



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce: Hotel Bajkal s.r.o.**, se sídlem Františkovy Lázně, Americká 84/4, *zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Praha 5, Sluneční nám. 14*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27.6.2016, č.j. 28792/16/5300-22443-711513,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27.6.2016, čj. 28792/16/5300-22443-711513 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (*dále jen „prvostupňový správní orgán“*) ze dne 18.1.2016, čj. 24212/16/2403-00510-403122 (*dále jen „prvostupňové rozhodnutí“*), jímž bylo rozhodnuto o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty ode dne 1.1.2013 podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (*dále jen „daňový řád“*). Žalobce rovněž požadoval, aby mu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

Žalobce provozuje nestátní zdravotnické zařízení, ve kterém poskytuje zdravotní péči pacientům - samoplátcům, a to formou léčebně - rehabilitačních pobytů. Zdravotní péče je poskytována na základě posouzení zdravotního stavu pacienta lékařem, který rozhoduje o léčebných kúrách, ubytování a stravě. Žalobce na všechna výše popsaná plnění pacientům uplatňoval osvobození od DPH v souladu s § 58 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“*), ve znění do 31.3.2012. Dle správce daně došlo novelou § 58 ZDPH, účinnou od 1.4.2012, v důsledku transpozice evropského práva k takové změně zákona o DPH, že je potřeba DPH podrobit ubytování a stravování poskytované pacientům žalobcem. Správce daně proto vydal rozhodnutí o registraci žalobce k DPH z moci úřední a žalovaný jeho rozhodnutí napadeným rozhodnutím potvrdil.

1) Transpozice sekundárního práva EU

Žalovaný v bodě 15. napadeného rozhodnutí uvedl, že novelou č. 375/2011 Sb. byla do zákona o DPH transponována Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (*dále jen „Směrnice“*), a teprve tím se zdanění lékařské péče dostalo do souladu se Směrnicí, což žalovaný potvrzuje v bodě 26. napadeného rozhodnutí: *„K námitce odvolatele, že mohl legitimně očekávat, že novela zákona o DPH nebude mít žádný zásadní dopad do oblasti zdanění, odvolací orgán konstatuje, že novelou č. 375/2011 Sb. bylo ustanovení § 58 ZDPH uvedeno do souladu se Směrnicí a konstantní judikaturou SDEU.“*. Uvedený závěr pak žalovaný aplikoval tak, že na žalobcův případ použil Směrnici a judikaturu SDEU. Dle žalobce však k transpozici Směrnice novelou č. 375/2011 Sb. nedošlo.

Postup ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy při tvorbě a projednání připravovaných zákonů v té době upravovala Legislativní pravidla vlády schválená usnesením vlády ze dne 19. března 1998 č. 188, ve znění usnesení vlády ze dne 11. ledna 2010 č. 36 (*dále jen „Legislativní pravidla“*).

Podle čl. 4 odst. 5 Legislativních pravidel musí předkladatel prokázat soulad navrhovaného řešení se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii. Ve věcném záměru uvede, které předpisy Evropské unie, judikatura soudních orgánů Evropské unie nebo obecné právní zásady práva Evropské unie, popřípadě i legislativní záměry a návrhy předpisů Evropské unie, jsou ve věcném záměru zohledněny, dále uvede lhůtu, do které musí být dotčené předpisy Evropské unie implementovány v právním řádu České republiky, zejména lhůty pro transpozici směrnic. Nezhlední-li celou osobní a věcnou působnost dotčených předpisů Evropské unie, protože některá jejich ustanovení byla nebo budou zohledněna jinými právními předpisy České republiky, uvede konkrétně, která ustanovení předpisů Evropské unie jsou ve věcném záměru zohledněna. Ve věcném záměru dále uvede výsledky jednání a konzultací s orgány Evropské unie o věcech týkajících se zamýšlené úpravy, včetně závěrů a závazků, které z těchto jednání vyplynuly. Jinak uvede, že předpisy Evropské unie, judikatura soudních orgánů Evropské unie a obecné právní zásady práva Evropské unie se na danou oblast nevztahují [čl. 2 odst. 1 písm. a), f) a g)

metodických pokynů].

Na věcný návrh zákona navazuje návrh zákona, u kterého musí odbor kompatibility úřadu Vlády ČR posoudit návrh zákona z hlediska jeho slučitelnosti s právem Evropské unie dle čl. 8 odst. 2 Legislativních pravidel. Návrh zákona provází důvodová zpráva, která podle čl. 9 odst. 2 písm. e) Legislativních pravidel obsahuje zhodnocení slučitelnosti navrhované právní úpravy s předpisy Evropské unie, judikaturou soudních orgánů Evropské unie nebo obecnými právními zásadami práva Evropské unie, popřípadě i s legislativními záměry a s návrhy předpisů Evropské unie s tím, že zhodnocení se provede způsobem podle čl. 4 odst. 5, a k návrhu zákona připojí srovnávací tabulky ke všem dotčeným předpisům Evropské unie (čl. 6a metodických pokynů), ve kterých postačuje k ustanovením předpisu Evropské unie uvádět místo celého textu navrhovaných implementačních ustanovení pouze identifikační číslo návrhu, jinak se uvede, že předpisy Evropské unie, judikatura soudních orgánů Evropské unie nebo obecné právní zásady práva Evropské unie se na danou oblast nevztahují; v důvodové zprávě se uvedou též výsledky jednání a konzultací s orgány Evropské unie o věcech týkajících se navržené právní úpravy, včetně závěrů a závazků, které z těchto jednání vyplynuly.

Samostatná důvodová zpráva k zákonu č. 375/2011 Sb. neexistuje. Je tomu tak proto, že jde o zákon změnový, který promítá do souvisejících předpisů novou právní úpravu obsaženou v zákoně č. 372/2011 Sb. Jeho důvodová zpráva má dvě strany A4, neobsahuje odkaz na Směrnici, chybí v ní judikatura soudních orgánů Evropské unie či obecné právní zásady práva Evropské unie, postrádá legislativní záměry a návrhy předpisů Evropské unie, které jsou v návrhu zákona zohledněny, a neobsahuje lhůtu, do které měla být Směrnice transponována v právním řádu České republiky. Není zohledněna osobní a věcná působnost dotčených předpisů Evropské unie, neobsahuje konkrétně označení čl. 134 Směrnice, o kterém žalovaný tvrdí, že byl touto novelou transponován. Nejsou uvedeny výsledky jednání a konzultací s orgány Evropské unie o věcech týkajících se zamýšlené úpravy, včetně závěrů a závazků, které z těchto jednání vyplynuly. K návrhu zákona nejsou připojeny žádné srovnávací tabulky ke všem dotčeným předpisům Evropské unie. Dle přílohy č. 5, čl. II, bod 1. Pravidel, je povinností při prokazování slučitelnosti navrhovaných zákonů s právem EU ve vládním návrhu vyznačit ta ustanovení, kterými je zajišťována transpozice nebo adaptace, a to jejich potvrzením a uvedením identifikačního čísla (CELEX) příslušného předpisu EU, což vládní návrh zákona č. 375/2011 Sb. neobsahuje. V důvodové zprávě není uvedeno, že předpisy Evropské unie, judikatura soudních orgánů Evropské unie a obecné právní zásady práva Evropské unie se na danou oblast nevztahují.

