



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **Kroměřížská nemocnice a.s.**, IČ: 27660532
sídlem Havlíčkova 660/69, 767 01 Kroměříž
zastoupený advokátem Mgr. Radkem Vondráčkem
sídlem Masarykovo nám. 128, 767 01 Kroměříž

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 3. 2017, č. j. 13445/17/5300-21444-711428

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 3. 2017, č. j. 13445/17/5300-21444-711428, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to k rukám Mgr. Radka Vondráčka, advokáta se sídlem Masarykovo nám. 128, Kroměříž, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 6. 2016, č. j. 1381741/16/3304-50521-703315, č. j. 1372178/16/3304-50521-703315, č. j. 1398016/16/3304-50521-703315, č. j. 1381653/16/3304-50521-703315, č. j. 1398055/16/3304-50521-703315, č. j. 1398158/16/3304-50521-703315, č. j. 1398245/16/3304-50521-703315, č. j. 1398607/16/3304-50521-703315, č. j. 1398633/16/3304-50521-703315, č. j. 1398663/16/3304-50521-703315, č. j. 1398688/16/3304-50521-703315, č. j. 1398715/16/3304-50521-703315, č. j. 1398780/16/3304-50521-703315 a č. j. 1398818/16/3304-50521-703315 (dále jen „platební výměry“), žalobci na základě jeho dodatečných daňových přiznání a výsledků postupu k odstranění pochybností doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad roku 2012 až prosinec roku 2013 ve výši 0 Kč. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 3. 2017, č. j. 13445/17/5300-21444-711428 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl a platební výměry potvrdil.
2. Předmětem sporu mezi stranami je otázka, zda poskytnutí záchytné služby na protialkoholní záchytné stanici je osvobozeno od daně z přidané hodnoty. Žalobce v dodatečných daňových přiznáních oproti původním daňovým přiznáním deklaroval tato plnění jako plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty a domáhal se doměření daně v záporné výši oproti poslední známé dani.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že je poskytovatelem zdravotních služeb, který mimo jiné vykonává službu záchytné stanice. S ohledem na tvrzení Veřejného ochránce práv a Informaci Generálního finančního ředitelství k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví dospěl k závěru, že se jedná o zdravotní službu osvobozenou od daně z přidané hodnoty, neboť splňuje veškeré podmínky stanovené v § 58 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Je splněna i podmínka, že je zdravotní službou podle zákona upravujícího zdravotní služby, neboť takovým zákonem je i zákon č. 379/2005 Sb., o opatřeních k ochraně před škodami způsobenými tabákovými výrobky, alkoholem a jinými návykovými látkami a o změně souvisejících zákonů, ve znění účinném do 30. 5. 2017 (dále jen „zákon č. 379/2005 Sb.“). Pro tuto službu je závazný také zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách), ve znění do 30. 5. 2017 (dále jen „zákon o zdravotních službách“). Byť zákon o zdravotních službách výslovně záchytnou službu nezmiňuje, zákon č. 65/2017 Sb. o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek (dále jen „zákon č. 65/2017 Sb.“) to napravuje. Nadto osvobození vychází ze směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“). I s ohledem na tuto směrnici a rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech C-394/04 a C-395/04 se jedná o zdravotní službu. Záchytná služba chrání nejen samotnou „zachycenou“ osobu před ohrožením jejího zdraví, ale předchází i újmě na zdraví dalších občanů a zabraňuje např. i ohrožení výchovy dětí. Tato služba je dostupná pro každého občana. Nelze souhlasit, že zdravotní služba osvobozená od daně z přidané hodnoty musí být explicitně stanovena v zákoně o zdravotních službách. Také zákony č. 373/2011 Sb. a č. 374/2011 Sb., stejně jako zákon č. 379/2005 Sb. upravují zdravotní služby. Prohlášení o souladu s ústavním pořádkem,

mezinárodními smlouvami a právem Evropské unie, uvedené v důvodové zprávě, nemůže potvrzovat správnost či nesprávnost rozhodování správce daně. Zákodárce sám v důvodové zprávě k zákonu č. 65/2017 Sb., přiznal, že při přípravě zákona o zdravotních službách pochybil. Na uvedených závěrech nic nemění ani účinnost tohoto zákona až od 31. 5. 2017, neboť smysl a výklad souladný s právem Evropské unie je nutné zachovat vždy. Žalovaný by měl odstranit tvrdost zákona a záchytnou službu, o které nepochybuje, že je zdravotní službou, osvobodit od daně z přidané hodnoty.

III. Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a opakuje, že záchytná služba není zdravotní službou vymezenou zákonem upravujícím zdravotní služby, neboť v taxativním výčtu zdravotních služeb dle § 2 odst. 2 a 3 zákona o zdravotních službách není uvedena. Tvzení, že záchytná služba není v sociálním ani ekonomickém zájmu a nemá být dostupná co nejširším vrstvám občanů, uvedl žalovaný coby možné vysvětlení faktu, že záchytná služba není uvedena jako zdravotní služba v citovaném ustanovení. Zákon o zdravotních službách je zákonem upravujícím zdravotní služby ve smyslu § 58 zákona o dani z přidané hodnoty. Obdobný závěr již nelze vyslovit v případě zákona č. 379/2005 Sb., který má v § 1 vymezen předmět právní úpravy zcela jinak a pojem zdravotní služba nedefinuje ani nezmiňuje. Naproti tomu v § 2 odst. 2 zákona č. 373/2011 Sb. a č. 374/2011 Sb. je výslovně stanovena subsidiarita použití zákona o zdravotních službách. Zákonem č. 65/2017 Sb. nebyla napravena nepřesnost, nýbrž jí byla záchytná služba zařazena nově mezi zdravotní služby. Jestliže zákon určité plnění neřadí mezi osvobozená od daně, nemůže je žalovaný osvobodit na základě vlastní úvahy. Žalovaný proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

5. Žalobce ve své replice odmítá tvrzení žalovaného, že zákon č. 379/2005 Sb. nezmiňuje pojem zdravotní služba, a poukazuje přitom na jeho § 17 odst. 1. Tento zákon sice upravuje i věci mimo zdravotnictví, ale žalobce je povinen na protialkoholní záchytné stanici dodržovat zákon o zdravotnických službách. Z důvodu aplikační přednosti práva Evropské unie je nutné vyjít z těchto předpisů a plnění osvobodit i přesto, že tak vnitrostátní úprava výslovně nestanoví. Pokud byla právní úprava od počátku souladná s právem Evropské unie, nebylo by nutné, ani možné, stanovit novou výjimku. Je s podivem, že žalovaný své závěry nezastává ke všem daňovým subjektům stejně, neboť z internetových prezentací a ceníků jiných zdravotních zařízení je nepochybné, že u nich jsou plnění na záchytných stanicích osvobozena.

V. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

7. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba je **důvodná**.
8. Žalobce brojí proti závěru žalovaného, že poskytnutí záchytné služby na protialkoholní záchytné stanici není osvobozeno od daně z přidané hodnoty.
9. Podle § 51 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jsou při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeny mimo jiné zdravotní služby (mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími došlo pouze ke změně písmene, pod kterým byly tyto služby v citovaném ustanovení zařazeny).
10. Podle § 58 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se zdravotní službou 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.
11. Primárním východiskem argumentace žalovaného je teze, že zákonem upravujícím zdravotní služby ve smyslu § 58 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je pouze zákon o zdravotních službách. Toto východisko však považuje zdejší soud za nesprávné. Citované ustanovení hovoří obecně o zdravotních službách a zákonu upravujícím zdravotní služby. Takovým zákonem je podle názoru soudu také zákon č. 379/2005 Sb.
12. Zákon o zdravotních službách sice obsahuje legální definici zdravotní služby ve svém § 2 odst. 2 a 3, nicméně primárně jde o definici zdravotní služby pro účely tohoto zákona. Už proto, že zákon o dani z přidané hodnoty přímo na tento zákon neodkazuje, nelze toto ustanovení automaticky považovat za legální definici téhož pojmu užitého v zákoně o dani z přidané hodnoty. Jistě platí, že při absenci definice určitého pojmu v jednom právním předpise lze využít jako interpretační vodítko definici téhož pojmu použitou v jiném právním předpise. Kromě toho, že jde pouze a jen o interpretační vodítko, v posuzované věci ani není pravdou, že by zákon o dani z přidané hodnoty neobsahoval definici zdravotní služby. Právě § 58 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je onou definicí („Zdravotní službou se pro účely tohoto zákona rozumí [...]“). Ustanovení § 2 odst. 2 a 3 zákona o zdravotních tak může pro účely § 58 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty sloužit pouze jako velmi limitované interpretační vodítko pro odstranění případných nejasností definice pojmu zdravotní služba obsažené v zákoně o dani z přidané hodnoty. Rozhodně však nelze hovořit o závazném taxativním výčtu zdravotních služeb, které jsou osvobozené od daně z přidané hodnoty. Základními hledisky při interpretaci ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty musí být smysl a účel tohoto zákona (nikoliv jiného zákona upravujícího odlišnou problematiku), stejně jako soulad přijaté interpretace s právem Evropské unie a ústavním pořádkem. Převzetí definice zdravotní služby ze zákona o zdravotních službách (ve smyslu převzetí taxativního výčtu zdravotních služeb) pro účely § 58 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty přitom naráží právě na eurokonformní výklad tohoto ustanovení.
13. Směrnice 2006/112/ES ve svém článku 132 odst. 1 upravuje povinnost členských států osvobodit vybrané činnosti od daně z přidané hodnoty. Konkrétně jsou do okruhu těchto činností pod písmeny b) a c) citovaného ustanovení zahrnuty všechny lékařské služby ve striktním smyslu. Písmeno b) se totiž týká služeb poskytovaných v nemocničním prostředí, zatímco písmeno c) se týká lékařských služeb poskytovaných mimo takový rámec jak v soukromém sídle poskytovatele, tak v bydlišti pacienta nebo kdekoli jinde

