



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **Lázeňský dům ERIKA s. r. o.**, IČ 26317460, Francouzská 104/11, 351 01 Františkovy Lázně,
zastoupené Mgr. Jiřím Motičákem, daňovým poradcem, Obrněné brigády 20/20, 350 02 Cheb

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2016, č.j. 42690/16/5300-22444-711887,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

[I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 6. 12. 2016, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenou do datové schránky dne 8. 12. 2016, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2016, č.j. 42690/16/5300-22444-711887 (dále též jen „napadené rozhodnutí“),

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

kterým bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „daňový řád“), zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále též jen „prvoinstanční správní orgán“ nebo „správce daně“), ze dne 2. 5. 2016, č.j. 513694/16/2403-00510-403122 (dále též jen „prvoinstanční rozhodnutí“). Prvoinstančním rozhodnutím byl žalobce ex offio registrován jako plátce DPH ve smyslu § 129 odst. 3 daňového řádu a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“). Jádrem sporu mezi stranami bylo, zda byl správce daně k takovému postupu oprávněn.

[II] Žaloba

2. Žalobce vtělil žalobní námitky do bodů III. – XIII. žaloby. Pod bodem III. (str. 2 – 4 žaloby) zpochybnil transpozici Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 (dále též jen „*Směrnice Rady 2006/112/ES*“) do zákona o DPH, v bodě IV. (str. 4 žaloby) pak konstatoval zpřísnění zdanění transpozicí sekundárního práva EU. Body V. a VI. (str. 5 – 6 žaloby) cílily na informaci Generálního finančního ředitelství k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví ode dne 1. 4. 2012 vydané dne 29. 3. 2012 pod čj. 11964/12-3210-011695 (dále též jen „*Informace*“), přičemž v bodě VII (str. 6 – 7 žaloby) byl namítán nesoulad mezi Směrnicí, Informací a § 58 zákona o DPH. V bodě VIII. (str. 7 – 8 žaloby) se žalobce soustředil na porovnání § 58 zákona o DPH s předchozí právní úpravou (= § 32 zákona č. 588/1992 Sb.). Zpřísnění zdanění prostřednictvím Informace bylo tvrzeno v bodě IX. (str. 8 – 11 žaloby), v bodě X. (str. 11 – 13 žaloby) žalobce obrátil pozornost na dopady plenárního nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 11. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 1/12. Podklady pro rozhodnutí a jeho přezkoumatelnost byly zpochybněny v bodech XI. (str. 13 – 16 žaloby), resp. XII. (str. 17 žaloby). V závěru žaloby byl namítán rozpor § 109 odst. 5 daňového řádu s ústavním pořádkem (str. 17 – 22 žaloby).
3. Žalobce během ústního jednání ve věci dne 31. 1. 2018 setrval na svých stanoviscích, nad rámec žalobních bodů konstatoval, že došlo k prekluzi lhůty pro vydání napadeného rozhodnutí, když tento názor opřel o závěry vyjevené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č.j. 10 Afs 329/2016.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Žalovaný se k věci vyjádřil v podání ze dne 14. 2. 2017, čj. 7123/17/5100-41456-711438. Odkázal na závěry uvedené v napadeném rozhodnutí a navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Při ústním jednání žalovaný setrval na svých stanoviscích, k námitce prekluze se nevyjádřil.

[IV] Původní rozhodnutí krajského soudu

5. Krajský soud v Plzni rozhodl ve věci původně rozsudkem ze dne 31. 1. 2018, č.j. 30Af 65/2016-85, když rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 10. 2016, čj. 42690/16/5300-22444-711887, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (dále též jen „původní rozsudek“). Soud nejprve obrátil pozornost na vznesenou námitku prekluze lhůty pro vydání napadeného rozhodnutí, neboť k tomu byl povinen ex offio. Dospěl přitom k závěru, že právo registrovat žalobce zaniklo a správce daně jej registroval po lhůtě dle § 20 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud se proto pro nadbytečnost nezabýval zbylými žalobními námitkami.

[V] Rozsudek Nejvyššího správního soudu

6. Žalovaný brojil proti původnímu rozsudku kasační stížností. Nejvyšší správní soud o ní rozhodl rozsudkem ze dne 8. 11. 2019, č.j. 8 Afs 48/2018-38, kterým původní rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (dále též jen „zrušující rozsudek NSS“).
7. Kasační soud ve zrušujícím rozsudku provedl rozsáhlý rozbor skutkového stavu a konstatoval mj. toto: „[9] Nejvyšší správní soud z rozhodnutí o registraci žalobkyně k DPH zjistil, že správce daně posuzoval celkové obraty žalobkyně za období duben až červenec 2012, nicméně závěr o překročení kvalifikovaného obratu v případě zdanitelných plnění učinil pouze za duben 2012. Toto však následně korigoval stěžovatel, neboť na straně 7 rozhodnutí zpracoval tabulky, z nichž vyplynula celková výše tržeb žalobkyně za jednotlivé měsíce duben až červenec 2012 (tabulka 1) a rozdělení tržeb připadajících na ambulantní služby a na ostatní služby za jednotlivé měsíce duben až červenec 2012 (tabulka 2). Zejména z tabulky 2 vyplývá, že výše obratu žalobkyně za neambulantní služby překročila hranici 1 000 000 Kč za každý jednotlivý měsíc v období duben až červenec 2012 (konkrétně 1 821 741,9 Kč v dubnu 2012, 2 139 071,4 Kč v květnu 2012, 1 928 403,3 Kč v červnu 2012 a 1 570 434,9 Kč v červenci 2012). Stěžovatel k tomu v rozhodnutí neuváděl, že obrat byl překročen „pouze“ v dubnu 2012, jak chybně tvrdil krajský soud, ale uvedl, že hranice obratu byla překročena „již“ v dubnu 2012: „Z výpočtu zaznamenaného v Tabulce 2 plyne, že hranice obratu pro účely povinné registrace k DPH dle ust. § 6 ZDPH (1 000 000 Kč) byla odvolatelem překročena již v měsíci dubnu roku 2012.“ Následně na straně 8 svého rozhodnutí usměrnil závěr správce daně týkající se jednorázového překročení stanoveného obratu, neboť uvedl, že žalobkyně překročila hranici obratu i v následujících měsících: „Vzhledem k tomu, že prvostupňový správce daně přezkoumával výši obratu odvolatele a s tím související povinnost registrovat se k DPH za období měsíce dubna roku 2012 a následující“.

[10] Z rozhodnutí správce daně skutečně vyplýval závěr o překročení stanovené hranice obratu žalobkyně za neambulantní služby pouze v dubnu 2012. Stěžovatel však ve svém rozhodnutí závěry správce daně upřesnil, neboť z něj vyplývá, že žalobkyně překročila hranici obratu nejen v dubnu, ale následně i v květnu, červnu a červenci 2012. Nejvyšší správní soud připomíná, že z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správních orgánů I. a II. stupně jeden celek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2013, č.j. 9 Afs 17/2012-34 nebo ze dne 29. 8. 2012, č.j. 4 Ads 114/2011-105, č. 2747/2013 Sb. NSS). Krajský soud vycházel z nesprávných skutkových závěrů, neboť přehlédl posouzení výše obratu žalobkyně v dalších měsících učiněné v rozhodnutí stěžovatele. Dopustil se tak jiné vady řízení, která mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[11] Nejvyšší správní soud se následně zabýval námitkou nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel namítal, že krajský soud posoudil prekluzi práva státu registrace žalobkyně k DPH nesprávně, neboť se nejednalo o jednorázové překročení stanoveného obratu. Žalobkyně překročila stanovenou hranici obratu 1 000 000 Kč za dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců již v jednom měsíci. Tím překračovala stanovenou hranici obratu opakovaně, počínaje měsícem duben 2012. Krajský soud proto dospěl k nesprávnému závěru, že lhůta k registraci žalobkyně k DPH marně uplynula.