Dle žalobce vládní návrh zákona neobsahoval záměr transponovat zákonem č. 375/2011 Sb. Směrnici, nebyly tak dodrženy podmínky dané Legislativními pravidly pro řádnou transpozici sekundárního práva EU, a proto k transpozici Směrnice nedošlo.

2) Zpřísnění zdanění transpozicí sekundárního práva EU

Žalovaný tvrdí, že před 1.4.2012 nebyl § 58 ZDPH v souladu se Směrnici a byla podle něj od daně osvobozena plnění, která měla být podle Směrnice zdaněna (bod 26. napadeného rozhodnutí). Z toho je zřejmé, že případnou transpozicí by došlo ke zpřísnění podmínek zdanění. Přitom ale důvodová zpráva k zákonu č. 372/2011 Sb. zdůrazňovala, že cílem

„změnového zákona“, který obsahoval i novelu § 58 ZDPH, je toliko „... zajistit soulad dotčených právních předpisů s návrhy výše uvedených zákonů upravujících zdravotní služby a zdravotnickou záchrannou službu, neboť po nové úpravě vztahů v oblasti poskytování zdravotních služeb a zdravotní záchranné služby by mnohé právní úpravy byly zcela nesrozumitelné nebo duplicitní.“ K samotnému návrhu „novelizčního“ zákona důvodová zpráva uváděla, že provádí v dotčených právních předpisech především změny terminologické. A zejména důvodová zpráva výslovně tvrdila, že nová právní úprava nebude mít žádné hospodářské a finanční dopady na podnikatele: „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 a v podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách), zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě. Rovněž nebudou mít žádné sociální dopady, dopady na životní prostředí ani nezakládají nerovnost mezi ženami a muži.“ Žalovaný ale tvrdí přesný opak, když novele č. 375/2011 Sb. přičítá zpřísnění zdanění, které pro žalobce znamenalo nárůst nákladů na daň z přidané hodnoty o min. 3,7 mil. Kč, ale z vládního návrhu zákona není takové zpřísnění zdanění seznatelné.

3) Nezákonná správní praxe

Žalovaný odůvodňuje v bodě 26. napadeného rozhodnutí zpřísnění zdanění Informací 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 jen „Informace GFŘ“*), která byla metodickou pomůckou k novele § 58 zákona o DPH provedené zákonem č. 375/2011 Sb. Povahou Informací Generálního finančního ředitelství se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26.3.2014, čj. 9 Afs 66/2013-35, kde v bodě 40. vysvětlil, že je Informace GFŘ způsobilá založit správní praxi a vyvolává oprávněnou důvěru, že postupem souladným s touto informací se subjekty nedopouštějí nezákonného jednání.

K podstatě správní praxe se Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudcích ze dne 28.4.2005, čj. 2 Ans 1/2005-57, ze dne 25.4.2006, čj. 2 As 7/2005-86, ze dne 23.8.2007, čj. 7 Afs 45/2007-251 a v usnesení rozšířeného senátu ze dne 21.7.2009, čj. 6 Ads 88/2006-132. O aplikaci interních předpisů v případech, kdy k postupu správních orgánů závazné právní normy neříkají nic pojednal Nejvyšší správní soud v rozsudcích sp.zn. 2 Ans 1/2005 a sp.zn. 7 Afs 45/2007. Opřel se o zásadu zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení a dovodil z ní princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, aby se taková praxe vytvořila. Zaujal závěr, že se od vytvořené určité správní praxe lze odchýlit, ale jen do budoucna a z racionálních důvodů. Dovodil, že interní instrukce má ve správním řízení a potažmo i ve správním soudnictví význam z toho důvodu, že adresáti povinností jsou v dobré víře, že jednou zvolený postup při interpretaci a aplikaci práva nebudou orgány veřejné správy bezdůvodně a libovolně měnit. Přitom ale zdůraznil, že podmínkou je, že jde o správní praxi, která se nachází *intra legem*, a není tedy ani *contra legem*, ani *praeter legem*, přičemž smyslem takového interního předpisu je omezit škálu možných významů interpretace zákona. A právě posledně zmíněná zásada je podle přesvědčení žalobce klíčová pro posouzení účinků Informace GFŘ na zdanění žalobce. V důvodové zprávě zákonodárce uvedl, že se provádí v dotčených právních předpisech

především změny terminologické a nebude mít na podnikatele žádné hospodářské a finanční dopady. Informace tak nemůže založit zdanění, které vládní návrh neobsahoval a nepředpokládal. Jde o správní praxi, která je v rozporu se zákonem, a proto nemohla založit přísnější zdanění žalobce.

4) Nedostatky Informace GFŘ

Pro úplnost žalobce namítal, že ani formálně Informace GFŘ neobsahuje náležitosti, které má mít důvodová zpráva v případě řádné transpozice Směrnice. Neobsahuje odkaz na čl. 134 Směrnice, který měl být podle tvrzení žalovaného transponován, postrádá odkaz na obecné právní zásady práva Evropské unie, chybí legislativní záměry a návrhy předpisů Evropské unie, které jsou v návrhu zákona zohledněny, neobsahuje lhůtu, do které měla být Směrnice transponována v právním řádu České republiky, není zohledněna celá osobní a věcná působnost dotčených předpisů Evropské unie. Nejsou zde uvedeny výsledky jednání a konzultací s orgány Evropské unie o věcech týkajících se zamýšlené úpravy, včetně závěrů a závazků, které z těchto jednání vyplynuly. Nejsou připojeny žádné srovnávací tabulky ke všem dotčeným předpisům Evropské unie. K samotnému zdanění lázeňské péče a služeb s ní související se Informace GFŘ nedovolává jakékoliv transpozice, neuvádí, že dochází ke změně zdanění, natož ke změně zásadní.

Žalobce proto tvrdil, že Informace GFŘ nemá ani formální náležitosti nezbytné pro závěr, že došlo k transpozici čl. 134 Směrnice.

5) Nesoulad mezi Směrnicí, § 58 ZDPH a Informací GFŘ

Stranou pozornosti nemůže zůstat zřejmý rozpor mezi § 58 ZDPH a Směrnicí, který je podle názoru žalobce tak zásadní, že znemožňuje jakoukoliv aplikaci závěrů, které orgány EU a SDEU k výkladu čl. 131 až 134 přijaly a žalovaný o něj opřel napadené rozhodnutí (body 16 a 17) při výkladu § 58 ZDPH.

Směrnice v čl. 132 vyjmenovává jednotlivá plnění, která jsou členské státy povinny osvobodit podle čl. 131, přičemž mezi jednotlivými druhy lékařské péče činí rozdíly v odst. 1 písm. b) a c). V případě písm. b) nařizuje osvobodit jen činnosti úzce související s lékařskou péčí, kdežto v písm. c) podobné omezení při poskytnutí lékařské péče neobsahuje. I navazující čl. 134 Směrnice, stanovící výjimku z osvobozených plnění, se nevztahuje na čl. 132 odst. 1 písm. c) Směrnice. Žádné takové rozdělení lékařské péče ale § 58 ZDPH nečiní. Nad rámec Směrnice doplňuje podmínku, že není osvobozena každá zdravotní služba, ale jen činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví. A co je nejpodstatnější - osvobození úzce souvisejících služeb váže v rozporu se Směrnicí na každou zdravotní službu a nikoliv jen na lékařskou péči, jak ji vymezuje čl. 132 odst. 1 písm. b) Směrnice.

Žalobce poskytoval pacientům svého nestátního zdravotnického zařízení ubytování a stravu coby osvobozené plnění tehdy, když jeho lékař rozhodl, že je ho třeba pro řádný průběh lékařské ambulantní péče. Žalovaný tvrdí, že ubytování a strava „z logiky věci“ nemůže být součástí lékařské ambulantní péče, což potvrzuje odkazem na podmínky obsažené v Informaci GFŘ a opsané z čl. 134 Směrnice, že služba úzce související je jen ta,

kteřá je nezbytně nutná pro poskytnutí zdravotní služby nebo je jejím základním účelem získání dodatečného příjmu žalobce. Ač je tato úvaha vadná, protože žádná logika věci, jak ji popisuje žalovaný, neexistuje (jak žalobce vysvětlí dále), nemůže obstát i pro nedostatečné odlišení jednotlivých druhů lékařské péče v čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) Směrnice, jak bylo přeneseno do § 58 ZDPH. Jinými slovy § 58 ZDPH omezuje osvobození služeb souvisejících s poskytnutím zdravotní služby jen na ty služby, které splňují podmínky čl. 134 Směrnice, ač to může učinit jen u služeb splňujících podmínky v čl. 132 odst. 1 písm. b) a nikoliv v písm. c) Směrnice. Žalobce proto namítal, že čl. 131 až 134 Směrnice nejen, že nebyly transponovány do § 58 ZDPH, ale samotné znění § 58 ZDPH je provedeno tak, že jej není možné označit za souladné se Směrnicí a oprávněně tak argumentovat výkladem orgánů EU a judikaturou SDEU k ní se vztahující.

6) Porovnání § 58 zákona o DPH s předchozí právní úpravou

Porovnáním právní úpravy § 58 ZDPH (zakotvené novelou č. 375/2011 Sb.) a předešlé právní úpravy obsažené v § 32 zákona č. 588/1992, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, je patrné, že mají podstatné rysy shodné. Osvobozeno je poskytování zdravotní péče definované na zvláštní právní předpisy ji upravující, poskytované pouze oprávněnými subjekty v rozsahu jejich oprávnění, shodně je řešeno osvobození dodání lidské krve a jejích složek k přímému klinickému využití, lidských orgánů a mateřského mléka. Stejně tak výkon stomatologie, výdej a prodej léčiv atp. Žalobce proto tvrdil, že § 58 ZDPH, který byl novelizován zákonem č. 375/2011 Sb., se vrátil k původní právní úpravě účinné před vstupem ČR do EU a je tak zřejmé, že jí nebyla provedena transpozice Směrnice ani po obsahové stránce a nemohlo dojít ke zpřísnění zdanění, jak nesprávně tvrdí žalovaný.

7) Zpřísnění zdanění prostřednictvím Informace GFR

Žalovaný tvrdí, že Informace GFR dostatečně určitým způsobem sdělila poskytovatelům ambulantní lékařské péče, že nemohou od daně osvobodit jakékoliv ubytování či stravování poskytované pacientů, byť by jim bylo poskytováno coby součást zdravotní péče. S tím žalobce nesouhlasil. V části Informace GFR nazvané „Lázeňská péče“ je uvedeno, že lázeňská péče je zdravotní službou, osvobození se vztahuje jen na oprávněné poskytovatele a musí být splněna podmínka léčebného cíle případně ochrany lidského zdraví. Dále odlišuje služby poskytnuté pacientovi bez posouzení jeho zdravotního stavu lékařem, které označuje za zdanitelné plnění a zdravotní péči poskytnutou na základě rozhodnutí lékaře, coby plnění daně prosté. Při definici služby úzce související se zdravotními službami tvrdí, že jsou osvobozeny jen v případě, že jde o vedlejší služby ve vztahu k hlavnímu plnění v podobě zdravotní péče. Vůbec se nevyjadřuje k tomu, že by součástí ambulantní péče nemohlo být ubytování a strava a proč.

Žalovaný se v bodě 24. napadeného rozhodnutí dovolává „logiky věci“, která se ale míjí s realitou, kterou navíc žalovaný odmítá blíže zkoumat. Drtivá většina klientely žalobce je tvořena německými důchodci, kteří přijíždějí do Františkových Lázní s katalogem neduhů odpovídajícím jejich věku. Jejich léčení vyžaduje, aby součástí léčebného pobytu bylo i ubytování a strava spojená s poskytováním zdravotní péče. Přitom ale kvalita ubytování nedosahuje intenzity vyžadované při léčení pacienta v nemocnici. Pacienta léčeného žalobcem

není třeba např. připojit na infúzi, kardiogram či dokonce na podporu dýchání. To žalovaný nejenže nechápe, ale přímo ignoruje. Nelze komplexní zdravotní službu poskytovanou žalobcem srovnávat s např. ambulantním ošetřením řezného poranění, kdy se zdravotní služba omezuje na nápravu lokálního zdravotního problému, kdy se po ošetření může pacient vrátit domů. Cílem léčby poskytované žalobcem je absolvovat celý léčebně-rehabilitační pobyt. Lékařská péče poskytovaná žalobcem vyžaduje, aby pacient nejen absolvoval jednotlivé léčebné procedury, ale aby tyto navazovaly jedna na druhou a v mezičase aby měl možnost si odpočinout a energii doplnit vhodnou stravou. Ne, aby se pacient po proceduře odebral do několika set kilometrů vzdáleného domova, kde sama přeprava je natolik závažnou zátěží, která je způsobilá nejen anulovat zdravotní efekt léčby, ale i stav pacienta zkomplikovat. Je nemyslitelné, aby pacient, který absolvoval těžkou masáž a vodoléčbu usedl za volant či se jinak nechal přepravit domů. To by se mohl vypravit nejvýš tak do nejbližšího pohřebního ústavu. Žalobce proto tvrdil, že jím poskytovaná ambulantní péče si vyžaduje jako svou součást ubytování a stravování, které musí tvořit jeden celek. Takovou situaci Informace GŘŘ neřeší, proto z ní nemohlo povstat přísnější zdanění žalobce.

8) Dopady plenárního nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 11. 2012

Žalovaný v bodě 13. napadeného rozhodnutí tvrdí, že zpřísnění zdanění plyne z defektu § 58 ZDPH, který před 1.4.2012 jednoznačně nedefinoval pojmy zdravotnické služby a související služby. K nápravě prý došlo až přijetím zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování. Jinými slovy žalovaný říká, že žalobce byl podle dřívější právní úpravy oprávněn do výkonu ambulantní péče zahrnout mezi osvobozená plnění i ubytování a stravu pacientů, kdežto po dni 1.4.2014 již ne a důvodem je prý definice pojmů provedená novým zákonem č. 372/2011 Sb. a transpozice Směrnice. K omylu žalovaného o nemožnosti závěru o řádně provedené transpozici se žalobce již výše vyjádřil. Zbývá tedy posoudit, zda přísnější zdanění nezakládá nové definice pojmů v § 58 ZDPH provedené odkazem na zákon č. 372/2011 Sb.

Žalobce začal provozovat nestátní zdravotnické zařízení na základě Rozhodnutí o registraci nestátního zdravotnického zařízení právnické osoby vydaného Krajským úřadem Karlovarského kraje pod čj. 1017/ZD/10, které nabylo právní moci dne 18.11.2010, Druh a rozsah péče byl: „*rehabilitační a fyzikální medicína - ambulantní péče*“. Podle žalovaného žalobce nijak nepochybil, když přede dnem 1.4.2012 v rámci ambulantní péče pacienty z rozhodnutí lékaře ubytoval a poskytl jim stravování, coby osvobozené plnění od DPH, kdežto novou definicí pojmů provedenou odkazem na zákon č. 372/2011 Sb. a transpozicí Směrnice toto možné nebylo. Dokonce žalovaný v bodě 28. napadeného rozhodnutí uvedl, že rozsah oprávnění pro poskytování druhu a rozsahu lékařské péče je oprávněn a povinen provést správce daně, který prý správně přijal závěr, že součástí ambulantní péče nemůže být poskytnutí souvisejícího ubytování a stravování. Žalovaný se při verifikaci tohoto postoje dovolával blíže nespecifikované „logiky věci“, když v bodě 24 uvedl, že: „*Již samotná skutečnost toho, že odvolatel má oprávnění poskytovat pouze zdravotní služby ambulantního charakteru, z logiky věci tedy vylučuje, aby služby spočívající v ubytování či stravování byly službami nezbytnými k výkonu zdravotní služby poskytované odvolatelem, jenž mají pouze ambulantní charakter.*“ Vlivem nového zákona č. 372/2011 Sb. na stávající povolení k provozování nestátních zdravotnických zařízení se zabývalo přechodné ustanovení obsažené

v § 121 odst. 1: „Osoba, která je oprávněna provozovat nestátní zdravotnické zařízení na základě rozhodnutí o registraci podle dosavadního zákona o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních (dále jen „registrace“), může na základě registrace poskytovat zdravotní služby, které odpovídají druhu a rozsahu zdravotní péče uvedené v registraci, a to po dobu nejdéle 36 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, není-li dále stanoveno jinak; tato osoba se považuje za poskytovatele. Držitelé registrace podle dosavadních právních předpisů mají právo na vydání oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle tohoto zákona za předpokladu, že doloží náležitosti nutné k udělení registrace podle tohoto zákona.“.

Do uvedeného ustanovení zasáhl Ústavní soud nálezem ze dne 27.11.2012, sp. zn. Pl. ÚS 1/12, uveřejněným ve Sbírce zákonů č. 437/2012 Sb., ve věci zrušení § 30 odst. 2 písm. d) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a některých ustanovení zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách), a návrhu na zrušení některých dalších zákonů. Posouzení ústavní konformity povinnosti nové registrace poskytovatelů zdravotních služeb podle § 121 odst. 1 a 5 zákona o zdravotních službách se Ústavní soud věnoval v bodě 273. a násl. cit. nálezu. Dospěl k názoru, že přechodná ustanovení jsou založena na nepravé retroaktivitě, která: „... je v souladu se zásadou ochrany důvěry v právo tehdy, pokud je vhodná a potřebná k dosažení zákonem sledovaného cíle a při celkovém poměrování „zklamané“ důvěry a významu a naléhavosti důvodů právní změny bude zachována hranice únosnosti (srov. rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 7. července 2010 sp. zn. 2 BvL 14/02, bod 58).“ Po provedeném posouzení právní úpravy přijal závěr, že nelze: „identifikovat žádný účel, k jehož dosažení by mohlo vést podmínění dalšího poskytování zdravotních služeb požadavkem nového oprávnění, s nímž není spojeno doložení žádných nových skutečností“ a dovodil, že přechodná ustanovení byla výsledkem svévole zákonodárce, jenž odporuje principům právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, protože: „... nemá žádný objektivně seznatelný účel, který by takovýto zásah ústavně aproboval.“

Stejně je podle názoru žalobce třeba posoudit účinky nové právní úpravy § 58 odst. 1 ZDPH ve znění novely č. 375/2011 Sb., protože byla přijata toliko s odkazem na nový zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách. Pokud byla nová právní úprava podmínek pro poskytování zdravotních služeb přijata v rozporu se zákazem svévole, je svévolná i nová úprava zdanění, která je podmnožinou úpravy právních vztahů, které povstaly ze zákona č. 372/2011 Sb. Žalobce 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 ubytování a stravování zdaňovat použije § 58 ZDPH ve znění ke dni získání povolení k poskytování ambulantní péče, tj. ke dni 18.11.2010. Žalovaný se k této námitce vyjádřil v bodě 26 napadeného rozhodnutí tak, že mu nepřísluší hodnotit, zda došlo k porušení ústavní konformity právní úpravy § 58 odst. 1 ZDPH ve znění novely zákona o zdravotních službách. Toho se ale žalobce nedomáhal. Žalobce pouze tvrdil, že se i po dni 1.4.2012 musí na zdanění žalobce aplikovat § 58 ZDPH ve znění do 31.3.2012, což žalovaný odmítl jen s poukazem na existenci novely § 58 ZDPH účinné ode dne 1.4.2012, což je z výše vyložených důvodů nedostatečné.

9) Podklady pro rozhodnutí

Žalobce v odvolání namítal, že z důkazů založených ve spise správce daně nemohl 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. Správci daně vyčetl, že se o faktický stav vůbec nezajímal, což dosvědčuje předtištěný text na str. 4 protokolu o ústním jednání ze dne 9.10.2015, kde správce daně ultimativně sdělil žalobci, že když je poskytováno ubytování a stravování a zdravotnické zařízení má povolenou jen ambulantní péči, tak je ubytování a stravování vždy zdanitelným plněním podrobeným dani. Žalovaný se k této odvolací námitce vyjádřil v bodech 23. - 26. napadeného rozhodnutí, že správce daně mohl obrat rozhodující pro vznik institutu plátce DPH jen odhadnout. Prý bylo dostatečné, že sám žalobce sdělil, že podíl výnosů z tržeb za ubytování a stravování je odhadem přibližně 60% a to vzdor tomu, že žalobce ve svém účetnictví nerozlišoval výnosy za poskytnuté zdravotní služby a výnosy za poskytnuté stravování a ubytování. Definici obratu rozhodnou pro vznik institutu plátce DPH upravoval do 31.12.2012 § 6 zákona o DPH: „*Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za a) zdanitelné plnění, b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle §54 až 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.*“ Správce daně, který obrat v případě vydání rozhodnutí o registraci k DPH z moci úřední určuje, musí podle pravidel daných zákonem o DPH určit každé jedno zdanitelné plnění. Zákon mu neumožňuje kvalifikovaný odhad jako např. u stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný obhájí správnost odhadu odkazem na vyjádření žalobce, který ale jednoznačně uvedl, že jde jen o přibližný odhad a že v účetnictví se výnosy za stravování a ubytování nesledují. Zejména pak žalobce v protokolu ze dne 9.10.2015, čj. 836673/15/2403-60561-400700, uvedl, že: „*Fakticky jsme poskytovali léčebné pobyty zahrnující zdravotní služby, ubytování a stravu. Cenu jsme nikdy nekalkulovali, řídili jsme se cenami běžnými na trhu, případně jsme vycházeli z předešlých našich cen - cen předchozího provozovatele, také proto, že máme de facto stálou klientelu.*“ Z toho plyne, že ani při tvorbě cen se žalobce nikdy nezabýval tím, kolik z ceny připadá, na tu kterou její složku. Dle žalobce tak odhad obratu nemohl sloužit jako podklad pro vydání napadeného rozhodnutí.

