Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 5. marca 2020*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Zdaňovanie – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 132 ods. 1 písm. b) – Oslobodenia od daní – Hospitalizácia a zdravotná starostlivosť – Nemocničné zariadenia – Služby poskytované za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom – Články 377 a 391 – Výnimky – Možnosť výberu systému zdanenia – Zachovanie systému zdanenia – Zmena podmienok výkonu činnosti“

Vo veci C-211/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Rozhodcovský súd v daňových veciach (Centrum správnej arbitráže), Portugalsko] z 19. februára 2018 a doručený Súdnemu dvoru 26. marca 2018, ktorý súvisí s konaním:

Idealmed III – Serviços de Saúde SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory M. Safjan, sudcovia L. Bay Larsen (spravodajca) a C. Toader,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomníčka: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. júna 2019,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Idealmed III – Serviços de Saúde SA, v zastúpení: J. P. Lampreia a F. Antas, advogados,

– portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M. J. Marques a P. Barros da Costa, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: M. Afonso a N. Gossement, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 10. októbra 2019,

* Jazyk konania: portugalčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 132 ods. 1 písm. b) a článkov 377 a 391 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Idealmed III – Serviços de Saúde SA (ďalej len „Idealmed“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňový a colný úrad, Portugalsko), vo veci rozhodnutia tohto úradu, ktorým bola spoločnosti Idealmed uložená povinnosť zaplatiť sumu zodpovedajúcu dani z pridanej hodnoty (DPH) odpočítanej v rámci zdravotníckych služieb, ktoré poskytla v rokoch 2014 až 2016, ako aj príslušné kompenzačné úroky a úroky z omeškania.

Právny rámec

Smernica 2006/112

3 Odôvodnenie 7 smernice 2006/112 znie takto:

„Aj keď sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém DPH by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca.“

4 Článok 132 ods. 1 tejto smernice uvádza:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

b) hospitalizáciu a zdravotnú starostlivosť a s ňou úzko súvisiace činnosti, ktoré vykonávajú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné riadne uznané zariadenia podobnej povahy, a to za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom;

…

g) poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru uskutočňovaných domovmi dôchodcov, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy;

…“

5 Článok 133 uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu v každom jednotlivom prípade vyžadovať od subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, pre každé oslobodenie od dane uvedené v článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n), splnenie jednej alebo viacerých z nasledujúcich podmienok:

a) dotknuté subjekty nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nesmie rozdeliť, ale musí sa použiť na pokračovanie alebo zlepšenie poskytovaných služieb;

…

c) tieto subjekty musia uplatňovať ceny schválené orgánmi verejnej moci alebo ceny neprekračujúce takto schválené ceny, alebo pokiaľ ide o služby, ktorých ceny nepodliehajú schváleniu, uplatňovať nižšie ceny, ako na obdobné služby uplatňujú obchodné spoločnosti, ktoré podliehajú DPH;

…“

6 Podľa článku 377 tej istej smernice:

„Portugalsko môže naďalej oslobodzovať od dane transakcie uvedené v prílohe X časti B bodoch 2, 4, 7, 9, 10 a 13 v súlade s podmienkami, ktoré sa v tomto členskom štáte uplatňovali k 1. januáru 1989.“

7 Článok 391 smernice 2006/112 znie takto:

„Členské štáty, ktoré oslobodzujú od dane transakcie uvedené v článkoch 371, 375, 376 a 377, v článku 378 ods. 2, v článku 379 ods. 2 a v článkoch 380 až 390, môžu priznať zdaniteľnej osobe možnosť rozhodnúť sa pre zdanenie uvedených transakcií.“

8 Príloha X tejto smernice s názvom „Zoznam transakcií, na ktoré sa vzťahujú výnimky uvedené v článkoch 370 a 371 a v článkoch 375 až 390“ uvádza v bode 7 svojej časti B, v ktorej sú uvedené transakcie, ktoré členské štáty môžu aj naďalej oslobodzovať od dane, „transakcie uskutočňované nemocnicami, na ktoré sa nevzťahuje článok 132 ods. 1 písm. b)“.

Portugalské právo

9 V článku 9 bode 2 Código do IVA (zákon o DPH) sa stanovuje, že od DPH je oslobodené „poskytovanie lekárskych a zdravotníckych služieb a s nimi súvisiacich činností uskutočňovaných nemocnicami, klinikami, zdravotníckymi zariadeniami a inými zariadeniami podobnej povahy“.

10 Článok 12 tohto zákona v znení decreto-lei č. 102/2008 (zákonný dekrét č. 102/2008) z 20. júna 2008 stanovuje:

„1. Tohto oslobodenia sa môžu vzdať a rozhodnúť sa pre zdanenie svojich transakcií

…

b) nemocnice, polikliniky, ambulancie a podobné zariadenia, ktoré nie sú vo vlastníctve subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, ani vo vlastníctve súkromných inštitúcií, ktoré sú súčasťou štátneho systému zdravotnej starostlivosti a poskytujú lekárske a zdravotnícke služby a činnosti s nimi súvisiace;

2. Právo voľby sa vykoná podaním vyhlásenia o začatí činnosti alebo zmene činnosti na akomkoľvek daňovom úrade alebo na inom zákonom povolenom mieste, pričom toto vyhlásenie nadobúda účinnosť dňom jeho podania.

3. Pokiaľ sa právo voľby vykonalo podľa predchádzajúcich odsekov zdaniteľná osoba je povinná zostať v režime, ktorý si zvolila, počas doby najmenej päť rokov a po uplynutí tejto doby je povinná, v prípade, že si želá vrátiť sa do režimu oslobodenia od dane:

a) predložiť v priebehu januára niektorého roka, ktoré nasledujú po roku, v ktorom skončila doba platnosti zvoleného režimu, vyhlásenie uvedené v článku 32, ktoré nadobudne účinnosť od 1. januára v roku jeho podania;

…“

11 Lei nº 7-A/2016 (zákon č. 7-A/2016) z 30. marca 2016 zmenil článok 12 ods. 1 tohto zákona, ktorý teraz znie takto:

„Tohto oslobodenia sa môžu vzdať a rozhodnúť sa pre zdanenie svojich transakcií

…

b) zdaniteľné osoby uvedené v článku 9 bode 2, ktoré nie sú právnickými osobami podľa verejného práva, v súvislosti s poskytovaním lekárskych a zdravotníckych služieb a s nimi úzko súvisiacich činností, ktoré nevyplývajú z dohôd uzavretých so štátom v rámci zdravotného systému v súlade s príslušným zákonom o základoch zdravotníctva“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Idealmed je spoločnosť, ktorá spravuje a prevádzkuje na účely dosahovania zisku päť zdravotníckych zariadení, ktoré poskytujú najmä lekárske služby, ošetrovateľské služby, ako aj diagnostické služby, služby klinických analýz a fyzioterapeutické služby.

13 Táto spoločnosť vo svojom vyhlásení o začatí činnosti, ktoré podala 6. januára 2012, požiadala o zdaňovanie v rámci všeobecného systému DPH.

14 Od septembra 2012 Idealmed uzavrela dohody so subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, najmä na poskytovanie zdravotníckej starostlivosti za vopred stanovené ceny.

15 V dôsledku kontroly daňové orgány zistili, že od apríla 2014 do júna 2016 sa značná časť lekárskej činnosti spoločnosti Idealmed uskutočňovala v rámci vyššie uvedených zmlúv. Tieto orgány dospeli k záveru, že táto činnosť mala podliehať oslobodeniu bez možnosti vzdať sa tohto oslobodenia, a že teda táto spoločnosť neoprávnene odpočítala DPH zaplatenú v rámci výkonu tejto činnosti.

16 Po tejto kontrole daňové orgány vydali rozhodnutie *ex offo* o zmene daňového statusu spoločnosti Idealmed z hľadiska DPH s účinnosťou od 1. októbra 2012 a nariadili zaplatenie neoprávnene odpočítanej DPH vo výške 2 009 944,90 eura spolu s úrokmi.

17 Dňa 27. júna 2017 Idealmed podala návrh na zriadenie rozhodcovského súdu pre daňové veci na účely vyhlásenia vyššie uvedeného rozhodnutia za neplatné.