(viz např. rozsudky Soudního dvora ve věcech C-91/12 *PFC Clinic*, bod 24, C - 141/00 *Kügler*, bod 36, či C-86/09, *Future Health Technologies*, uvedený výše, bod 36; všechna rozhodnutí Soudního dvora jsou dostupná na curia.europa.eu). Jelikož protialkoholní záchytná služba je poskytována ve zdravotnickém zařízení (viz § 17 odst. 1 zákona č. 379/2005 Sb.), je zřejmé, že se na ni (za předpokladu, že představuje lékařskou péči) vztahuje písmeno b) citovaného ustanovení. Podle něj platí, že členské státy osvobodí od daně 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.

14. Pro posouzení, zda se jedná o poskytnutí lékařské péče ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112/ES, je rozhodující účel posuzované služby. Osvobození podle tohoto ustanovení se totiž použije na služby, jejichž účelem je diagnostikovat nebo léčit či vyléčit nemoci nebo zdravotní obtíže nebo chránit, udržovat nebo obnovit zdraví lidí (viz rozsudky ve věcech *PFC Clinic*, bod 28, nebo *Future Health Technologies*, bod 43). Spadají sem přitom také činnosti, které mají preventivní charakter (viz rozsudky ve věcech C-212/01, *Unterpertinger*, bod 40, nebo *Kügler*, bod 29). Ve prospěch závěru o tom, že služba představuje lékařskou péči, hovoří například také to, že je daná činnost prováděna kvalifikovaným lékařským personálem, nebo je účel zákroků určen takovým personálem (viz rozsudek *PFC Clinic*, body 35 a 36).
15. Krajský soud má za to, že hlavním účelem protialkoholní záchytné služby je ochrana, udržení, případně obnovení zdraví ošetřované osoby. Tuto skutečnost potvrzuje již terminologie zákona č. 379/2005 Sb., který ve svém § 17 hovoří o tom, že protialkoholní záchytná služba je poskytována ve zdravotnickém zařízení, poskytovatelem zdravotních služeb, ošetřované (resp. ošetřené) osobě. Mezi stranami přitom není ani sporu o tom, že při poskytování této služby je nutno postupovat podle zákona o zdravotních službách, který upravuje práva a povinnosti pacientů (v tomto případě ošetřované osoby), zdravotnických pracovníků i samotných provozovatelů zdravotnických zařízení. Materiálně jde tedy o standardní zdravotní službu, jejímž obsahem je péče o lidské zdraví. Tato služba tak naplňuje pojem poskytnutí lékařské péče dle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112/ES.
16. Ačkoliv slouží protialkoholní zdravotní služba také ochraně zdraví třetích osob (v tomto případě již podle názoru soudu nejde o projev lékařské péče, neboť tato péče není adresována konkrétní osobě), veřejného pořádku či bezpečnosti, jedná se v tomto případě spíše o sekundární cíle této úpravy. Život a zdraví jednotlivce je nutno považovat za nejdůležitější hodnotu, kterou je v hierarchii právem chráněných zájmů nutno stavět nejvýše (čemuž například odpovídá také systematika zvláštní části trestního zákoníku, kde je život a zdraví jednotlivce zařazen jakožto nejvýznamnější právem chráněný zájem již do hlavy I části druhé).
17. Na výše uvedených závěrech nemůže nic změnit ani skutečnost, že protialkoholní záchytná služba vykazuje na první pohled zvláštní povahu oproti běžným zdravotním službám. Různá specifika, která u protialkoholní záchytné služby tento dojem vzbuzují, bývají ovšem přítomna také u jiných typů lékařské péče. To se týká například skutečnosti, že je osoba ošetřována bez ohledu na případný projev své vůle (často proti své vůli) nebo že si zpravidla přivodí stav, pro který musí být ošetřena, sama a vědomě. Takové případy nastávají také u jiných zdravotních služeb například při ošetřování zranění způsobených