Dalším důvodem svědčícím nedostatečně objasněnému skutkovému stavu je tvrzení žalovaného, že pro zdanění stravování a ubytování je nezbytné posoudit úzkou souvislost s poskytovanou zdravotní službou. Definici úzké souvislosti zákon o DPH neobsahuje a žalovaný ji vykládá s odkazem na čl. 134 Směrnice. Ten ale pro zdanění určité služby související se zdravotní péčí požaduje splnění alespoň jedné ze dvou podmínek: buď úzce související služba není nezbytná pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně, anebo je jejím základním účelem získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH. Žalovaný ale nedoložil, že by byla splněna buď jedna z podmínek pro zdanění úzce související služby v podobě stravování a ubytování. Pro posouzení splnění podmínek je potřeba objasnit, jaký byl charakter poskytnutého ubytování a stravy. Kdyby se o

to daňové orgány zajímaly, tak by zjistily, že ubytování je předepisováno lékařem, a to po vyhodnocení zdravotního stavu pacienta, který např. po uhličitě koupeli musí být v klidu, protože by mu mohlo fyzickou zátěží selhat srdce. Stejně tak strava je předepisována lékařem, a to v příčinné souvislosti se zdravotním stavem a nařízenou léčbou tak, aby jí strava podporovala. Proto je také restaurace v zařízení žalobce nepřístupná veřejnosti, protože poskytovaná jídla nejsou vhodná pro volný prodej, právě s ohledem na svůj vztah ke konkrétní léčbě.

Správce daně ale jen prozkoumal účetní sestavy předložené žalobcem, žádné další důkazy si neopatřil a neprokázal tak splnění podmínek úzké (ne)souvislosti, podmiňující podle představ žalovaného zdanění výnosu za ubytování a stravu. Dle žalobce nelze podmínku úzké souvislosti vykládat s odkazem na čl. 134 Směrnice, protože její transpozice řádně neproběhla. Pro úzkou souvislost je třeba posoudit toliko intenzitu vazby mezi zdravotní péčí na straně jedné a ubytováním a stravováním na straně druhé. Žalobce tvrdil, že ubytování a strava klientů je součástí lékařské péče, předložil bezvadné účetnictví, jímž bylo prokázáno, že při účtování, ani při cenotvorbě, se ubytování a strava neoddělují od lékařské péče a jde tak o komplexní léčbu složenou ze zdravotní péče, ubytování a stravování. Toto tvrzení žalobce daňové orgány nevyvrátily, neunesly své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu a žalovaný tak nemohl zákonným způsobem vydat napadené rozhodnutí. Nedostatečnost objasnění skutkového stavu je velmi dobře seznatelná z postupu správce daně, jak se jej rozhodl provést dle úředního záznamu ze dne 20.8.2015, čj. 773956/15/2304-60050-403095 (dále jen „úřední záznam“). Podle názoru žalobce z něj plyne, že správce daně se dávno před prvním místním šetřením u žalobce rozhodl, že doměří daň z poskytovaného ubytování a stravování a faktický stav ho absolutně nezajímal. Žalovaný se v bodě 28. napadeného rozhodnutí snažil váhu úředního záznamu zpochybnit tvrzeními, že jde jen o interní písemnost sloužící výlučně pro potřeby prvoinstančního správce daně, že úřední záznam obsahuje popis, jak dále postupovat a co zkoumat a šetřit či že se správce daně vyjádřil gramaticky nepřesně. Podle názoru žalobce jsou to jen nedůstojné výmluvy. Z úředního záznamu jasně plyne, že Generální finanční ředitelství ve svém stanovisku čj. 12028/14/7001-21000-011695 nařídilo správci daně, že ubytování a strava nemohou být osvobozeny od daně, když má daňový subjekt oprávnění k poskytování ambulantní péče a okolnosti jeho poskytování tak není třeba prověřovat. Správce daně se měl omezit jen na zjištění, zda žalobce poskytuje ambulantní či lůžkovou péči a zjistí-li, že ambulantní, pak má doměřit daň z poskytnutého ubytování a stravování. A přesně to správce daně učinil a potvrdil v přípisu ze dne 14. 1. 2016, čj. 18230/16/2403-60561-400700: „*Daňový subjekt dle Rozhodnutí Krajského úřadu Karlovarského kraje čj. 1017/ZD/10 ze dne 18.11.2010 o registraci nestátního zdravotnického zařízení fyzické osoby je oprávněn poskytovat rehabilitační a fyzikální medicínu v rozsahu ambulantní péče. Daňový subjekt tento druh péče poskytuje jako „léčbu“ a procedury jsou stanoveny lékařem při vstupní prohlídce s ohledem na zdravotní stav klienta. Poskytovaná léčba v rozsahu ambulantní péče, která je uvedená v Rozhodnutí Krajského úřadu, je dle § 58 odst. 1 písm. g) a § 58 odst. 1 ZDPH pro daňový subjekt jako poskytovatele plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. Ostatní poskytované služby, jako je ubytování, stravování příp. procedury nestanovené lékařem, jsou plněním zdanitelným, zahrnovaným do obrátu, kdy obrátem se rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná zdanitelná plnění (§ 6 odst. 2 písm. a) ZDPH).*“ Kdyby byl úřední záznam podnětem pro další prověřování, jistě by se

správce daně zabýval i charakterem poskytovaného ubytování a stravování, což ale neučinil. To usvědčuje žalovaného při hodnocení úředního záznamu z vyložené lži – charakter ubytování a stravování nikdy daňové orgány nešetřily a neměly ani tento úmysl. Žalovaný vzal za relevantní podklady pro určení, že se žalobce stal plátcem DPH, pouze výpisy z účetnictví, kontrolu prvotních dokladů a doklad o registraci žalobce coby nestátního zdravotnického zařízení, což je s ohledem na výše vymezené zákonné podmínky naprosto nedostatečné.

10) Zatajený důkaz

Žalovaný opřel napadené rozhodnutí o závěr, že „*prvoinstanční správce daně pro osvědčení spolehlivosti použitého poměrového koeficientu vypočítal z účetnictví jiného daňového subjektu, který působí ve shodné lokalitě jako odvolatel a poskytoval zdravotní služby ve stejném oboru jako odvolatel za stejné časové období, že výnosy za zdanitelná plnění - stravování a ubytování, které daňový subjekt k lázeňské péči poskytoval, činily poměrově k celkovým výnosům téměř 60 %. Odvolací orgán uzavírá, že procentuální rozdělení poměru osvobozených a zdanitelných plnění, který sdělil odvolatel prvoinstančnímu správci daně a který byl využit pro stanovení výše obratu za uskutečněná zdanitelná plnění lze považovat za směrodatný.*“ Za účelem ověření, jaké důkazy správce daně opatřil pro rozhodnutí ve věci, nahlížel žalobce dne 2.2.2016 do spisu a v protokole čj. 79717/16/2403-00510-403122 byl výslovně ujištěn, že mu bylo umožněno nahlížet do všech důkazů, které jsou podkladem pro vydání rozhodnutí. Žádný výpočet z účetnictví jiného daňového subjektu, který působí ve shodné lokalitě jako odvolatel a poskytovatel zdravotní služby ve stejném oboru, jako odvolatel za stejné časové období ve spise nebyl a žalobce se tak s ním nemohl seznámit a byl tak zkrácen na svém právu vyjádřit se ke všem důkazům, které byly použity pro rozhodnutí ve věci.

11) Nepřezkoumatelnost

Ač správce daně nezkoumal okolnosti, za nichž žalobce poskytuje ubytování a stravování, tak své rozhodnutí postavil 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.

12) Porušení zákonného zákazu posouzení předběžné otázky

Žalobce v odvolání namítal, že je prvostupňové rozhodnutí založeno na tvrzení správce daně obsaženém coby „přijatý závěr“ v úředním záznamu, že daňový subjekt provozuje zdravotnické zařízení s následnou lůžkovou péčí, ač je to v rozporu s jeho oprávněním, podle něž smí poskytovat jen zdravotnické zařízení s ambulantní péčí, čímž správce daně podle názoru žalobce porušil striktní zákaz daný § 99 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný se snažil vymlouvat, jak bylo popsáno výše, a to v bodě 28 napadeného rozhodnutí, a nad rámec napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „... *způsob uplatnění daně z přidané hodnoty u zdravotních služeb nebyl vázán na skutečnost, zda byly v daném konkrétním případě při jejich poskytnutí dodrženy či porušeny příslušné právní předpisy vztahující se*

k jejich poskytování. Při uplatnění zdanění u zdravotních služeb se prvoinstanční správce daně řídil toliko podmínkami obsaženými v ZDPH, resp. Směrnici, tj. zkoumal, zda se jednalo o činnosti s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví a služby s ní úzce související (viz body [16] a [17] tohoto rozhodnutí)“. Podstatné podle názoru žalobce je, že daňové orgány postavily své rozhodnutí na tvrzení, že žalobce nelegálně provozuje lůžkové zdravotnické zařízení, protože v rámci ambulantní léčby poskytuje i ubytování a stravování. Toto tvrzení se v daňovém řízení projevilo tím, že vůbec nebylo zkoumáno, jak jsou ubytování a stravování poskytovány. Žalobce namítal, že k posouzení dodržování podmínek provozu nestátního zdravotnického zařízení je oprávněn pouze příslušný krajský úřad. Ač § 58 ZDPH podmiňuje osvobození od daně tím, že zdravotní službu poskytuje poskytovatel zdravotních služeb a je uvedena v oprávnění k poskytování zdravotních služeb, neznamená to, že daňové orgány mohou suplovat specializovaný správní orgán a učinit si úsudek o otázce, zda žalobce provozuje svou činnost legálně. V případě, že zdravotnické zařízení provádí nepovolené činnosti, jde totiž o správní delikt [blíže § 115 odst. 1 písm. a) zákona č. 372/2011 Sb. o zdravotních službách i § 14 odst. 1 zákona č. 160/1992 Sb. o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních]. Žalovaný si tak nemohl učinit úsudek o otázce, zda žalobce provozuje nepovolené zdravotnické zařízení s následnou lůžkovou péčí a o to opřít napadené rozhodnutí, které je proto nezákonné.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhoval zamítnutí žaloby.

K námitce porušení Legislativních pravidel uvedl, že vláda jako nositel moci výkonné je ve smyslu článku 78 Ústavy oprávněna vydávat nařízení vlády k provedení zákona a v jeho mezích. Ve smyslu uvedeného nejsou Legislativní pravidla obecně závazným právním předpisem, na rozdíl od novely, která je zákonem, a je tudíž obecně závazná. Jakkoliv mohou Legislativní pravidla vyvolat očekávání, že se jimi bude vláda v legislativním procesu řídit, důsledkem jejich nedodržení není jakási „nicotnost“ zákona, které se žalobce dovolává, když požaduje, aby správce daně novelu nerespektoval. Žalovaný i správce daně tedy musí nadále postupovat v souladu se zákonem. Závěr, že nedošlo k transpozici práva EU do právního řádu České republiky, nelze činit ani z nedostatků důvodové zprávy ani z legislativního procesu, který přijetí novely předcházelo. Přestože důvodová zpráva může být vodítkem při výkladu zákona, sama není pramenem práva a zákon nemůže být na jejím základě vykládán v rozporu s jeho zněním. Žalovaný nesdílel názor žalobce, že novelou nedošlo k transpozici směrnice do českého právního řádu a tím spíše se nedomníval, že by na případ žalobce mělo být aplikováno v dané době již neúčinné znění zákona, čehož se žalobce dovolává. Takový postup by nebyl odůvodněný ani v případě, že by transpozice směrnice skutečně nebyla řádně provedena.

Snaha zpochybňovat transpozici práva EU, na základě podobnosti textu § 58 ZDPH ve znění novely a textu § 32 původního zákona o DPH, zcela postrádá jakékoliv opodstatnění. Žalovanému není známo, z jakého důvodu jsou obě ustanovení podobná, nicméně Česká republika usilovala o přijetí do EU dlouhodobě, nelze tudíž vyloučit určitou inspiraci evropským právem i v době, kdy jí Česká republika nebyla dosud vázána, avšak z

podobnosti různých zákonných ustanovení nelze dovozovat, že jimi nebyla Směrnice transponována.

Nezákonnost správní praxe založené Informací GŘ žalobce dovozuje z pouhého rozporu Informace GŘ s důvodovou zprávou k novele. Jak plyne z výše uvedeného, takový rozpor zásadně nemůže založit nezákonnost Informace GŘ. Rozpor Informace GŘ se zákonem či směrnicí (které prameny práva jsou, a rozpor s nimi by byl z hlediska zákonnosti Informace GŘ relevantní) žalobce nenamítá. Právo EU obecně je součástí právního řádu členských států (např. rozsudek Evropského soudního dvora ve věci *Flaminio Costa v E.N.E.L.*, případ 6/64 (*rozsudky Evropského soudního dvora jsou dostupné na <http://eur-lex.europa.eu>*). Jakkoli je specifickým Směrnice skutečnost, že její přímý účinek je s výjimkou situace, kdy znění Směrnice garantuje lepší postavení jednotlivci než vnitrostátní právní řád, kterým byla nesprávně implementována (případně pokud ji stát vůbec neimplementoval ve lhůtě, ve které tak měl učinit), vyloučen. V posuzovaném případě se žalobce přímé aplikace Směrnice nedomáhá, ale dovolává se mírnější úpravy, než jakou poskytuje zákon o DPH, a mírnější, než jakou zaručuje Směrnice, a to s odvoláním na nedostatky v legislativním procesu. Tyto nedostatky nadto nespočívají v porušení zákona, ale toliko v nedodržení pravidel schválených usnesením vlády. Žalobce pouze dovozuje, aby byl § 58 ZDPH v souladu se Směrnicí, nesměla by podmínka úzké souvislosti služeb (pro osvobození dalších plnění vedle samotného poskytnutí zdravotních služeb) být vztažena ke všem zdravotním službám, jelikož směrnice umožňuje uplatnění této podmínky u užší skupiny plnění, než která český právní řád označuje za zdravotní služby. Dle žalovaného případně širší uplatnění podmínky českým právním řádem by mělo za následek naopak snížení daňové zátěže oproti Směrnicí, ani v důsledku takové vady by se tedy žalobce nemohl dovolat nerespektování zákonného ustanovení a přímé aplikace Směrnice. Tato námitka nemá vliv na registraci žalobce k DPH, tento názor zjevně nezastává ani žalobce, jelikož uplatnění popisované výjimky se na jiných místech žaloby sám dovolává. Pokud žalobce touto námitkou směřuje výlučně k nemožnosti aplikovat závěry přijaté SDEU, žalovaný neshledal důvod, proč by rozdílná množina případů, z nichž lze výjimku uplatnit, měla mít vliv na výklad samotné podmínky. Žalobcem popisované rozdíly mezi Směrnicí a zákonem o DPH ve znění novely v posuzované věci nebrání aplikaci související judikatury SDEU.

K námitce, že z Informace GŘ nemohlo povstat přísnější zdanění žalobce (přičemž následně výkladem Informace GŘ žalobce toto tvrzení podporuje), žalovaný uvedl, že nezastává názor, že přísnější zdanění je důsledkem Informace GŘ. Účelem Informace GŘ je toliko seznámit adresáty právní normy se způsobem, jakým bude tato právní norma vykládána orgány finanční správy. Jak žalobce sám uvádí, obsahem informace je tvrzení, že: „*osvobození se vztahuje jen na oprávněné poskytovatele*“. Ustanovení § 58 odst. 1 ZDPH mimo jiné stanoví: „*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...*“. Avizovaným účelem novely bylo zajistit soulad dotčených právních předpisů mimo jiné se zákonem o zdravotních službách. Informace sama se skutečně nevyjadřuje k tomu, že by součástí ambulantní péče nemohlo být ubytování a strava a proč, upozorňuje však na souladnost užitých pojmů s pojmy v zákoně o zdravotních službách. Zákon o zdravotních službách rozlišuje v § 6 čtyři formy zdravotní

péče: péči ambulantní, jednodenní, lůžkovou a zdravotní poskytovanou ve vlastním sociálním prostředí pacienta. Definici ambulantní péče, k jejímuž poskytování je žalobce oprávněn, podává § 7 zákona o zdravotních službách. Nevyplyvá tudíž pouze z logiky věci, že žalobce není oprávněn poskytovat lékařskou péči, která zahrnuje ubytování a stravu. Zdravotní péči, která zahrnuje ubytování a stravu, může být v souladu se zákonem o zdravotních službách výlučně péče jednodenní či lůžková. K poskytování těchto forem zdravotní péče však žalobce nebyl oprávněn. Ubytování a strava tak nemůže být v případě žalobce plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně jako zdravotní služba ve smyslu § 58 ZDPH, jelikož žalobce není k poskytování takových služeb jako služeb zdravotních oprávněn. V úvahu tedy může v případě žalobce přicházet pouze osvobození dotčených plnění od daně z titulu jejich úzké souvislosti se zdravotními službami ve formě ambulantní, k nimž oprávněn je. Důvody, pro které nelze dotčená plnění označit za úzce související se zdravotní službou jsou uvedeny na str. 4 a násl. napadeného rozhodnutí. K žalobcem emotivně popisované nutnosti ubytovat jeho klientelu žalovaný uvedl, že tato nutnost není dána úzkou souvislostí poskytovaných plnění, ale zacílením žalobce na klientelu, které jsou služby poskytovány, z vysoké míry je tedy tato potřeba důsledkem vlastního rozhodnutí žalobce. Osvobození od DPH na základě úzké souvislosti plnění se zdravotní službou je však třeba v souladu s judikaturou SDEU „vykládat striktně, jelikož se jedná o výjimku z obecné zásady, podle které je daň z přidané hodnoty vybírána z každého poskytnutí služeb za protiplnění uskutečněného osobou povinnou k dani“ (viz bod 43 rozsudku Evropského soudního dvora C-287/00 Komise v. Německo).

Nálezem Ústavního soudu sp.zn. Pl.ÚS 1/12 byla zrušena část přechodného ustanovení zákona o zdravotních službách týkající se omezení platnosti dosavadních registrací nestátních zdravotnických zařízení (zbývající zrušená ustanovení žalobce nezmiňuje a pro posuzovanou věc jsou zcela irelevantní), nikoliv zákon jako celek. Dle žalovaného proto tento nález nemá jakýkoliv význam na platnost a účinnost ustanovení zákona o DPH odkazující na ustanovení zákona o zdravotních službách, které nebylo nálezem Ústavního soudu nijak dotčeno. Zrušení některých ustanovení zákona o zdravotních službách uvedeným nálezem nemůže způsobovat neměnnost daňového zatížení poskytovatelů zdravotních služeb, jak se žalobce domnívá, nehledě na to, že žalobce ve vztahu ke sporným službám ani není poskytovatelem zdravotních služeb. Žalovaný rovněž nepovažoval dotčené ustanovení za retroaktivní, ve vztahu ke změnám daňového zatížení citoval z nálezu pléna Ústavního soudu sp.zn. Pl. ÚS 17/11, že „princip právní jistoty nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, ta podléhá mimo jiné sociálně ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu.“ V posuzované věci se k výše uvedeným kritériím přidává požadavek na souladnost vnitrostátní právní úpravy s právem EU. Ani s ohledem na žalobcem citovaný nález pléna Ústavního soudu tedy nelze v posuzované věci aplikovat znění zákona o DPH před účinností novely. Správce daně by tak činil v přímém rozporu se zněním zákona a zatížil by tak vlastní rozhodnutí nezákonností.

K podkladům rozhodnutí a tvrzení žalobce, že správce daně nemohl z důkazů obsažených ve spisu určit, zda suma uskutečněných zdanitelných plnění podléhajících DPH dosáhla limitu pro registraci k dani, žalovaný uvedl, že zjištěný poměr vyplývá z vlastního vyjádření žalobce, které je považováno správcem daně za důkaz. Správce daně si danou informaci nadto ověřil porovnáním s dalším daňovým subjektem, přičemž bylo zjištěno, že

poměr udávaný žalobcem je v daném odvětví, na daném místě a v daném čase zcela reálný. Ve vztahu k žalobcem uváděné námitce spočívající v nařčení ze zatajování důkazu žalovaný uvedl, že správce daně nevyužil dotčené písemnosti jako důkazu. Jedná se o písemnost interního charakteru, jejímž jediným účelem bylo ověřit reálnost vyjádření žalobce, to se ukázalo jako reálné, a tedy vhodné k prokázání poměru mezi plněními od daně osvobozenými a plněními podléhajícími dani (viz bod 27 napadeného rozhodnutí). K námitce, že měl správce daně identifikovat, která jednotlivá plnění se na obratu ve smyslu zákona o DPH podílela, žalovaný uvedl, že je tento požadavek oprávněný při stanovení daně. Ve vztahu k registraci k dani z moci úřední zákon správcí daně takovou povinnost nestanoví. Požadavek určení jednotlivých plnění je u žalobce zcela nereálný, jelikož jednotlivá plnění neevidoval ani on sám. Pro registraci k dani je nutné prokázat naplnění zákonných podmínek registrace, což správce daně přesvědčivě učinil, jaké konkrétní důkazy k tomu má správce daně použít, zákon nestanoví.