18 Za týchto okolností Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Rozhodcovský súd v daňových veciach (Centrum správnej arbitráže), Portugalsko] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je v rozpore s článkom 132 ods. 1 písm. b) smernice [2006/112] prípad, keď nemocničné zariadenie vo vlastníctve súkromnej obchodnej spoločnosti, ktoré uzatvorilo zmluvy o poskytovaní služieb zdravotnej starostlivosti so štátom a právnickými osobami, ktoré sa spravujú verejným právom, koná za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty verejného práva uvedené v predmetnej smernici, ak sú splnené nasledujúce požiadavky:

– viac ako 54,5 % fakturácie, vrátane súm fakturovaných príslušným pacientom príjemcom služieb, sa uskutočňuje s orgánmi štátu a regionálnymi zdravotnými poisťovňami za ceny stanovené v dohodách a zmluvách s nimi uzatvorených,

– viac ako 69 % pacientov je poistených v regionálnych zdravotných poisťovniach alebo využívajú služby poskytované v rámci dohôd uzavretých s orgánmi štátu,

– viac ako 71 % lekárskych úkonov sa uskutočňuje v rámci zmlúv uzatvorených s regionálnymi zdravotnými poisťovňami a orgánmi štátu a

– vykonávaná činnosť je dôležitým všeobecným verejným záujmom?

2. Vzhľadom na to, že v súlade s článkom 377 smernice [2006/112] sa Portugalsko rozhodlo ponechať oslobodené od dane transakcie uskutočňované nemocničnými zariadeniami, ktoré nie sú uvedené v článku 132 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice, na základe čoho udelilo týmto zdaniteľným osobám možnosť rozhodnúť sa pre zdanenie týchto transakcií v súlade s článkom 391 smernice [2006/112], za predpokladu, že zotrvajú v režime zdanenia najmenej po dobu piatich rokov, a zároveň stanovilo, že môžu znova podliehať režimu oslobodenia od dane, len ak to výslovne uvedú, bráni článok 391 a/alebo zásady ochrany nadobudnutých práv a legitímnej dôvery, rovnosti a nediskriminácie, neutrality a nenarušenia hospodárskej súťaže vo vzťahu k užívateľom a zdaniteľným osobám, ktoré sú subjektmi spravujúcimi sa verejným právom, tomu, aby daňový úrad uložil uplatnenie režimu oslobodenia od dane pred uplynutím uvedenej doby od okamihu, keď sa domnieva, že zdaniteľná osoba poskytuje služby za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom?

3. Bráni uvedený článok 391 smernice [2006/112] a/alebo vyššie uvedené zásady tomu, aby nový zákon uplatnil režim oslobodenia od dane na zdaniteľné osoby, ktoré sa pred uplynutím tohto obdobia piatich rokov rozhodli pre režim zdanenia?

4. Bráni uvedený článok 391 smernice [2006/112] a/alebo vyššie uvedené zásady právnej úprave, podľa ktorej zdaniteľná osoba, ktorá sa rozhodla pre uplatnenie režimu zdanenia, keďže v čase, keď sa rozhodla pre túto možnosť, neposkytovala služby zdravotnej starostlivosti za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty verejného práva, môže zotrvať v tomto režime, ak začne poskytovať takéto služby za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty verejného práva?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

19 Na úvod treba pripomenúť, že podľa článku 132 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 členské štáty oslobodia od dane hospitalizáciu a zdravotnú starostlivosť a s ňou úzko súvisiace činnosti, ktoré vykonávajú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné riadne uznané zariadenia podobnej povahy, a to za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom.

20 Zo znenia tohto ustanovenia vyplýva, že oslobodenie služieb poskytovaných súkromnými nemocničnými zariadeniami od dane je podmienené tým, že tieto služby sú poskytované za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom.

21 Keďže táto požiadavka sa vzťahuje na poskytované služby a nie na dotknutého poskytovateľa, pomer zdravotnej starostlivosti poskytovanej za porovnateľných sociálnych podmienok v zmysle uvedeného ustanovenia vo vzťahu k celkovej činnosti tohto poskytovateľa nie je pre uplatnenie oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice relevantný.

22 Za týchto podmienok treba usudzovať, že vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 132 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že príslušné orgány členského štátu môžu na účely určenia, či poskytovanie zdravotnej starostlivosti súkromného nemocničného zariadenia, ktoré má povahu všeobecného verejného záujmu, je zabezpečené za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami, ktoré platia pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, zohľadniť skutočnosť, že tieto služby sa poskytujú v rámci zmlúv uzavretých s orgánmi verejnej moci tohto členského štátu za ceny stanovené týmito zmluvami, pričom náklady znášajú sčasti inštitúcie sociálneho zabezpečenia tohto členského štátu.