sebepoškozováním nebo léčbě osob s psychickými poruchami či v bezvědomí. Zmíněná specifika proto nijak nezpochybňují stěžejní východisko, že primárním cílem protialkoholní záchytné služby je péče o zdraví jednotlivce, a to ve zdravotním zařízení, zdravotním personálem.

18. Jelikož je čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112/ES transponován do české právní úpravy prostřednictvím § 51 odst. 1 a § 58 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, je nutno tato ustanovení vykládat eurokonformně, tj. ve světle citovaného ustanovení směrnice. To přitom neumožňuje členskému státu přijmout odchylnou právní úpravu. Umožňuje-li tedy vnitrostátní předpis za použití standardních výkladových metod takovou interpretaci, která zajistí soulad vnitrostátní úpravy s úpravou unijní, je nutno takovému výkladu dát přednost.
19. Jak je patrné z výše uvedeného, z textu § 58 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty rozhodně nutně neplyne závěr, že pod pojem „zdravotní služba podle zákona upravujícího zdravotní služby“ spadá pouze služba uvedená v taxativním výčtu obsaženém v § 2 odst. 2 a 3 zákona o zdravotních službách. Jelikož zákon umožňuje takovou interpretaci, která pod uvedený pojem zahrne také poskytnutí protialkoholní záchytné služby, je nutno takovému výkladu dát přednost, neboť zajišťuje soulad vnitrostátní úpravy s právem Evropské unie.
20. Lze proto uzavřít, že protialkoholní záchytná služba byla i před účinností zákona č. 65/2017 Sb. zdravotní službou ve smyslu § 58 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a podléhala proto osvobození od daně z přidané hodnoty na základě § 51 odst. 1 téhož zákona. Napadené rozhodnutí tak stojí na výkladu zákona, který soud shledal nezákonným.
21. S ohledem na tento závěr by bylo zcela nadbytečné dále posuzovat, zda bylo úmyslem zákonodárce při přijímání zákona č. 65/2017 Sb. pouze napravit dosavadní nepřesnost či nejasnost zákona o zdravotních službách, nebo naopak zcela záměrně přijmout novou právní úpravu odchylující se od úpravy dosavadní. Kromě toho, že často není možné jednoznačně identifikovat, kterou z těchto variant novelizace představuje, v posuzované věci by soud takové posouzení činil zbytečně. I kdyby zákonodárce novelu koncipoval jako změnu dosavadní právní úpravy, dokonce i kdyby se v důvodové zprávě výslovně vyjádřil k daňovým souvislostem novelizace tak, že nově (na rozdíl od dosavadního stavu) bude osvobozena od daně z přidané hodnoty také záchytná služba na protialkoholní záchytné stanici, nemohlo by to nic změnit na skutečnosti, že eurokonformní výklad § 51 odst. 1 a § 58 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty byl jednoznačný a neměnný před i po účinnosti zákona č. 65/2017 Sb. Jeho přijetí se nijak nemohlo projevit do interpretace unijního předpisu, který zůstal beze změny.
22. S ohledem na uvedené závěry nepovažoval soud za potřebné provádět další dokazování, zejména směrem k danění shodných služeb u jiných zdravotnických zařízení. Jelikož žalovaný nijak nezpochybňoval, že žalobce je zdravotnickým zařízením a že protialkoholní záchytnou stanici provozuje na základě smlouvy uzavřené se Zlínským krajem (resp. pověřením), ani k těmto otázkám nebylo na místě provádět dokazování žalobcem předloženými listinami. Zprávou Veřejného ochránce práv soud neprováděl dokazování z toho důvodu, že jí neměl být prokazován skutkový stav, nýbrž právní hodnocení ze strany Veřejného ochránce práv (tj. právní závěr, že na záchytných stanicích je poskytována zdravotní péče), kterým ovšem soud není nijak vázán.

VI. Shrnutí a náklady řízení

23. Soud z výše uvedených důvodů ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
24. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna zástupce činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsí žaloby a sepsí repliky) 3 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 3 x 300 Kč. Jelikož je zástupce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku odpovídající této dani, tj. o 2 142 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobce tak činí 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 5. prosince 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu