Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 10. října 2019 [1]

**Věc C-211/18**

**Idealmed III – Serviços de Saúde SA**
**proti**
**Autoridade Tributária e Aduaneira**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže), Portugalsko)]

„Předběžná otázka – Daně – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112 – Článek 132 odst. 1 písm. b) – Osvobození od daně – Nemocniční a lékařská péče – Služby poskytovány za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů – Články 377 a 391 – Výjimky – Možnost volby režimu zdanění – Změna podmínek provozování činnosti“

1. Daně jsou něčím, čemu se obvykle každý snaží v největší možné míře vyhnout, ačkoliv jak praví známé rčení, vedle smrti jsou daně jednou ze dvou věcí, které se v životě nakonec vyhnout nedá. Překvapivě však existují situace, ve kterých je zdanění vnímáno jako pozitivní jev, a někdy dokonce jako jev žádoucí. Je tomu tak mj. v případě subjektů vykonávajících činnost, na niž se vztahuje daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Pokud se totiž takováto činnost daní, toto zdanění zůstává pro osobu povinnou k dani neutrální, jelikož ekonomická zátěž zdanění se přenáší do dalších fází obratu a v konečné fázi ji nesou spotřebitelé. Pokud se však na plnění poskytnutá osobou povinnou k dani vztahuje osvobození od daně, potom tato osoba povinná k dani nese ekonomickou zátěž daně zaplacené na vstupu v dřívějších fázích obratu. Hospodářské subjekty si proto často raději zvolí zdanění a vyhýbají se osvobození od daně. Avšak pokud je osvobození od daně povinné, tato možnost neexistuje: není možné se osvobození vzdát a dobrovolně si pro sebe zvolit zdanění. Soudní dvůr bude mít příležitost v rámci projednávání této věci výše tuto zásadu připomenout.

## Právní rámec

### *Unijní právo*

2. Článek 132 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [2] stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

1 – Původní jazyk: polština.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

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 ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;

[…]“

3. Podle čl. 133 písm. a) a c) této směrnice platí, že:

„Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně 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;

[…]“

4. Článek 377 této směrnice předpokládá následující výjimku:

„Portugalsko může pokračovat v osvobození od daně u plnění uvedených v části B bodech 2, 4, 7, 9, 10 a 13 přílohy X za podmínek platných v tomto členském státě k 1. lednu 1989.“

5. Článek 391 výše uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy, které osvobodí od daně plnění uvedená v článcích […] 377, […] mohou poskytovat osobám povinným k dani možnost rozhodnout se pro zdanění těchto plnění.“

6. Konečně příloha X ke směrnici 2006/112 v části B, bod 7 uvádí „plnění uskutečněné nemocnicemi, na které se nevztahuje čl. 132 odst. 1 písm. b)“.

### *Portugalské právo*

7. Osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 bylo provedeno do portugalského práva v čl. 9 bodě 2 Código do IVA (zákon o DPH).

8. Článek 12 odst. 1 písm. b) tohoto zákona, ve znění účinném do 31. března 2016, stanovil, že tohoto osvobození se mohou vzdát nemocnice, kliniky, ambulance a podobná zařízení, která nejsou ve vlastnictví veřejnoprávních subjektů nebo soukromých institucí, jež jsou součástí státního systému zdravotní péče. Výše uvedené ustanovení ve znění účinném ode dne 1. dubna 2016 omezuje možnost soukromoprávních subjektů vzdát se osvobození od daně na služby, které nejsou poskytovány na základě smlouvy uzavřené se státem v rámci systému zdravotní péče.

9. V souladu s čl. 12 odst. 3 tohoto zákona si osoba povinná k dani volí režim zdanění na dobu nejméně pěti let.

## Skutkové okolnosti, průběh řízení a předběžné otázky

10. Idealmed III – Serviços de Saúde SA, společnost založená podle portugalského práva (dále jen „společnost Idealmed“), provozuje za účelem dosahování zisku pět zdravotnických zařízení.