[12] Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud posuzoval situaci překročení obratu pouze v dubnu 2012. Ačkoli je ze shora uvedeného zřejmé, že stanovený obrat byl překračován i v následujících měsících, Nejvyšší správní soud posuzoval, zda by došlo k prekluzi práva státu registrovat žalobkyni jako plátkyni DPH i v situaci, pokud by žalobkyně překročila hranici

obratu pouze v měsíci duben 2012, tedy za skutkového stavu, ze kterého vyšel krajský soud. Otázkou prekluze práva registrovat plátce k DPH se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku ze dne 6. 9. 2017, čj. 10 Afs 329/2016-51, č. 3637/2017 Sb. NSS. V rozsudku ze dne 26. 9. 2019, čj. 8 Afs 265/2017-55, ve věci Hotel Bajkal, se nadto Nejvyšší správní soud zabýval obdobnými skutkovými okolnostmi případu jako v nyní posuzované věci. Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro odchýlení se od již zaujatého právního názoru, proto při řešení kasačních námitek z tohoto rozsudku dále vycházel.

[13] Podle § 95 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, platilo, že osoba povinná k dani, která se stává plátcem podle § 94 odst. 1, jejíž obrat překročil částku uvedenou v § 6, povinná podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit. Podle § 6 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, překročil kvalifikovaný obrat pro registraci k DPH ten, jehož obrat za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhl částku 1 000 000 Kč. Nejvyšší správní soud na okraj uvádí, že z rozsudku sp. zn. 10 Afs 329/2016-51, bod [34] vyplývá, že „dokud je hranice obratu překračována, nemůže ani začít plynout časová lhůta k provedení registrace z moci úřední, neregistroval-li se daňový subjekt sám“.

[14] Důležitým aspektem pro posouzení věci je otázka vzniku plátcovství. V tomto ohledu došlo k významným proměnám zákona o DPH. Pokud osoba povinná k dani nesplnila svoji registrační povinnost, stala se podle § 94 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, plátcem až datem účinnosti registrace z moci úřední uvedeným na rozhodnutí o registraci. Správce daně v takovém případě zároveň stanovil v souladu s § 98 zákona o DPH daň náhradním způsobem.

[15] Od 1. 1. 2013 se konstrukce plátcovství zásadně změnila. Osoba povinná k dani se při nesplnění registrační povinnosti stává plátcem ze zákona již překročením kvalifikovaného obratu (od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat podle § 6 odst. 2 zákona o DPH). Současně bylo zrušeno ustanovení o náhradě za neuplatnění daně. Daň se nově vyměří zpětně ode dne, kdy se stala osoba plátcem; za pozdní podání a úhradu daně mohou být plátcům uloženy sankce podle § 250 daňového řádu.

[16] Zákon č. 502/2012 Sb., kterým zákonodárce od 1. 1. 2013 změnil dosavadní konstrukci plátcovství v zákoně o DPH, obsahuje též přechodná ustanovení pro ty, kteří se nezaregistrovali k DPH před novelou, tedy před rokem 2013, ačkoliv k tomu byli povinni. Podle čl. II. bodu 4. zákona č. 502/2012 Sb. se osoba povinná k dani, která nesplnila povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo § 95 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, ve znění účinném přede dnem 1. 1. 2013, stává ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona (tedy k 1. 1. 2013) plátcem a je povinná do 15 dnů od tohoto dne podat přihlášku k registraci. Správce daně stanoví daň náhradním způsobem podle § 98 zákona o DPH, ve znění účinném před 1. 1. 2013.

[17] Registrace k DPH má toliko deklaratorní povahu. Žalobkyně se proto, pakliže překračovala zákonný obrat, v souladu s přechodným ustanovením zákona č. 502/2012 Sb., stala plátkyní ze zákona k 1. 1. 2013. Pro posouzení námitky prekluze práva státu registrace žalobkyně k DPH je nejdříve nutné ustálit, k jakému období směřuje omezení správce daně provést registraci k DPH na základě překročení rozhodného obratu již v měsíci duben 2012.

[18] Podle § 20 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) platí, že daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem. Toto ustanovení časově

limituje povinnosti daňového subjektu nejen ke stanovení daně, ale i k jejímu zjištění. Tato norma je tedy evidentně širší a zahrnuje nejen řízení nalézací, ale i všechna další řízení směřující ke správnému zjištění daně. Registrační řízení bezesporu směřuje ke správnému zjištění daně, což plyne již z definice § 1 odst. 2 daňového řádu (správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady). Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

[19] Jestliže žalobkyně překročila rozhodný obrat již v dubnu 2012, měla povinnost podat přihlášku k registraci k DPH do 15. 5. 2012 (§ 6 odst. 2 a § 95 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012). Z pohledu zdaňovacího období nebylo prokázáno, že obrat žalobkyně za předcházející kalendářní rok dosáhl 10 000 000 Kč, časově nejbližší zdaňovací období DPH tak bylo pro žalobkyni druhé kalendářní čtvrtletí roku 2012 (§ 99 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012). Jelikož dosáhla už za jeden měsíc roku 2012 obrat za neambulantní služby vyšší než 1 000 000 Kč, musela pak překračovat kvalifikovaný obrat za 12 bezprostředně následujících po sobě jdoucích kalendářních měsíců (§ 6 odst. 1 zákona o DPH), i pokud by v daných měsících vůbec žádného obratu nedosahovala, opakovaně, tedy každý následující měsíc, minimálně do března 2013. Povinnost registrovat se k DPH jí tak opakovaně vznikala vždy k 15. dni následujícího měsíce, naposledy minimálně i k 15. 4. 2013. Posledním zdaňovacím obdobím k DPH, rozhodným pro běh prekluzivní lhůty, bylo pro žalobkyni minimálně druhé čtvrtletí 2013. Proto právě k daňové povinnosti za druhé kalendářní čtvrtletí roku 2013 směřuje omezení správce daně provést registraci DPH na základě překročení rozhodného obratu i v měsíci březnu 2013 (§ 20 odst. 2 daňového řádu). Počátek běhu lhůty pro vyměření (stanovení) DPH za druhé čtvrtletí roku 2013 je tedy 30. 6. 2013 (konec kalendářního čtvrtletí duben – červen 2013). Lhůta ke stanovení DPH (a tedy i k registraci žalobkyně) podle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula nejdříve dnem 30. 6. 2016. Správce daně vydal rozhodnutí o registraci již 2. 5. 2016, registrace tak proběhla před uplynutím prekluzivní lhůty dle § 20 odst. 2, ve spojení s § 148 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud navíc správně poukázal na § 148 odst. 3 daňového řádu, podle nějž platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Žalobkyně byla dne 2. 2. 2016 vyzvána k podání přihlášky k registraci k DPH, čímž došlo k přetržení běhu lhůty a ta počala běžet znovu od počátku. I pokud tedy krajský soud nesprávně vycházel z toho, že pro rozhodnutí žalovaného bylo podstatné pouze překročení obratu za měsíc duben 2012, přesto měl dojít k závěru, že podmínky pro vydání rozhodnutí o registraci žalobkyně k DPH byly splněny. K prekluzi práva státu registrovat žalobkyni k DPH nedošlo a námitka stěžovatele je tedy důvodná.“.

8. Stran žalobcem namítané a žalovaným zpochybňované prekluze práva registrovat žalobce tak Nejvyšší správní soud dospěl k jednoznačnému závěru - k prekluzi práva státu registrovat žalobce k DPH nedošlo.

