutrality, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby služby pé?e

poskytované soukromou nemocnicí, na něž se vztahuje čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice, byly z důvodu změny podmínek výkonu jejich činností, k níž došlo poté, co se nemocnice rozhodla pro režim zdanění stanovený vnitrostátní právní úpravou dotyčného členského státu, podle níž je každá osoba povinná k dani, která učinila takovou volbu, povinna setrvat v tomto režimu po určité době, osvobozeny od DPH v okamžiku, kdy ještě tato lhůta neuplynula.

K nákladům řízení

49 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (šestý senát) rozhodl takto:

1) Článek 132 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z prodané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že pro určení, zda služby péče poskytované soukromou nemocnicí, které jsou ve veřejném zájmu, jsou zajišťovány za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu téhož ustanovení, mohou příslušné orgány členského státu zohlednit skutečnost, že jsou tyto služby poskytovány v rámci smluv uzavřených s orgány veřejné moci tohoto členského státu za ceny stanovené těmito smlouvami, přičemž náklady nesou zčásti instituce sociálního zabezpečení tohoto členského státu.

2) Článek 391 směrnice 2006/112, ve spojení s jejím článkem 377 a se zásadami legitimního očekávání, právní jistoty a daňové neutrality, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby služby péče poskytované soukromou nemocnicí, na něž se vztahuje čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice, byly z důvodu změny podmínek výkonu jejich činností, k níž došlo poté, co se nemocnice rozhodla pro režim zdanění stanovený vnitrostátní právní úpravou dotyčného členského státu, podle níž je každá osoba povinná k dani, která učinila takovou volbu, povinna setrvat v tomto režimu po určité době, osvobozeny od DPH v okamžiku, kdy ještě tato lhůta neuplynula.

Podpisy.

* Jednací jazyk: portugalsština.