11. V oznámení o zahájení činnosti podaném dne 6. ledna 2012 si tato společnost zvolila běžný režim zdanění DPH.

12. Počínaje zářím 2012 společnost Idealmed uzavřela řadu smluv s veřejnoprávními subjekty, jež patří do různých veřejných subsystémů systému zdravotní péče, jejichž obsahem bylo poskytování zdravotních služeb za předem určené ceny.

13. V důsledku kontroly daňové orgány zjistily, že v období od dubna 2014 do června 2016 byla značná část činnosti společnosti Idealmed vykonávána v rámci výše uvedených smluv. Tyto orgány dospěly k závěru, že na činnost této společnosti se vztahuje osvobození od daně uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, aniž existuje možnost se tohoto osvobození vzdát. Daňové orgány proto z úřední moci vydaly rozhodnutí o změně daňového statusu společnosti Idealmed s účinností ode dne 1. října 2012 a přikázaly, aby neoprávněně odečtená DPH v částce 2 009 944,90 EUR byla spolu s úroky vrácena.

14. Dne 27. června 2017 společnost Idealmed podala návrh na zřízení rozhodčího soudu pro daňové věci za účelem určení, že výše uvedené rozhodnutí je neplatné.

15. Za těchto okolností Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže), Portugalsko] přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice [2006/112] tomu, aby nemocnice ve vlastnictví obchodní společnosti založené podle soukromého práva, která uzavřela smlouvy o poskytování služeb zdravotní péče se státem a právnickými osobami založenými podle veřejného práva, prováděla svou činnost za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů uvedených ve zmíněném ustanovení, pokud jsou splněny následující podmínky:

– více než 54,5 % částek, včetně částek fakturovaných pacientům-příjemcům služeb, je fakturováno státním institucím a veřejným systémům zdravotního pojištění za ceny stanovené v dohodách a smlouvách s nimi uzavřenými;

– více než 69 % pacientů jsou osoby pojištěné v rámci veřejných systémů zdravotního pojištění nebo mají nárok na služby poskytovány v rámci smluv uzavřených se stáními institucemi;

– více než 71 % lékařských výkonů je prováděno v rámci smluv uzavřených s veřejnými systémy 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, neuvedených v čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice, a poskytlo těmto osobám povinným k dani podle článku 391 téže 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 uplatňování 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 uvedený článek 391 směrnice [2006/112] nebo výše uvedené zásady tomu, aby nový zákon vyžadoval před uplynutím uvedené doby pěti let uplatňování režimu osvobození od daně na osoby povinné k dani, které se předtím rozhodly pro režim zdanění?

4) Brání uvedený článek 391 směrnice [2006/112] nebo výše uvedené zásady právní úpravě, podle níž osoba povinná k dani, která si zvolila uplatňování 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?“

16. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla doručena Soudnímu dvoru dne 26. března 2018. K věci se písemně vyjádřily: společnost Idealmed, portugalská vláda a Evropská komise. Tito zúčastnění byli také zastoupení na jednání dne 17. června 2019.

## Analýza

17. V této věci předkládající soud položil Soudnímu dvoru čtyři otázky týkající se osvobození od DPH zdravotních služeb poskytovaných sice soukromými subjekty, avšak za srovnatelných podmínek, za kterých působí veřejné subjekty poskytující podobné služby. Zásadní význam má první otázka, proto také od ní začnu analýzu právních problémů definovaných v této věci. Ostatní otázky se týkají více technických záležitostí ohledně oprávnění členského státu ke změně daňového statusu a okamžiku, ve kterém tato změna může nastat.

### *První předběžná otázka*

18. První předběžná otázka se týká toho, za jakých okolností je třeba považovat služby nemocniční a lékařské péče poskytované soukromým subjektem za služby poskytované „za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů“, ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, v souvislosti s čímž se na ně vztahuje osvobození od daně DPH stanovené tímto ustanovením.

19. Tato otázka byla položena v rámci řízení týkajícího se nemocnic provozovaných obchodní společností, které část svých zdravotních služeb poskytují v rámci smlouvy s institucemi veřejného systému zdravotní péče. Předkládající soud ve své otázce upozorňuje na poměr služeb poskytovaných v rámci veřejného systému zdravotní péče k souhrnu služeb poskytovaných výše uvedeným subjektem. Nemyslím si však, že tento poměr má důležitý význam pro uplatnění osvobození uvedeného ve výše zmíněném ustanovení směrnice 2006/112.

20. Osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 je konstruováno podobně jako jiná osvobození uvedená v tomto článku, a sice jeho povaha má osobní i věcnou působnost.

21. V první řadě se toto osvobození týká služeb nemocniční a lékařské péče [3] poskytovaných veřejnoprávními subjekty. Výše zmiňované ustanovení neupřesňuje, za jakých podmínek mají být tyto služby poskytovány, postačuje, že je poskytuje veřejnoprávní subjekt.

3 – Rovněž činností úzce s nimi souvisejících.

22. V druhé řadě se toto osvobození vztahuje také na služby nemocniční a lékařské péče poskytované jinými subjekty nežli subjekty veřejnoprávními „za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů“. Je třeba upozornit, že požadavek sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů se týká služeb, na které se má případně vztahovat osvobození od daně, nikoliv činnosti dotyčného subjektu obecně. Toto osvobození má tedy – v případě jiných než veřejnoprávních subjektů – věcnou povahu: vztahuje se pouze na služby poskytované za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, avšak pro jiné služby poskytované stejným subjektem platí zdanění podle obecných pravidel.

23. Znamená to, že poměr služeb poskytovaných za těchto srovnatelných podmínek k souhrnu služeb poskytovaných dotyčným subjektem, jakkoliv by byl měřen, nemá význam pro uplatnění výše uvedeného osvobození, poněvadž se toto osvobození týká jednotlivých služeb, nikoliv činnosti subjektu jako takové.

24. Znamená to ovšem také, že subjekt, který není veřejnoprávním subjektem, ale poskytuje zdravotní služby zároveň za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, ale také za jiných podmínek, bude považován za tzv. smíšenou osobu povinnou k dani, tj. takovou osobu, která poskytuje zároveň zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně. S tím se pojí dodatečná administrativní zátěž, nezbytná pro účely správného výpočtu DPH, jak na výstupu, tak na vstupu [4]. Je to však nevyhnutelným důsledkem vykonávání činnosti, na níž se vztahuje osvobození od DPH.

25. Strany původního řízení jsou podle všeho ve sporu ohledně otázky, zda služby poskytované společností Idealmed jsou poskytovány za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112. Tato společnost je názoru, že služby, které poskytuje na základě smluv s veřejnoprávními subjekty, nespadají pod obecný systém zdravotního pojištění v Portugalsku, jsou cíleny na zvláštní skupinu pojištěnců (tj. na úředníky) a je třeba je přirovnat spíše k soukromému systému zdravotního pojištění.

26. Tato otázka se týká výkladu vnitrostátního práva a posouzení skutkových okolností, tedy pro její rozhodnutí je v celém rozsahu příslušný předkládající soud. Ustanovení směrnice 2006/112 by však měla být vykládána v rámci možnosti jednotným způsobem na území celé Evropské unie, a to i navzdory tomu, že jejich uplatnění vyžaduje odkaz na vnitrostátní právní řád. Dle mého názoru tedy za situace, kdy subjekt poskytuje zdravotní služby v rámci zdravotního pojištění, jež má povinnou povahu nebo je jedním z alternativních systémů pojištění, z nichž si pojištěný má povinnost vybrat a jehož cílem je uspokojení základních potřeb v oblasti lékařské péče, existuje vysoká pravděpodobnost, že tyto služby je třeba považovat za služby poskytované za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112.

27. Komise ve svém vyjádření k této věci zmiňuje také problém dodatečné podmínky obsažené ve výše zmiňovaném ustanovení, a sice aby subjekt poskytující služby, na něž se má případně vztahovat osvobození od daně, byl „řádně uznán“. Ovšem jak se zdá, týká se tento požadavek „dalších zařízení“, přičemž společnost Idealmed vykonává svou činnost prostřednictvím nemocnic. V každém případě Soudní dvůr již měl příležitost rozhodnout, že s tímto požadavkem není spojena nutnost formálního uznání subjektu za subjekt, na který se vztahuje osvobození od daně stanovené výše uvedeným ustanovením [5]. Zdá se, že okolnost, že subjekt má oprávnění k poskytování zdravotních služeb a poskytuje je na základě smluv se subjekty veřejného systému zdravotního pojištění, zcela postačuje k závěru, že tento subjekt je „řádně uznán“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112.

4 – V odlišnosti od zdaněných plnění, u plnění osvobozených od daně osoba povinná k dani nemá nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu.

5 – Rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, body 64 až 67).

28. Článek 133 směrnice 2006/112 dovoluje členským státům, aby podmínily osvobození od daně stanovené mj. v čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice splněním stanovených podmínek, zejména pak tím, aby osoba povinná k dani systematicky nesledovala zisk jako svůj cíl. Ze spisu k této věci však vyplývá, že portugalské právo takovou podmínku nestanoví. Taková podmínka není obsažena ani v samotném čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 na rozdíl od některých jiných ustanovení této směrnice, která osvobození od daně DPH zavádějí. Podle judikatury Soudního dvora platí, že chybí-li taková podmínka – zároveň ve směrnici, jakož i ve vnitrostátním právu – samotná skutečnost, že je vykonávána činnost za účelem dosahování zisku, nevylučuje uplatnění osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. b) výše uvedené směrnice [6].

29. V souvislosti s výše uvedeným tedy okolnost, že společnost Idealmed poskytuje zdravotní služby za účelem dosahování zisku, nemá vliv na to, zda vůči ní bude uplatněno osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112.

30. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji na první předběžnou otázku odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že na služby nemocniční a lékařské péče poskytované jiným subjektem než subjektem veřejnoprávním za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů se vztahuje osvobození od daně stanovené tímto ustanovením bez ohledu na poměr těchto služeb k souhrnu služeb poskytovaných tímto subjektem. Posouzení, zda jsou služby poskytovány za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, přísluší vnitrostátnímu soudu. Při tomto posouzení by tento soud měl zohlednit zejména, zda tyto služby jsou poskytovány v rámci zdravotního pojištění, jež má povinnou povahu, nebo je jedním z alternativních systémů pojištění, z nichž si je pojištěný povinen vybrat, a zda účelem tohoto pojištění je uspokojení základních potřeb v oblasti lékařské péče.

### *Druhá, třetí a čtvrtá předběžná otázka*

31. Druhá, třetí a čtvrtá předběžná otázka se tykají toho, zda článek 377 směrnice 2006/112 ve spojení s článkem 391 této směrnice, jakož i zásadami ochrany nabytých práv a legitimního očekávání, rovnosti, zákazu diskriminace, neutrality a nenarušování hospodářské soutěže, brání tomu, aby u subjektu, který si na základě vnitrostátní právní úpravy, kterou se provádí článek 391 této směrnice, zvolil běžný režim zdanění své činnosti, bylo uplatněno osvobození stanovené v jejím článku 132 odst. 1 písm. b) před uplynutím doby, po kterou byl subjekt povinen zůstat ve svém zvoleném režimu zdanění. Tyto otázky je nutné posoudit společně.

32. Připomenu, že podle článku 377 směrnice 2006/112 se na Portugalsko vztahuje výjimka z obecných zásad této směrnice, podle níž Portugalsko může pokračovat v osvobození od daně, mj. zdravotních služeb, na které se nevztahuje osvobození od daně stanovené v jejím čl. 132 odst. 1 písm. b). Zatímco v článku 391 směrnice 2006/112 je stanoveno, že v takové situaci členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost rozhodnout se pro zdanění plnění, na která se vztahuje osvobození od daně. Takovou možnost portugalské právo předpokládá: subjekty poskytující zdravotní služby si mohou zvolit mezi osvobozením od daně a zdaněním podle obecných pravidel, přičemž tato volba se zásadně provádí na dobu nejméně pěti let. Společnost Idealmed využila této možnosti a zvolila si zdanění podle obecných pravidel. Ukázalo se však, že podle daňových orgánů je část služeb poskytovaných touto společností poskytována za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, což znamená, že jsou osvobozeny od daně bez ohledu na volbu způsobu zdanění provedenou výše uvedenou společností. Z toho vyplynula druhá, třetí a čtvrtá otázka předkládajícího soudu.

6 – V tomto smyslu také viz rozsudek ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 40).

33. Ve vztahu k těmto otázkám je třeba především zdůraznit, že oprávnění k volbě daňového režimu stanovené v článku 391 směrnice 2006/112 se týká výlučně osvobození, která členské státy uplatňují na základě zvláštních ustanovení obsažených v článcích 370 až 390c této směrnice a jež jsou výjimkou z jejích obecných zásad. Jedná se tedy o osvobození plnění, na která se nevztahuje osvobození na základě jiných ustanovení výše uvedené směrnice, například její čl. 132 odst. 1 písm. b).

34. Pokud se jedná konkrétně o zdravotní služby, osvobození, které Portugalsko ponechává v platnosti na základě oprávnění obsaženého v článku 377 směrnice 2006/112, spolu s možností volby režimu zdanění osobou povinnou k dani, která vyplývá z článku 391 této směrnice, se může vztahovat pouze na služby poskytované jinými než veřejnoprávními subjekty a za sociálních podmínek, jež nejsou srovnatelné s podmínkami veřejnoprávních subjektů. Vyplývá to jednoznačně ze znění přílohy X směrnice 2006/112 části B bodu 7. Avšak ve vztahu ke službám, na něž se vztahuje čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, toto ustanovení stanoví povinné osvobození od daně ve veřejném zájmu a ani Portugalsko jakožto členský stát ani osoby povinné k dani se tomuto osvobození nemohou vyhnout.

35. Nadto připomenu, že osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 se týká konkrétních plnění, nikoliv činnosti subjektu jako takové. Dotyčný subjekt proto nadále může uplatňovat zdanění u plnění, na něž se toto osvobození nevztahuje.

36. Z tohoto důvodu článek 377 směrnice 2006/112 ve spojení s článkem 391 této nebrání tomu, aby u subjektu, který si na základě vnitrostátní právní úpravy, kterou se provádí článek 391 této směrnice, zvolil pro svou činnost daňový režim podle obecných pravidel, bylo uplatněno osvobození od daně stanovené v jejím čl. 132 odst. 1 písm. b) před uplynutím doby, po kterou byl povinen setrvat v sebou zvoleném režimu zdanění, poněvadž služby poskytované za podmínek stanovených v posledně uvedeném ustanovení směrnice 2006/112 zůstávají mimo dosah jejích článků 377 a 391.

37. Tento závěr nezpochybňují obecné zásady uvedené v otázkách předkládajícího soudu.

38. Ve vztahu k zásadě legitimního očekávání společnost Idealmed zdůrazňuje, že ustanovení portugalského práva, podle nichž by měla setrvat v sebou zvoleném daňovém režimu po dobu nejméně pěti let, u ní způsobily vznik legitimního očekávání, že tento režim nebude změněn, a to ani rozhodnutím daňových orgánů.

39. Toto očekávání je však opodstatněné jenom v takové míře, v jakém na plnění poskytovaná společností dopadá právní režim vyplývající z článku 377 směrnice 2006/112 ve spojení s článkem 391 této směrnice. Pouze v tomto režimu má totiž osoba povinná k dani právo zvolit si způsob zdanění jejího plnění. Avšak pokud osoba povinná k dani vykonává činnost, na niž se vztahuje povinné osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. b) výše uvedené směrnice, nemůže důvodně očekávat, že si bude moci dále zvolit daňový režim, když se nachází v působnosti ustanovení, která toto právo volby nepředpokládají. Uplatnění osvobození od daně vůči této osobě, dokonce před uplynutím období, ve kterém byla povinna setrvat v sebou zvoleném systému zdanění, tedy nenarušuje uvedenou zásadu.