[VI] Nové rozhodnutí krajského soudu

9. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
10. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

11. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
12. Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. platí, že *zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.*
13. Žaloba není důvodná.
14. Krajský soud nejprve znovu posoudil námitku prekluze práva státu registrovat žalobce k DPH a ve světle závazného právního názoru vyslovenému ve zrušujícím rozsudku NSS dospěl k závěru o její nedůvodnosti. V podrobnostech odkazuje na výše prezentované závěry vyjevené v rozsudku kasačního soudu ze dne 8. 11. 2019, č.j. 8 Afs 48/2018-38.
15. Nejvyšší správní soud však ve zrušujícím rozsudku vyslovil zásadní závěry i co do posouzení ostatních uplatněných žalobních námitek, když v bodě 20 zrušujícího rozsudku konstatoval toto: *„[20] Nad rámec odůvodnění Nejvyšší správní soud poznamenává, že povahou služeb ubytování a stravování při poskytované ambulantní léčbě a službami úzce souvisejícími s poskytováním rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče, se zabýval v již shora zmiňovaném rozsudku ve věci Hotel Bajkal. Nejvyšší správní soud v něm dospěl k závěru, že ubytovací a stravovací služby poskytované v souvislosti s ambulantní zdravotní péčí nelze považovat za služby úzce související s poskytovanou zdravotní službou podle § 51 odst. 1 písm. i) a § 58 odst. 1 zákona o DPH, ve spojení s čl. 132 odst. 1 písm. b) a písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“).“* Oním „rozsudkem ve věci Hotelu Bajkal“ je rozsudek ze dne 26. 9. 2019, č.j. 8 Afs 265/2017-55. Soud se proto řídil i těmito závěry.
16. Žalobce pod bodem III. (str. 2 – 4 žaloby) zpochybnil transpozici Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 do zákona o DPH. Námitka nebyla důvodná.
17. Ke dni 1. 4. 2012 byl v souvislosti s přijetím nových zákonů upravujících poměry ve zdravotnictví změněn zákon o DPH, a to zákonem č. 375/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zdravotních službách, zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě (dále též jen „zákon č. 375/2011 Sb.“ nebo „zákon o zdravotních službách“). Změna § 58 odst. 1 ZDPH spočívala v definici zdravotní služby a služeb s ní úzce souvisejících, jak jsou upraveny v zákoně o zdravotních službách. Znění tohoto ustanovení bylo upraveno v souladu s čl. 131 Směrnice Rady 2006/112/ES, kde je stanoveno, že *„osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňuje, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“* Mezi osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu je dle čl. 132 odst. 1 písm. b) Směrnice Rady 2006/112/ES *„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.“* Patří sem také dle čl. 132 odst. 1 písm. c) též směrnice *„poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě.“* Uvedené osvobození od daně bylo rozvedeno judikaturou SDEU, když je v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES a judikaturou SDEU osvobození lékařské péče, kterou se pro účely DPH rozumějí služby, jejichž účelem je prevence, diagnostika a léčení chorob, tj. vyznačují se léčebným cílem

nebo cílem chránícím lidské zdraví. Služby, které mají jiný než uvedený cíl, nemohou být od daně osvobozeny, jak je stanoveno v čl. 134 písm. a), b) uvedené směrnice, podle něhož „není osvobozeno od daně krom jiných také poskytnutí služby podle čl. 132 odst. 1 písm. b), pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně a pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH.“ Novela § 58 ZDPH, účinná od 1. 4. 2012, vychází z definice pojmu zdravotní služba a služba s ní úzce související, je v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES a reagovala na konstantní judikaturu SDEU v oblasti osvobození zdravotních služeb od DPH.

18. Žalobce namítal, že k transpozici Směrnice Rady 2006/112/ES zákonem č. 375/2011 Sb. nedošlo, neboť tento zákon nebyl přijat v souladu s Legislativními pravidly vlády stanovenými pro postup při přípravě právních předpisů a neobsahuje důvodovou zprávu, která by transpozici Směrnice Rady 2006/112/ES zmínila, natož pak zdůvodnila. Soud se s tímto tvrzením neztotožnil.
19. Účelem Legislativních pravidel vlády je sjednotit postup ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy při přípravě právních předpisů a přispět ke zvýšení úrovně tvorby právního řádu (viz čl. I. odst. 2). Zákonodárny proces je upraven v Ústavě (čl. 39 a násl.) a v jednacích řádech obou komor Parlamentu. Tento proces je koncipován a musí být prakticky prováděn tak, aby schvalování zákonů bylo zcela transparentní, srozumitelné a předvídatelné. Obecné požadavky kladené na tvorbu zákonů, kterými jsou zejména obecná závaznost, stabilita, srozumitelnost, jednotota a soulad, správný a moderní jazyk, reálnost a racionalita, opakovaně zdůrazňuje doktrinální teorie legislativy (viz např. V. Knapp a kol.: Tvorba práva a její současné problémy, Linde, 1998, str. 102 a násl.) a jsou obsažené rovněž v interních technických pravidlech, která si coby nezbytný „manuál“ stanovila vláda jakožto nejvýznamnější navrhovatel zákonů (viz Legislativní pravidla vlády). Podle čl. 52 odst. 1 Ústavy je k platnosti zákona třeba, aby byl vyhlášen. Platnost zákona tedy nastává okamžikem jeho vyhlášení ve Sbírce zákonů, tj. okamžikem rozeslání příslušné částky (§ 3 odst. 2 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv). V daném případě soud nezapochyboval o tom, že zákon č. 375/2011 Sb. je platnou součástí českého právního řádu. Skutečnost, že při jeho přípravě nebylo postupováno v souladu s Legislativními pravidly vlády, tak nemůže způsobit jeho neplatnost.
20. Dle důvodové zprávy k zákonu č. 375/2011 Sb. návrh zákona o zdravotních službách a na něj navazující návrhy zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě „zavádějí terminologicky i obsahově novou právní úpravu zdravotních služeb dosud upravených jako zdravotní péče zejména v zákoně č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů, a zákoně č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních, ve znění pozdějších předpisů, které budou zrušeny. Cílem navrhované právní úpravy je zajistit soulad dotčených právních předpisů s návrhy uvedených zákonů, neboť po nové úpravě vztahů v oblasti poskytování zdravotních služeb a zdravotní záchranné služby by mnohé právní úpravy byly zcela nesrozumitelné nebo duplicitní. Návrh provádí v dotčených právních předpisech především změny terminologické, změny vyvolané novou úpravou podmínek poskytování zdravotních služeb, kdy dochází ke změnám stávajících podmínek nebo se stanoví podmínky zcela nové. Nejvýznamnějším okruhem úprav jsou změny vedoucí k zajištění terminologické jednotnosti právních předpisů. Navrhovaná právní úprava navazující na změny v oblasti nové právní úpravy poskytování zdravotních služeb je v souladu s ústavním pořádkem České republiky; není v rozporu s mezinárodními smlouvami, jimiž je

Česká republika vázána; rovněž není v rozporu s předpisy Evropské unie a judikaturou soudních orgánů Evropské unie. Navrhované změny dotčených zákonů nebudou mít hospodářské a finanční dopady na státní rozpočet, ostatní veřejné rozpočty, ani na podnikatelské prostředí České republiky, neboť pouze reagují na novou právní úpravu obsaženou v návrzích zákona o zdravotních službách, zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě.“ Důvodová zpráva stručně, leč výstižně, odůvodnila návrh zákona č. 375/2011 Sb. Vzhledem ke konkrétním změnám učiněným na základě tohoto zákona v dotčených právních předpisech, kdy je zejména z nyní soudem posuzované změny § 58 odst. 1 ZDPH zřejmé, že bylo touto změnou uvedené ustanovení dáno do souladu nejen se zákonem o zdravotních službách, ale rovněž se Směrnicí Rady 2006/112/ES, jak je výše uvedeno, není podstatné, že uvedená směrnice, případně její konkrétní ustanovení, nejsou v důvodové zprávě zmíněny.

21. Zásadním žalobním tvrzením bylo, že se i po novele zákona o DPH, účinné od 1. 4. 2012, provedené zákonem č. 375/2011 Sb., musí na zdanění služeb poskytovaných žalobcem aplikovat § 58 ZDPH ve znění účinném do 31. 3. 2012. Žalobce tvrdil, že byl dle žalovaného oprávněn do 31. 3. 2012 zahrnout do výkonu ambulantní péče mezi osvobozená plnění také ubytování a stravování pacientů. Po novele zákona o DPH s účinností od 1. 4. 2012 toto oprávnění již nemá. Žalobce nesouhlasil s tím, že žalovaný opírá podle žalobce „přísnější zdanění“ o nové definice pojmů vyvolané zákonem č. 372/2011 Sb., a transpozicí Směrnice Rady 2006/112/ES. Závěr žalovaného, který se opírá jen o existenci novely § 58 ZDPH účinné od 1. 4. 2012, je dle žalobce nedostatečný, a to jednak z důvodů nedostatků při transpozici uvedené směrnice a dále proto, že přísnější zdanění nezakládají nové definice pojmů v § 58 ZDPH provedené odkazem na zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (dále též jen „zákon o zdravotních službách“).
22. Žalobce byl ode dne 19. 2. 2001 registrován jako nestátní zdravotnické zařízení, a to v rozsahu „fyziatrie, balneologie a léčebné rehabilitace“. Rozhodnutím Krajského úřadu Karlovarského kraje (právní moc ode dne 23. 3. 2012) byl v původním rozhodnutí o registraci změněn údaj o jednateli žalobce a jako druh a rozsah poskytované péče bylo uvedeno „rehabilitační a fyzikální medicína – ambulantní péče“. Dne 27. 8. 2012 nabylo právní moci další rozhodnutí Krajského úřadu Karlovarského kraje, kterým bylo žalobci uděleno oprávnění k poskytování „ambulantní specializované péče v oboru 1) rehabilitační a fyzikální medicína – léčebně rehabilitační péče a 2) fyzioterapie – léčebně rehabilitační péče (individuální fyzioterapie; skupinová pohybová léčba; pohybová léčba v rehabilitačním bazénu; fyzikální terapie; vodoléčba)“. Žalobce byl tedy od roku 2012 (= rozhodná doba) oprávněn k poskytování rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče.
23. Právními předpisy upravujícími problematiku poskytování rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče právními osobami odlišnými od státu byly v rozhodné době zákon č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu (dále též jen „zákon o péči o zdraví lidu“), zákon č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních (dále jen též „zákon o zdravotní péči v nestátních zařízeních“) a zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (dále jen též „zákon o veřejném zdravotním pojištění“).
24. Zákon o péči o zdraví lidu upravoval obecně hlavní zásady péče o zdraví lidu (viz úvodní články II. – IV.) Dle tohoto zákona zahrnovala léčebně preventivní péče veškerou ambulantní i ústavní péči včetně lázeňské péče (viz § 17). Stanoveno bylo, že ambulantní

péči zajišťují praktičtí a jiní odborní lékaři v jednotlivých ordinacích a sdružených ambulantních zařízeních. Vyžadoval-li stav nemocného péči, kterou nebylo možné poskytnout ambulantně, poskytla se mu péče ústavní, a to zpravidla v nemocnici, popřípadě v odborném léčebném ústavu (viz § 18). Upraveny byly obecně podmínky lázeňské péče s odkazem na seznam nemocí, při nichž může být poskytnuta, na oprávnění ministerstva zdravotnictví a ministerstva práce a sociálních věcí při stanovení podmínek pro její poskytování a na orgány, které jsou oprávněny ji povolovat na základě lékařských návrhů (viz § 19). Dle tohoto zákona byly základním článkem zařízení ambulantní péče ordinace praktických lékařů, popřípadě ordinace dalších odborných lékařů. Sdruženými ambulantními zařízeními byla léčebná zařízení umístěná mimo území nemocnic, s nimiž nebyla organizačně ani personálně spojena, a v jejichž ordinacích se poskytovala jednotlivcům nebo skupinám osob základní a specializovaná zdravotní péče. Stanoveno bylo, že nemocnice poskytují ambulantní a lůžkovou základní a specializovanou diagnostickou a léčebnou péči (viz § 35 Zařízení ambulantní péče a nemocnice). Stanoveno rovněž bylo, že zdravotnická zařízení zřizují ministerstvo zdravotnictví, kraje v samostatné působnosti, obce, fyzické a právnické osoby. Podmínky pro vznik, změnu, zánik a kontrolní činnost zdravotnického zařízení stanovil zákon (viz § 39). Ačkoliv bylo nutno v rozhodné době, kdy začal žalobce poskytovat rehabilitační a fyzikální medicínu v rozsahu ambulantní péče, postupovat krom jiných také podle zákona o péči o zdraví lidu z roku 1966, který, ač mnohokrát novelizován (zásadní novela byla učiněna zákonem č. 548/1991 Sb.), v zásadě odpovídal svojí systematikou i obsahem době svého vzniku, je z toho, co je výše uvedeno, zřejmé, že i tento zákon, ač operoval pojmem „léčebná péče“, rozlišoval mezi touto péčí ambulantní a ústavní v nemocnici.

25. Podnikání žalobce jako právnické osoby bylo dále řešeno zákonem o zdravotní péči v nestátních zařízeních, který upravoval podmínky a rozsah poskytování zdravotní péče v nestátních zdravotnických zařízeních (dále též jen „nestátní zařízení“) a podmínky provozování nestátních zařízení (viz § 1). Nestátním zařízením bylo jiné zdravotnické zařízení než zdravotnické zařízení státu. Provozovat nestátní zařízení mohla fyzická nebo právnická osoba, která měla oprávnění podle tohoto zákona (viz § 2; dále též jen „provozovatel“). V nestátních zařízeních bylo možné poskytovat zdravotní péči poradenskou, ošetrovatelskou, diagnostickou, preventivní, rehabilitační, lázeňskou, léčebnou a lékárenskou, a to formou péče ambulantní i ústavní, včetně poskytování prostředků zdravotnické techniky a dopravní zdravotnické služby sloužící k přepravě nemocných (viz § 3 odst. 1). Nebylo-li v tomto zákoně stanoveno jinak, vztahovaly se na poskytování zdravotní péče v nestátních zařízeních, včetně povinností těchto zařízení, zákony o zdravotní péči, tj. zejména zákon o péči o zdraví lidu a předpisy vydané k jeho provedení. Nestátním zařízením byla stanovena povinnost poskytovat zdravotní péči jen toho druhu a v tom rozsahu, v jakém je poskytování zdravotní péče stanoveno v rozhodnutí o registraci a předem informovat, jaký druh zdravotní péče, v jakém rozsahu a za jakých podmínek poskytuje [viz § 5 odst. 2 písm. a), c)]. Oprávnění k provozování nestátního zařízení vznikalo rozhodnutím o registraci krajského úřadu příslušného podle místa provozování nestátního zařízení (viz § 8 odst. 1). Žádost o registraci musela obsahovat krom jiného druh a rozsah poskytování zdravotní péče [viz § 10 odst. 2 písm. b)]. Povinností orgánu příslušného k registraci bylo zaslat opis rozhodnutí o registraci příslušnému orgánu vykonávajícímu správu daně (viz § 11 odst. 2). Zákon o zdravotní péči v nestátních zařízeních vycházel ze zákona o péči o zdraví lidu a již používal pojem „zdravotní péče“, jejíž druhy v § 3 odst. 1 vyjmenovával. I v tomto zákoně bylo rozlišováno poskytování zdravotní péče ve formě ambulantní a ve formě ústavní.