23 V tejto súvislosti treba na úvod uviesť, že článok 13 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) a článok 132 ods. 1 písm. b) a g) smernice 2006/112, ktorého znenie je v podstate totožné so znením prvého uvedeného ustanovenia, sa majú vykladať rovnako, a teda judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa prvého z týchto ustanovení je relevantná pre zodpovedanie otázok týkajúcich sa výkladu druhého z nich (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. júna 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 27).

24 Pokiaľ ide o pojem „porovnateľné sociálne podmienky“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112, treba konštatovať, že toto ustanovenie presne nevymedzuje aspekty predmetných služieb starostlivosti, ktoré treba porovnávať na účely posúdenia jeho uplatniteľnosti.

25 V tejto súvislosti treba po prvé pripomenúť, že ustanovenia článku 132 ods. 1 smernice 2006/112 majú ako celok za cieľ oslobodiť určité činnosti vo verejnom záujme od DPH s cieľom uľahčiť prístup k určitým službám a dodanie určitých tovarov tým, že zamedzujú dodatočným nákladom, ktoré by vyplývali z ich zdanenia DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. novembra 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, bod 37 a citovanú judikatúru).

26 Skutočnosť, že ide o služby vo všeobecnom verejnom záujme, je teda relevantnou skutočnosťou, ktorú treba zohľadniť na účely určenia, či sa na poskytovanie starostlivosti súkromného nemocničného zariadenia vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. b) tejto smernice.

27 Po druhé z článku 133 prvého odseku písm. c) uvedenej smernice vyplýva, že členské štáty môžu podmieniť poskytnutie oslobodení od dane stanovených najmä v článku 132 ods. 1 písm. b) a g) tej istej smernice v prípade iných subjektov, než tých, ktoré sa spravujú verejným právom, podmienkou, podľa ktorej tieto subjekty musia uplatňovať ceny schválené orgánmi verejnej moci alebo ceny neprekračujúce takéto ceny, a pokiaľ ide o služby, ktorých ceny nepodliehajú schváleniu, uplatňovať nižšie ceny, ako na obdobné služby uplatňujú obchodné spoločnosti, ktoré podliehajú DPH.

28 Keďže normotvorca Únie urobil zo skutočnosti týkajúcej sa určenia cien služieb dohodou uzatvorenou s orgánmi verejnej moci členského štátu fakultatívnu podmienku, ktorú členské štáty môžu, ale aj nemusia uplatniť na oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112, neexistencia takej skutočnosti nemôže vylúčiť uplatnenie tohto oslobodenia od dane (pozri analogicky rozsudok z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, bod 40).

29 Táto skutočnosť však zostáva relevantná na účely určenia, či poskytovanie zdravotnej starostlivosti súkromného nemocničného zariadenia je zabezpečené za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 (pozri analogicky rozsudok z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, bod 38).

30 Za týchto podmienok treba konštatovať, že skutočnosť týkajúca sa určenia cien služieb na základe dohody uzavretej s orgánmi verejnej moci členského štátu predstavuje skutočnosť, ktorú možno zohľadniť na účely stanovenia, či poskytovanie zdravotnej starostlivosti súkromného nemocničného zariadenia je zabezpečené za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112.

31 Po tretie z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že spôsoby úhrady služieb inštitúciami sociálneho zabezpečenia členského štátu sú relevantné v rámci preskúmania porovnateľnosti podmienok, za ktorých sa tieto služby poskytujú v zmysle tohto ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. júna 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, body 69 a 70).

32 Vzhľadom na uvedené úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 132 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že príslušné orgány členského štátu môžu na účely určenia, či poskytovanie zdravotnej starostlivosti súkromného nemocničného zariadenia, ktoré má povahu všeobecného verejného záujmu, je zabezpečené za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami, ktoré platia pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, zohľadniť skutočnosť, že tieto služby sa poskytujú v rámci zmlúv uzavretých s orgánmi verejnej moci tohto členského štátu za ceny stanovené týmito zmluvami, pričom náklady znášajú sčasti inštitúcie sociálneho zabezpečenia tohto členského štátu.