40. Podobně je tomu u zásady rovnosti a zákazu diskriminace, jejichž vyjádřením je v rámci společného systému DPH zásada daňové neutrality [7]. Tato zásada přímo potvrzuje závěry obsažené v tomto stanovisku. Podle této zásady by totiž se zbožím nebo službami z pohledu průměrného spotřebitele podobnými, které jsou výsledně vůči sobě v konkurenčním vztahu, nemělo být z pohledu DPH [8] zacházeno odlišným způsobem. Předpokládá-li tedy směrnice 2006/112 povinné osvobození od daně ve vztahu k určitým službám, mělo by se vztahovat na všechna plnění, na něž toto osvobození dopadá, a to bez ohledu na volbu daňového režimu uskutečněnou dříve osobou povinnou k dani.

41. V kontextu DPH zásada daňové neutrality nadto znamená, že hospodářské subjekty nenesou její daňovou zátěž, jelikož je v celém rozsahu přenesena na spotřebitele. Tohoto výsledku se dosahuje díky systému odpočtu daně zaplacené na vstupu [9]. Tento systém však funguje výlučně za situace, kdy hospodářský subjekt sám poskytuje zdanitelná plnění. Poskytuje-li však plnění osvobozená od daně, stává se z pohledu režimu DPH posledním článkem obratu podobně jako spotřebitel a ztrácí právo na odpočet daně zaplacené na vstupu, přičemž ekonomická zátěž daně dopadá na něho.

42. Zásada daňové neutrality tedy nebrání tomu, aby společnost Idealmed ztratila právo na odpočet daně zaplacené na vstupu u služeb, na něž se vztahuje osvobození od daně na základě čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112. Náleží jí však právo na vrácení daně, kterou z těchto služeb zaplatila, společně s úroky, jelikož tuto daň je třeba považovat za daň vybranou neoprávněně [10].

43. Vzhledem k výše uvedenému, je třeba na druhou, třetí a čtvrtou předběžnou otázku odpovědět tak, že článek 377 směrnice 2006/112 ve spojení s článkem 391 této směrnice ani zásady ochrany nabytých práv, legitimního očekávání, rovnosti, zákazu diskriminace, neutrality a nenarušování hospodářské soutěže nebrání tomu, aby u subjektu, který si na základě vnitrostátní právní úpravy, kterou se provádí článek 391 této směrnice, zvolil režim zdanění podle obecných pravidel, bylo uplatněno osvobození od daně stanovené v jejím čl. 132 odst. 1 písm. b) před uplynutím doby, po kterou měl povinnost setrvat v sebou zvoleném režimu zdanění.

## Závěry

44. Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám navrhuji odpovědět na předběžné otázky položené Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže)] následujícím způsobem:

„1) Článek 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112/ES Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že na služby nemocniční a lékařské péče poskytované jiným subjektem, než je veřejnoprávní subjekt za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, se vztahuje osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení bez ohledu na poměr takových služeb k souhrnu služeb poskytovaných tímto subjektem. Posouzení, zda jsou služby poskytovány za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, přísluší vnitrostátnímu soudu. Při provádění tohoto posouzení by měl tento soud zohlednit zejména, zda jsou tyto služby poskytovány v rámci zdravotního pojištění, které má povinnou povahu nebo je jedním z alternativních pojistných systémů, z nichž má pojištěný povinnost si vybrat, a zda jeho účelem je uspokojení základních potřeb v oblasti lékařské péče.

7 – Viz zejména rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, The Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 61).

8 – Viz nedávný rozsudek ze dne 5. září 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, bod 36).

9 – Rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 46).

10 – Viz zejména rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další (C-591/10, EU:C:2012:478, body 24 až 26).

2) Článek 377 směrnice 2006/112 ve spojení s článkem 391 této směrnice ani zásady ochrany nabytých práv, legitimního očekávání, rovnosti, zákazu diskriminace, neutrality a nenarušování hospodářské soutěže nebrání tomu, aby u subjektu, který si na základě vnitrostátní právní úpravy, kterou se provádí článek 391 této směrnice, zvolil daňový režim podle obecných pravidel, bylo uplatněno osvobození od daně stanovené v jejím čl. 132 odst. 1 písm. b) před uplynutím doby, po kterou byl tento subjekt povinen setrvat v sebou zvoleném režimu zdanění.“