26. Zákon o veřejném zdravotním pojištění, ve znění účinném v rozhodné době, upravoval podmínky poskytování zdravotní péče a její úhrady. Zdravotní péči hrazenou ze zdravotního pojištění definoval jako zdravotní péči poskytnutou pojištěnci s cílem zachovat nebo zlepšit jeho zdravotní stav (viz § 13 odst. 1 a 3). I tento zákon rozlišoval zdravotní péči jako léčebnou péči ambulantní a ústavní [viz § 13 odst. 2 písm. a)]. Ambulantní péči se podle tohoto zákona rozuměla primární zdravotní péče, specializovaná ambulantní zdravotní péče a zvláštní ambulantní péče. Jejich společným znakem bylo, že byla poskytována bez pobytu ve zdravotnickém zařízení [viz § 19 písm. a), b) c)]. Stanoveno bylo, že primární zdravotní péči poskytuje pojištěncům jejich registrující lékař, popřípadě ošetřující lékař (viz § 20 odst. 1). Vyžaduje-li zdravotní stav pojištěnce poskytnutí specializované ambulantní zdravotní péče, doporučí registrující lékař pojištěnci takové smluvní zdravotnické zařízení, které je schopno specializovanou ambulantní zdravotní péči na náležité úrovni poskytnout (viz § 21 odst. 1). Zvláštní ambulantní péče byla poskytována pojištěncům s akutním nebo chronickým onemocněním, pojištěncům tělesně, smyslově nebo mentálně postiženým a závislým na cizí pomoci a paliativní péče, poskytovaná pojištěncům v terminálním stavu, v jejich vlastním sociálním prostředí (viz § 22). Ústavní péče byla pojištěnci poskytnuta, vyžadoval-li to jeho zdravotní stav, a byla vymezena jako péče v nemocnicích a v odborných léčebných ústavech (viz § 23).
27. Vedle zdravotní péče upravoval zákon o veřejném zdravotním pojištění také lázeňskou péči. Bylo zde stanoveno, že je poskytována na doporučení ošetřujícího lékaře po potvrzení revizním lékařem příslušné zdravotní pojišťovny, která ji následně hradila. Nemoci, u nichž bylo možné lázeňskou péči poskytnout, indikační předpoklady, odborná kritéria pro její poskytování podle jednotlivých nemocí, délku léčebného pobytu a indikační zaměření lázeňských míst (indikační seznam pro lázeňskou péči) stanovilo Ministerstvo zdravotnictví vyhláškou. Lázeňská péče byla v rozhodné době poskytována a hrazena jako komplexní lázeňská péče nebo příspěvková lázeňská péče. Komplexní lázeňská péče navazovala na ústavní péči nebo specializovanou ambulantní zdravotní péči a účastníkům nemocenského pojištění byla poskytována v době jejich dočasné neschopnosti k práci. Příspěvková lázeňská péče byla poskytována pojištěncům s chronickým onemocněním v případech, kdy nebyly splněny podmínky pro komplexní lázeňskou péči, a zdravotní pojišťovna hradila pouze vyšetření a léčení pojištěnce. Tehdejší úpravu poskytování lázeňské péče soud zmiňuje, aby zdůraznil, že i zde nebylo při poskytování příspěvkové lázeňské péče hrazeno ze zdravotního pojištění stravování a ubytování (obdobně jako v případě poskytování zdravotní péče v rozsahu ambulantní péče, ke které byl v rozhodné době oprávněn žalobce).
28. Žalobce byl oprávněn od roku 2012 poskytovat jako nestátní zdravotnické zařízení zdravotní péči druhu a v rozsahu dle rozhodnutí o registraci [viz § 5 odst. 2 písm. a) zákona o zdravotní péči v nestátních zařízeních]. Dle rozhodnutí o registraci byla druhem zdravotní péče „*rehabilitační a fyzikální medicína*“, tj. ve smyslu § 3 odst. 1 zákona o zdravotní péči v nestátních zařízeních zdravotní péče rehabilitační. Rozsah poskytování tohoto druhu zdravotní péče byl stanoven „*v rozsahu ambulantní péče*“. Právní úprava dopadající na toto oprávnění žalobce upravovala způsobem výše uvedeným poskytování zdravotní péče (v případě žalobce druhu rehabilitační péče) a rozlišovala její poskytování v rozsahu ambulantní péče a ústavní péče. Ambulantní péče již na základě této právní úpravy nezahrnovala pobyt a stravu v zařízeních, kde byla poskytována.
29. Daň z přidané hodnoty byla v rozhodné době upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tento zákon již v rozhodné době deklaroval zapracování

příslušných předpisů Evropských společenství (viz § 1 ZDPH). Již v rozhodné době se jednalo o Směrnici Rady 2006/112/ES, podle níž členské státy osvobodí od daně poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě [čl. 132 odst. 1 písm. c)]. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí tuto skutečnost zmínil s tím, že se citovaná směrnice v rámci harmonizace promítla do českého právního řádu prostřednictvím zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Zmínil rovněž, že je podstatou DPH zdanit tzv. „přidanou hodnotu“, která je produktem ekonomické činnosti subjektu a je vytvářena v jednotlivých fázích obratu, přičemž ekonomická činnost je vymezena v § 5 odst. 2 ZDPH a osobou povinnou k DPH je podle § 5 odst. 1 ZDPH fyzická nebo právnická osoba, která samostatně a soustavně uskutečňuje ekonomickou činnost a uskutečňuje zdanitelná plnění ve smyslu § 2 ZDPH (viz bod 11 napadeného rozhodnutí).

30. Podle § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH, ve znění účinném v rozhodné době platilo: „*Při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění: zdravotnické služby a zboží (§ 58)*“. Podle § 58 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném v rozhodné době platilo: „*Zdravotnickými službami se pro účely tohoto zákona rozumí služby zdravotní péče a související služby poskytované oprávněnými subjekty pacientům a osobám, jimž je taková péče určena, vymezené zákonem o veřejném zdravotním pojištění. Za zdravotnické služby se nepovažují zdanitelná plnění uskutečňovaná očními optiky*.“
31. Podle § 94 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném v rozhodné době platilo: „*Osoba povinná k dani, se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku uvedenou v § 6, se stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve. Nesplní-li registrační povinnost podle § 95 odst. 1, stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci*“. Podle § 6 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném v rozhodné době platilo: „*Osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, je osvobozena od uplatňování daně, pokud její obrat nepřesáhne částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 94)*.“
32. Dnem 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, kde bylo ve znění účinném do 31. 12. 2012 upraveno v § 129 rozhodnutí o registraci k DPH tak, že žádost podá daňový subjekt (odst. 1), v případě pochybností o správnosti nebo úplnosti žádosti je vyzván k jejímu doplnění (odst. 2), není-li vyhověno této výzvě a je-li to důvodné, zaregistruje správce daně daňový subjekt z moci úřední (odst. 3).
33. Od daně bez nároku na odpočet byly podle citovaných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodné době osvobozeny „*služby zdravotní péče a související služby vymezené zákonem o veřejném zdravotním pojištění*“. Zákon o veřejném zdravotním pojištění, ve znění účinném v rozhodné době, nevymezil ubytování a stravování osob, kterým je poskytována ambulantní zdravotní péče, jako služby s touto ambulantní péčí související [viz PODMÍNKY POSKYTOVÁNÍ ZDRAVOTNÍ PÉČE A JEJÍ ÚHRADY (§ 13 - § 39)]. Žalobce byl proto oprávněn od počátku poskytování zdravotní péče (rehabilitační péče) uplatňovat osvobození od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet za služby v rozsahu ambulantní péče, případně služby s tím související, jak jsou vymezeny v zákoně o veřejném zdravotním pojištění, přičemž strava a ubytování mezi ně nepatří. Povinností žalobce proto bylo od počátku poskytování zdravotní péče povoleného druhu a v povoleném rozsahu sledovat obrat plynoucí z ubytování a stravování pacientů a

v souvislosti s jeho výší postupovat v souladu s ustanoveními § 94 odst. 1, § 95 odst. 1 a § 6 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném v rozhodné době, tj. od 18. 11. 2010 do 31. 3. 2012, případně následně postupovat v souladu s ustanovením § 129 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2012. Není proto správné tvrzení žalobce, že uplatňoval osvobození od daně z přidané hodnoty v souladu s § 58 ZDPH, ve znění účinném do 31. 3. 2012, neboť ani tato právní úprava jej k takovému postupu neopravňovala.