O druhej až štvrtej otázke

33 Svojou druhou až štvrtou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 391 smernice 2006/112 v spojení s jej článkom 377 a so zásadami legitímnej dôvery, právnej istoty a daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že bráni oslobodeniu od DPH služieb starostlivosti poskytnutých súkromným nemocničným zariadením, na ktoré sa vzťahuje článok 132 ods. 1 písm. b) tejto smernice, z dôvodu zmeny podmienok výkonu jeho činností, ku ktorej došlo po tom, čo si toto zariadenie zvolilo režim zdaňovania stanovený vnútroštátnou právnou úpravou dotknutého členského štátu, podľa ktorej každá zdaniteľná osoba, ktorá urobila takú voľbu, je povinná zotrvať v tomto režime počas určitej doby, pokiaľ táto doba neuplynie.

34 Je potrebné pripomenúť, že spoločný režim v oblasti DPH je výsledkom postupnej harmonizácie vnútroštátnych právnych úprav v rámci článkov 113 a 115 ZFEÚ. Ako Súdny dvor viackrát konštatoval, táto harmonizácia, ktorá sa realizovala na základe viacerých smerníc a najmä na základe šiestej smernice, je stále len čiastočná (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 26. februára 2015, VDP Dental Laboratory a i., C-144/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, bod 60 a citovanú judikatúru).

35 Smernica 2006/112 totiž podľa svojho článku 370 členským štátom umožnila, aby ponechali v účinnosti niektoré ustanovenia svojich vnútroštátnych právnych úprav platné pred prijatím tejto smernice, ktoré by bez tohto povolenia s ňou boli nezlučiteľné (rozsudok z 26. februára 2015, VDP Dental Laboratory a i., C-144/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, bod 61 a citovaná judikatúra).

36 V tomto kontexte článok 377 tejto smernice v spojení s prílohou X časťou B bodom 7 uvedenej smernice oprávňuje Portugalskú republiku, aby aj naďalej oslobodila od dane transakcie uskutočnené nemocničnými zariadeniami, na ktoré sa nevzťahuje článok 132 ods. 1 písm. b) tejto smernice, za podmienok, ktoré existovali v tomto členskom štáte k 1. januáru 1989.

37 Okrem toho článok 391 smernice 2006/112 oprávňuje členské štáty, ktoré oslobodia od dane transakcie uvedené v ustanoveniach, ktoré uvádza, medzi ktoré patrí aj článok 377 tejto smernice, aby dotknutým zdaniteľným osobám poskytli možnosť voľby zdanenia uvedených transakcií.

38 Zo spoločného výkladu článkov 377 a 391 tejto smernice, ako aj z jej prílohy X časti B bodu 7 tak vyplýva, že možnosť zvoliť si zdanenie stanovené v článku 391 tejto smernice sa týka výlučne činností nemocničných zariadení neuvedených v článku 132 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112. Toto ustanovenie pritom členským štátom stanovuje, aby oslobodili od dane transakcie, ktoré sú v ňom uvedené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. júna 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, bod 56).

39 Z toho vyplýva, že od okamihu, keď súkromné nemocničné zariadenie poskytuje služby, na ktoré sa vzťahuje článok 132 ods. 1 písm. b) tejto smernice, musí sa naň vzťahovať režim oslobodenia od dane pre tieto služby, aj keď si zvolilo režim zdanenia pre činnosti, na ktoré sa uvedené ustanovenie nevzťahuje.

40 Členské štáty sa teda môžu opierať o články 377 a 391 smernice 2006/112, aby odôvodnili zachovanie zdanenia transakcií zdaniteľnej osoby, pokiaľ by to malo mať za následok, že tieto transakcie nebudú oslobodené od dane, hoci sa na nich vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. b) tejto smernice.

41 Okrem toho vzhľadom na zásadu daňovej neutrality pripomenutú v odôvodnení 7, podľa ktorej sa s podobnými službami, ktoré si navzájom konkurujú, nemá zaobchádzať na účely DPH rozdielnym spôsobom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. septembra 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, bod 36 a citovanú judikatúru), skutočnosť, že dotknutá zdaniteľná osoba v minulosti uskutočnila iné plnenia, pre ktoré sa na ňu vzťahoval osobitný daňový režim, v zásade nemôže viesť k zmene daňového zaobchádzania s plneniami, ktoré následne poskytovala za iných sociálnych podmienok.

42 Rovnako skutočnosť, že vnútroštátna právna úprava stanovujúca takúto možnosť voľby pre režim zdaňovania činností núti zdaniteľnú osobu naďalej podliehať tomuto režimu počas určitej lehoty, ktorá ešte neuplynula, nemá vplyv na daňové zaobchádzanie s transakciami, na ktoré sa vzťahuje článok 132 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112, keďže takáto možnosť platí len pre transakcie, ktoré nie sú uvedené v tomto ustanovení.

43 Takýto výklad okrem toho nespochybňujú zásady legitímnej dôvery alebo právnej istoty.

44 Pokiaľ ide o zásadu legitímnej dôvery, treba pripomenúť, že právo odvolávať sa na túto zásadu sa vzťahuje na každú osobu podliehajúcu súdnej právomoci, u ktorej správny orgán vyvolal odôvodnené očakávania z dôvodu presných ubezpečení, ktoré jej poskytol (rozsudok z 21. februára 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, bod 46 a citovaná judikatúra).

45 Skutočnosť, že vnútroštátna právna úprava, ktorá umožnila zdaniteľnej osobe zvoliť si zdanenie jej činností, podmieňuje výkon takej voľby povinnosti tejto osoby zostať podriadená zvolenému režimu počas určitej lehoty, nemôže u tejto zdaniteľnej osoby vyvolať legitímnu dôveru v to, že príslušné orgány zachovajú tento režim v prípade zmeny podmienok, za ktorých vykonáva svoju činnosť.

46 Pokiaľ ide o zásadu právnej istoty, Súdny dvor rozhodol, že nebráni tomu, aby daňová správa v premlčacej lehote pristúpila k vymáhaniu DPH vzťahujúcej sa na odpočítanú daň alebo už poskytnuté služby, na ktoré mala byť uplatnená táto daň (rozsudok z 12. októbra 2016, Nigl a i., C-340/15, EU:C:2016:764, bod 48).

47 Takáto zásada teda nebráni tomu, aby daňový orgán posúdil situáciu zdaniteľnej osoby, ktorá sa rozhodla pre zdanenie svojich činností, a aby tento orgán na základe tohto posúdenia dodatočne vymáhal DPH týkajúcu sa odpočítanej dane za transakcie, ktoré táto zdaniteľná osoba poskytla po tom, čo vykonala svoje právo voľby, pokiaľ dospeje k záveru, že na tieto transakcie sa vzťahuje článok 132 ods. 1 písm. b) tejto smernice a mali byť oslobodené v súlade s týmto ustanovením.

48 Z toho vyplýva, že na druhú až štvrtú otázku treba odpovedať tak, že článok 391 smernice 2006/112 v spojení s jej článkom 377 a so zásadami legitímnej dôvery, právnej istoty a daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni oslobodeniu od DPH služieb starostlivosti poskytnutých súkromným nemocničným zariadením, na ktoré sa vzťahuje článok 132 ods. 1 písm. b) tejto smernice, z dôvodu zmeny podmienok výkonu jeho činností, ku ktorej došlo po tom, čo si toto zariadenie zvolilo režim zdaňovania stanovený vnútroštátnou právnou úpravou dotknutého členského štátu, podľa ktorej každá zdaniteľná osoba, ktorá urobila takú voľbu, je povinná zotrvať v tomto režime počas určitej doby, pokiaľ táto doba neuplynie.

O trovách

49 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

1. **Článok 132 ods. 1 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že príslušné orgány členského štátu môžu na účely určenia, či poskytovanie zdravotnej starostlivosti súkromného nemocničného zariadenia, ktoré má povahu všeobecného verejného záujmu, je zabezpečené za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami, ktoré platia pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, zohľadniť skutočnosť, že tieto služby sa poskytujú v rámci zmlúv uzavretých s orgánmi verejnej moci tohto členského štátu za ceny stanovené týmito zmluvami, pričom náklady znášajú sčasti inštitúcie sociálneho zabezpečenia tohto členského štátu.**

2. **Článok 391 smernice 2006/112 v spojení s jej článkom 377 a so zásadami legitímnej dôvery, právnej istoty a daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni oslobodeniu od dane z pridanej hodnoty služieb starostlivosti poskytnutých súkromným nemocničným**

zariadením, na ktoré sa vzťahuje článok 132 ods. 1 písm. b) tejto smernice, z dôvodu zmeny podmienok výkonu jeho činností, ku ktorej došlo po tom, čo si toto zariadenie zvolilo režim zdaňovania stanovený vnútroštátnou právnou úpravou dotknutého členského štátu, podľa ktorej každá zdaniteľná osoba, ktorá urobila takú voľbu, je povinná zotrvať v tomto režime počas určitej doby, pokiaľ táto doba neuplynie.

Podpisy