34. Správné není ani tvrzení žalobce, že byl dle žalovaného oprávněn do 31. 3. 2012 zahrnout do výkonu ambulantní péče mezi osvobozená plnění také ubytování a stravování pacientů. Nic takového z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl (body 15 – 17 napadeného rozhodnutí): *„ZDPH ve znění do 01.04.2012 jednoznačně nedefinoval, co přesně je myšleno pojmem „zdravotnické služby“, které byly v souladu s ust. § 51 ZDPH osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně. Následně jako reakce na přijetí zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (dále jen „ZZS“) byl ZDPH zákonem č. 375/2011 Sb. s účinností od 01.04.2012 novelizován. Dle ust. § 51 odst. 1 ZDPH ve znění předmětné novely jsou zdravotní služby a dodání zdravotního zboží plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet daně, a to za splnění podmínek stanovených v ust. § 58 ZDPH. Tato plnění tedy nevstupují do výpočtu obrátu, jak plyne z ust. § 4a ZDPH (viz bod [14]). Podle novelizovaného znění ust. § 58 odst. 1 ZDPH jsou od daně osvobozeny zdravotní služby, jsou-li současně splněny následující podmínky: 1) jedná se o zdravotní služby vymezené ZZS, 2) zdravotní služby jsou poskytovány poskytovatelem zdravotních služeb, 3) rozsah poskytovaných zdravotních služeb je vymezen v oprávnění k poskytování služeb, 4) jedná se o činnosti s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví. Za zdravotní službu ve smyslu tohoto ustanovení je považována také služba úzce s ní související. Touto novelou se ust. § 58 ZDPH dostalo do souladu se Směrnicí a judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), jelikož Směrnice osvobozuje lékařskou péči, kterou se pro účely DPH rozumějí služby, jejichž účelem je prevence, diagnostika a léčení chorob, tj. vyznačují se léčebným cílem nebo cílem chránící lidské zdraví. Služby, které mají jiný než výše uvedený cíl, nemohou být osvobozeny od daně.“* Z uvedeného nevyplývá, že by žalovaný dal žalobci za pravdu, že byl do 31. 3. 2012 oprávněn uplatňovat osvobození od daně z přidané hodnoty v souladu se zněním § 58 ZDPH účinným do 31. 3. 2012. Žalovaný se podrobně věnoval a argumentoval právní úpravou zákona o DPH účinnou od 1. 4. 2012, uvedl důvody, které vedly k této novele zákona o DPH, tj. definice příslušných pojmů stanovené zákonem o zdravotních službách a rovněž Směrnice Rady 2009/47/ES.
35. Dnem 1. 4. 2012 nabyl účinnosti zákon o zdravotních službách, který *„upravuje zdravotní služby a podmínky jejich poskytování a s tím spojený výkon státní správy, druhy a formy zdravotní péče, práva a povinnosti pacientů a osob pacientům blízkých, poskytovatelů zdravotních služeb, zdravotnických pracovníků, jiných odborných pracovníků a dalších osob v souvislosti s poskytováním zdravotních služeb, podmínky hodnocení kvality a bezpečí zdravotních služeb, další činnosti související s poskytováním zdravotních služeb a zapracovává příslušné předpisy Evropské unie“* (viz § 1). Zákon o zdravotních službách nahradil dva základní zákony, do té doby upravující podstatnou část zdravotnictví, jak jsou výše uvedeny, a to zákon o péči o zdraví lidu a zákon o zdravotní péči v nestátních zařízeních.
36. Zákon o zdravotních službách se rovněž promítl do § 58 odst. 1 ZDPH, podle jehož znění od 1. 4. 2012 platilo: *„Zdravotní službou se pro účely tohoto zákona rozumí zdravotní služba podle zákona upravujícího zdravotní služby poskytovaná poskytovatelem zdravotních služeb*

uvedená v oprávnění k poskytování zdravotních služeb, pokud se jedná o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví, a služba s ní úzce související.“

37. Podle § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH, ve znění do 31. 3. 2012, bylo při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeno plnění „zdravotnické služby a zboží (§ 58)“ a ve znění od 1. 4. 2012 je za stejných podmínek osvobozeno plnění „zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58)“. Z porovnání § 58 ZDPH ve znění do 31. 3. 2012 a ve znění od 1. 4. 2012 vyplývá, že od daně bez nároku na odpočet byly do 31. 3. 2012 osvobozeny „služby zdravotní péče a související služby vymezené zákonem o veřejném zdravotním pojištění“. Od 1. 4. 2012 je od daně bez nároku na odpočet osvobozena „zdravotní služba podle zákona upravujícího zdravotní služby, pokud se jedná o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví, a služba s ní úzce související.“ Z uvedeného je zřejmé, že novelou § 58 ZDPH účinnou od 1. 4. 2012 došlo nikoliv ke změně ve zdanění služeb poskytovaných žalobcem, ale toliko k definici pojmu zdravotní služba (dříve služba zdravotní péče definovaná zákonem o veřejném zdravotním pojištění jako péče poskytovaná s cílem zachovat nebo zlepšit zdravotní stav pojištěnce) a služba s ní úzce související.

38. Podle zákona o zdravotních službách se poskytovatelem zdravotních služeb rozumí fyzická nebo právní osoba, která má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle tohoto zákona (viz § 2 odst. 1). Zdravotními službami se krom jiných rozumí činnosti vykonávané jinými odbornými pracovníky, jsou-li tyto činnosti vykonávány v přímé souvislosti s poskytováním zdravotní péče [viz § 2 odst. 2 písm. a)]. Zdravotní péčí se rozumí soubor činností a opatření prováděných u fyzických osob za účelem krom jiného udržení, obnovení nebo zlepšení zdravotního a funkčního stavu [viz § 2 odst. 4 písm. a) bod 2.] a rovněž léčebně rehabilitační zdravotní výkony prováděné zdravotnickými pracovníky za účelem podle písmene a) [viz § 2 odst. 4 písm. b)]. Pacientem se rozumí fyzická osoba, které jsou poskytovány zdravotní služby (viz § 3 odst. 1). Zdravotní péčí je krom jiných léčebně rehabilitační péče, jejímž účelem je maximální možné obnovení fyzických, poznávacích, řečových, smyslových a psychických funkcí pacienta cestou odstranění vzniklých funkčních poruch nebo náhradou některé funkce jeho organismu, popřípadě zpomalení nebo zastavení nemoci a stabilizace jeho zdravotního stavu; v případě, že jsou při jejím poskytování využívány přírodní léčivé zdroje nebo klimatické podmínky příznivé k léčení podle lázeňského zákona, jde o lázeňskou léčebně rehabilitační péči [viz § 5 odst. 2 písm. f)]. Formami zdravotní péče jsou ambulantní péče, jednodenní péče, lůžková péče a zdravotní péče poskytovaná ve vlastním sociálním prostředí pacienta (viz § 6). Ambulantní péče je zdravotní péčí, při níž se nevyžaduje hospitalizace pacienta nebo přijetí pacienta na lůžko do zdravotnického zařízení poskytovatele jednodenní péče (viz § 7 odst. 1). Poskytovatel může poskytovat pouze zdravotní služby uvedené v oprávnění k poskytování zdravotních služeb (viz § 11 odst. 1). Ustanovení § 58 ZDPH bylo touto změnou uvedeno do souladu s novými pojmy užívanými v zákoně o zdravotních službách.

39. Žalobce je oprávněn poskytovat „rehabilitační a fyzikální medicínu v rozsahu ambulantní péče“ (viz výše). Stran osvobození od daně bez nároku na odpočet daně v období od 1. 4. 2012 konstatoval Nejvyšší správní soud pro takové případy v rozsudku ze dne 26. 9. 2019, č.j. 8 Afs 265/2017-55, mj. toto: „[24] Podle § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH platí, že „[p]ři splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění: zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58)“. Podle § 58 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 4. 2012 platí, že „[z]dravotní službou se pro účely tohoto

zákona rozumí zdravotní služba podle zákona upravujícího zdravotní služby poskytovaná poskytovatelem zdravotních služeb uvedená v oprávnění k poskytování zdravotních služeb, pokud se jedná o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví, a služba s ní úzce související.“

[25] Jak vyplývá z doslovného znění § 58 odst. 1 zákona o DPH, tento neodlišuje ambulantní a ústavní péči a určuje stejná pravidla pro obě dvě kategorie poskytovaných služeb. Naproti tomu směrnice o DPH pro účely osvobození od daně ústavní péči a péči ambulantní rozlišuje. Na druhou stranu prostor pro eurokonformní výklad je dán při výkladu pojmu „služba s ní úzce související“. Nedává-li směrnice o DPH prostor k tomu, aby byly osvobozeny služby související s poskytováním ambulantních služeb, musí to vést k tomu, že i podle zákona o DPH musí být služba úzce související se zdravotní službou ambulantní vykládána co nejúžeji. Pokud by se opravdu neobjevila služba, kterou nebude možné označit jinak, než jako naprosto úzce a nezbytně související s ambulantní péčí, pak žádná služba nebude s ambulantní službou úzce související.

[26] Je zřejmé, že z terapeutického hlediska nemusí být žádoucí, aby klienti podrobující se léčebným procedurám v rozsahu ambulantní péče denně dojížděli na procedury z velké dálky. To však neznamená, že by ubytovací a stravovací služby klientům musela poskytovat výhradně stěžovatelka. Není proto důvod, aby tyto služby nemohli poskytovat i jiní poskytovatelé v okolí, odlišní od stěžovatelky a na procedury pouze docházet. Klienti mohou také využít jiných typů ubytovacích možností, aniž by byl narušen léčebný cíl, např. ubytování v soukromí. Za této situace musí mít všichni poskytovatelé ubytovacích a stravovacích služeb na relevantním trhu takové podmínky, aby z hlediska DPH nebylo s nikým z nich zacházeno odlišně. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není žádný důvod v souvislosti s poskytováním ambulantní péče osvobozovat od daně ubytování a stravování klientů. Je-li potřeba k léčbě hospitalizace klienta, musí být poskytována subjektem, který má příslušné oprávnění k poskytování lůžkové péče. Lůžková péče je podle § 9 zákona o zdravotních službách „zdravotní péčí, kterou nelze poskytnout ambulantně a pro její poskytnutí je nezbytná hospitalizace pacienta. Lůžková péče musí být poskytována v rámci nepřetržitého provozu.“. Stěžovatelka je oprávněna k poskytování pouze ambulantní péče a není tedy oprávněna k poskytování specializovaného ubytování. Jestliže je tedy potřeba pouze „nespecializované“ ubytování, může jej poskytovat jakýkoli poskytovatel na relevantním trhu, jak bylo řečeno shora. Při současné právní úpravě nelze dovodit nezbytnost ubytování a stravování při poskytování ambulantních zdravotních služeb, ani jakoukoli souvislost s ambulantními službami, a to ani v případě, že by o tom formálně rozhodl lékař. Z podstaty ambulantní léčby a pro dosažení jejího účelu není třeba, aby byli klienti současně stravováni, ubytováni a ambulantně léčeni v témže zařízení.

[27] Nejvyšší správní soud se vzhledem k námitkám stěžovatelky obsaženým v kasační stížnosti zabýval také tím, zda může být pro posouzení její věci podstatná lázeňská léčebně rehabilitační péče. Podle § 5 odst. 2 písm. f) za středníkem zákona o zdravotních službách se jedná o lázeňskou léčebně rehabilitační péči v případě, „že jsou při jejím poskytování využívány přírodní léčivé zdroje nebo klimatické podmínky příznivé k léčení podle lázeňského zákona“. Aby mohly být při léčbě využívány přírodní léčivé zdroje, musí být nejdříve Ministerstvem zdravotnictví vydáno povolení k využívání takového zdroje podle § 12 lázeňského zákona. Lázeňská péče je tedy samostatný druh léčebně rehabilitační péče, k němuž musí mít poskytovatel zdravotních služeb zvláštní oprávnění, podmíněné navíc předchozím souhlasem Ministerstva zdravotnictví. Stěžovatelka má však pouze oprávnění k poskytování rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče, nikoliv tedy oprávnění k poskytování lázeňské léčebně rehabilitační

péče. Právní úprava lázeňské péče se na ni proto nevztahuje a v nyní posuzované věci není nijak relevantní.

(...)

[33] Na základě výše uvedeného je zřejmé, že služby ubytování a stravování při poskytované ambulantní léčbě nejsou službami úzce souvisejícími s poskytováním rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče. Tyto doplňkové služby proto nejsou osvobozeny od DPH (na rozdíl od samotné ambulantní léčby), a tudíž v případě stěžovatelky obrat z těchto služeb spadá do celkového obratu, který je rozhodný pro určení, zda se stěžovatelka stane plátkyní DPH. (...)“.

40. Právě uvedené závěry Nejvyššího správního soudu jsou plně aplikovatelné i v případě žalobce ve věci vedené Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 30Af 65/2016. Stran naplnění podmínek pro vydání rozhodnutí o registraci žalobce soud rovněž odkazuje na rozsudek soudu kasačního, tentokrát zrušujícího rozsudku NSS ze dne 8. 11. 2019, č.j. 8 Afs 48/2018-38, podle kterého byly tyto podmínky v případě žalobce splněny (viz výše). Námitka proto nebyla důvodná.
41. Nedůvodné je i tvrzení žalobce o zpřísnění zdanění transpozicí sekundárního práva EU. Žalobce veškerou svoji argumentaci v žalobě soustředí na prokázání tvrzení, že byl na základě právní úpravy § 58 odst. 1 ZDPH, účinné do 31. 3. 2012, oprávněn uplatňovat osvobození od DPH nejen za poskytované služby tehdy zdravotní péče, ale i za ubytování a stravu klientů, neboť ty s poskytovanými službami souvisely, když o nutnosti jejich poskytnutí v souvislosti se službou zdravotní péče rozhodoval lékař. Z toho, co bylo již uvedeno v souvislosti se službami „rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče“, poskytovanými žalobcem do 31. 3. 2012 a od 1. 4. 2012, je nutno učinit závěr, že novelou § 58 odst. 1 ZDPH, účinnou od 1. 4. 2012, i když vycházela ze Směrnice Rady 2006/112/ES, nedošlo ke zpřísnění zdanění zdravotní služby spočívající v poskytování „rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče“.
42. Generální finanční ředitelství vydalo v souvislosti se zákonem o zdravotních službách, zákonem o specifických zdravotních službách a zákonem o zdravotnické záchranné službě dne 29. 3. 2012 metodiku nazvanou Informace GFŘ k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví od 1. 4. 2012 (dále též jen „Informace GFŘ“). Žalobce namítal, s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu v žalobě citované, že pro posouzení účinků Informace GFŘ je podstatná zásada, že jde o vytvoření správní praxe, která se nachází intra legem. V daném případě je dle žalobce tato zásada porušena, když je v důvodové zprávě uvedeno, že se provádí v dotčených právních předpisech především změny terminologické a nebude mít na podnikatele žádné hospodářské a finanční dopady. Dle žalobce aplikace novely zákona o DPH v souladu s Informací GFŘ zakládá přísnější zdanění služeb poskytovaných žalobcem, které vládní návrh neobsahoval a nepředpokládal. Jde proto o správní praxi, která nemohla založit přísnější zdanění žalobce.
43. Uvedená argumentace žalobce není správná. Informace GFŘ není v rozporu s důvodovou zprávou k zákonu č. 375/2011 Sb., ale naopak vychází z právní úpravy zdravotních služeb, specifických zdravotních služeb a zdravotnické záchranné služby a obsahuje v souladu s důvodovou zprávou výklad změn v terminologii, změn vyvolaných novou úpravou podmínek poskytování zdravotních služeb a výklad aplikace těchto nových podmínek. Její obsah v podstatě kopíruje příslušná ustanovení zákona o DPH. Jejím prostřednictvím byla široká veřejnost informována o změnách týkajících se daně z přidané hodnoty v souvislosti

s přijetím nových zákonů upravujících zdravotní služby, o dopadech těchto změn na vedení daňové evidence a o následné případné povinnosti k registraci jako plátce DPH. Daňovým subjektům tak bylo dáno určité časové rozmezí k tomu, aby přizpůsobily těmto změnám své účetnictví. Žalobce na to o své vůli nezareagoval, i když povinnost vést v účetnictví odděleně plnění od daně osvobozená měl již za účinnosti právní úpravy do 31. 3. 2012. Nedůvodnou je proto také námitka zpřísnění zdanění prostřednictvím Informace GŘ.

44. Nedůvodnou je námitka, že Informace GŘ nemá náležitosti důvodové zprávy nezbytné pro závěr, že došlo k transpozici čl. 134 Směrnice Rady 2006/112/ES, když zde není ohledně zdanění lázeňské péče a s ní spojených služeb jakýkoliv odkaz na uvedenou směrnici.
45. Jak bylo již uvedeno, Informace GŘ vychází přísně ze znění zákona o DPH a v jednotlivých svých odstavcích na konkrétní znění zákona o DPH odkazuje. V případě § 58 odst. 1 ZDPH je zde zdůrazněno v souladu se zněním tohoto ustanovení, že zdravotní službou, u které lze uplatnit osvobození, je činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví, a služby s ní úzce související. To však neznamená přísnější zdanění služeb poskytovaných žalobcem na základě Informace GŘ, neboť, jak již bylo uvedeno, povinnost zdanit poskytované ubytování a stravování měl žalobce již za právní úpravy účinné do 31. 3. 2012.
46. Ze stejných důvodů, jak byly již výše uvedeny, jsou nedůvodné námitky nesouladu mezi Směrnicí Rady 2006/112/ES, ustanovením § 58 ZDPH a Informací GŘ. Nedůvodná je argumentace předchozí právní úpravou, tzn. ustanovením § 32 předchozího zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je tato argumentace irelevantní.
47. Na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí rovněž nemá vliv argumentace nálezem Ústavního soudu ze dne 27. 11. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 1/12, který řešil, zda je ústavně konformní, když jsou poskytovatelé zdravotních služeb v souladu s § 121 odst. 1 a 5 zákona o zdravotních službách nuceni se nově registrovat k poskytování těchto zdravotních služeb. Ústavní soud uvedené ustanovení zákona o zdravotních službách zrušil. Žalobce spatřuje souvislost s uvedeným nálezem Ústavního soudu v tom, že i v případě novely § 58 odst. 1 ZDPH byla nová právní úprava, učiněná zákonem č. 372/2011, přijata v rozporu se zákazem svévole, proto je svévolná i nová úprava zdanění. Nelze přijmout argumentaci žalobce, že byl podle § 121 odst. 1 zákona č. 372/2011 Sb. oprávněn vykonávat své oprávnění ve stejném rozsahu, v jakém ho získal v roce 2010, což zahrnuje i způsob zdanění příjmů získaných touto činností, a proto se na posouzení jeho povinnosti zdaňovat ubytování a stravování použije § 58 ZDPH ve znění ke dni získání povolení k poskytování ambulantní péče, tj. ke dni 18. 11. 2010. Důvodem je jednak to, co již bylo uvedeno, že žalobce měl i za předchozí právní úpravy povinnost odvádět DPH z ubytování a stravování poskytované klientům, kterým poskytoval zdravotní péči, jednak to, že nelze obecně souhlasit s tím, začal-li žalobce poskytovat služby zdravotní péče od 18.11.2010, bude se po celou dobu poskytování těchto služeb zdanění odvíjet od právní úpravy účinné v době, kdy s poskytováním těchto služeb započal.
48. Stran námitky týkající se podkladů pro rozhodnutí, resp. zda bylo možné z důkazů založených ve spise žalobce zjistit, jaká zdanitelná plnění podléhající dani žalobce uskutečňoval a zda suma uskutečněných zdanitelných plnění podléhající dani přesáhla limit pro vznik postavení plátce DPH a vydat tak zákonné rozhodnutí o registraci k DPH,

soud v plném rozsahu odkazuje na rozsudek NSS ze dne 8. 11. 2019, č.j. 8 Afs 48/2018-38, podle kterého byly podmínky pro vydání rozhodnutí o registraci žalobce splněny (viz výše). Kasační soud vycházel mj. i z předloženého správního spisu prvoinstančního i žalovaného správního orgánu. Námitka proto nebyla důvodná.

49. Nedůvodnou je námitka nepřezkoumatelnosti, kterou žalobce odůvodňuje tím, že správce daně nezkoumal okolnosti, za nichž žalobce poskytuje ubytování a stravování, přesto postavil své rozhodnutí na závěru, že poskytuje ubytování, stravování příp. procedury nestanovené lékařem, což je ničím nepodložené tvrzení, které zakládá nepřezkoumatelnost způsobu poskytování ubytování a stravování, ač je zásadní pro určení, zda má či nemá dani podlehnout. K tomu soud uvádí, že z odůvodnění prvostupňového rozhodnutí ani z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, že by správní orgány obou stupňů postavily svá rozhodnutí na závěru, že žalobce poskytuje ubytování a stravování, příp. procedury, které nejsou stanovené lékařem, a proto je nutno je považovat za zdanitelná plnění. Soud odkazuje na to, co již bylo výše uvedeno k poskytování ubytování a stravování žalobcem v souvislosti s poskytováním zdravotních služeb „rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče“.
50. Soud neshledal důvodným ani namítaný rozpor § 109 odst. 5 daňového řádu s ústavním pořádkem. Soud je toho názoru, že zákonodárce skrze novelizaci v žalobě uvedeného původního ustanovení § 131 daňového řádu pouze v ústavních mezích realizoval možnost zákonem (zde daňovým řádem) výslovně vymínit, v kterých případech bude mít podané odvolání odkladný účinek. Věc proto nebylo třeba předložit Ústavnímu sudu, tak jak navrhoval žalobce.
51. Vzhledem k tomu, že soud neshledal v postupu správních orgánů ničeho vadného, žalobu ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 4 s. ř. s. zamítl. Soud pro úplnost uvádí, že po zrušovacím rozsudku NSS již ve věci znovu nenařizoval jednání, a to z důvodů hospodárnosti řízení, neboť při jednání soudu provedeném dne 31. 1. 2018 byly provedeny navrhované důkazy.

[VII] Náklady řízení

52. Žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, má ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, neboť pro určení tohoto práva je rozhodující konečný úspěch žalovaného, nikoliv mezitímní úspěch žalobců. Žalovanému však žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a tak bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 28. 2. 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

předseda senátu