Předběžnou otázkou se rozumí požadavek na zjištění určité skutečnosti či učinění si úsudku o určité otázce (pokud to zákon nezakazuje), na které bude záviset výsledek konkrétního řízení. Žalobcem je namítáno nezákonné posouzení předběžné otázky spočívající v odpovědnosti za spáchání správního deliktu. Výsledek řízení je však na tom, zda byl spáchán správní delikt či nikoliv, zcela nezávislý. Pokud si tedy v průběhu řízení správce daně učinil úsudek, jehož obsahem mohl být závěr o spáchání správního deliktu žalobcem (viz bod 28 napadeného rozhodnutí), nemohl tento úsudek mít vliv na výsledek řízení, ve vztahu k němu tedy nebyl předběžnou otázkou. Správce daně se tak porušení zákonného zákazu vyplývajícího z § 99 odst. 2 daňového řádu ani teoreticky nemohl dopustit. Premisou rozhodnutí o registraci k DPH je naopak závěr, že strava ani ubytování poskytované žalobcem nejsou poskytovány jako zdravotní služba, a proto rozhodnutí správních orgánů obou stupňů vycházejí z předpokladu, že žalobce se vlastním jednáním správního deliktu ve smyslu § 115 odst. 1 písm. a) zákona o zdravotních službách nedopustil.

IV. Vyjádření účastníků při jednání soudu

O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání, při němž žalobce i žalovaný setrvali na svých stanoviscích. Žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nezákonnost a navrhoval přiznání mu práva na náhradu nákladů řízení. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby.

V. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Žaloba není důvodná.

Právní hodnocení

Žalobce v žalobě uvádí, že provozuje nestátní zdravotnické zařízení, ve kterém poskytuje zdravotní péči pacientům - samoplátcům, a to formou léčebně - rehabilitačních pobytů. Zdravotní péče je poskytována na základě posouzení zdravotního stavu pacienta lékařem, který rozhoduje o léčebných kúrách, ubytování a stravě. Žalobce na všechna výše popsaná plnění pacientům uplatňoval osvobození od DPH v souladu s § 58 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“*), ve znění do 31.3.2012. Dle správce daně došlo novelou § 58 ZDPH, účinnou od 1.4.2012, v důsledku transpozice evropského práva k takové změně zákona o DPH, že je potřeba DPH podrobit ubytování a stravování poskytované pacientům žalobcem. Správce daně proto vydal rozhodnutí o registraci žalobce k DPH z moci úřední a žalovaný jeho rozhodnutí napadeným rozhodnutím potvrdil.

Zásadní žalobní námitkou je tvrzení žalobce, že se i po novele zákona o DPH, účinné od 1.4.2012, provedené 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 jen „zákon č. 375/2011 Sb.“*), musí na zdanění služeb poskytovaných žalobcem aplikovat § 58 ZDPH ve znění účinném do 31.3.2012. Žalobce tvrdí, 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 uvedených v žalobě pod body 1) až 8) 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 (zákon o zdravotních službách) – (*dále jen „zákon o zdravotních službách“*).

Žalobce je právnickou osobou registrovanou jako nestátní zdravotnické zařízení k poskytování rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče (rozhodnutí Krajského úřadu Karlovarského kraje ze dne 11.11.2010, čj. 1017/ZD/10, které nabylo právní moci dne 18.11.2010).

S účinností od 18.11.2010 (*dále též „rozhodná doba“*) byl žalobce oprávněn poskytovat rehabilitační a fyzikální medicínu v rozsahu ambulanční péče.

Původ slova ambulance je přes francouzštinu z latinského ambulāre — „*chodit, procházet se, docházet*“. Ambulancí je lékařská ordinace (místnost, pracoviště) určená k ambulantnímu vyšetření nebo ošetření pacientů, tedy bez nemocničního ubytování (viz <https://cs.wikipedia.org/>). Význam slova ambulantní péče je pak nutno vykládat jako

odbornou péči (např. zdravotní) poskytovanou docházejícím klientům, resp. pacientům (viz <http://slovník-cizich-slov.abz.cz>).

Právními předpisy upravujícími problematiku poskytování rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče právníckými osobami odlišnými od státu byly v rozhodné době zákon č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu (*dále jen „zákon o péči o zdraví lidu“*), zákon č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních (*dále jen „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 „zákon o veřejném zdravotním pojištění“*).

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.

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 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 (*dále jen „provozovatel“*) – (viz § 2). 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.

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). Zákon o veřejném zdravotním pojištění, ve znění účinném v rozhodné době, definoval zdravotní péči jako péči poskytnutou s cílem zachovat nebo zlepšit zdravotní stav pojištěnce a rozlišoval poskytování zdravotní péče ve formě ambulantní a ústavní.

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).

Žalobce byl oprávněn od 18.11.2010 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 ambulační péče a ústavní péče. Ambulantní péče již na základě této právní úpravy nezahrnovala pobyt a stravu v zařízeních, kde byla poskytována.

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 ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (*dále jen „Směrnice 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.

Podle § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH, ve znění účinném v rozhodné době: „*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: „*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 optikami.*“

Podle § 94 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném v rozhodné době: „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: „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).“

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).

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.

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: „Jelikož zákon o DPH před 01.04.2012 jednoznačně nedefinoval pojmy zdravotnické služby a související služby, došlo k 01.04.2012 k novelizaci ust. § 58 ZDPH a to zákonem č. 375/2011 Sb. Tato novelizace reagovala na přijetí zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (dále jen „zákon o ZS“). Ustanovení § 58 ZDPH bylo touto změnou uvedeno do souladu s novými pojmy užívanými v zákoně o ZS a zároveň taktéž do souladu se Směrnicí a judikaturou

Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). „Z uvedeného nevyplývá, že by žalovaný dal žalobci za pravdu, že byl žalobce 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 zabýval v souladu s § 89 odst. 2 správního řádu na základě odvolacích námitek žalobce „hlavní spornou otázkou, zda se odvolatel stal ze zákona plátcem daně od 01.01.2013“. Posouzení této otázky se v odůvodnění napadeného rozhodnutí 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. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by se žalovaný zabýval právní úpravou této problematiky účinnou do 31.3.2012 a že by odůvodňoval „přísnější zdanění“ od 1.4.2012, jak v žalobě tvrdí žalobce.

C.

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. Promítl se také do § 58 odst. 1 ZDPH, podle jehož znění od 1.4.2012: *„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.“*

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.

Podle zákona o zdravotních službách se poskytovatelem zdravotních služeb rozumí fyzická nebo právníká 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.

Žalobce je oprávněn poskytovat „*rehabilitační a fyzikální medicínu v rozsahu ambulantní péče*“. Žalovaný nezpochybňuje, že provozování takové činnosti je ve smyslu § 58 odst. 1 ZDPH, ve znění od 1.4.2012, zdravotní službou podle zákona upravujícího zdravotní služby, poskytovanou poskytovatelem zdravotní služby, přičemž rozsah poskytovaných zdravotních služeb je vymezen v oprávnění k poskytování služeb, a jedná se o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví. Dle žalovaného: „*Provozování takovéto činnosti, tj. uskutečňování plnění představující vymezenou zdravotní službu, je v souladu s § 58 ZDPH pro účely daně z přidané hodnoty považováno za plnění osvobozené bez nároku na odpočet daně, které zároveň nevstupuje do výpočtu obrátu pro povinnou registraci osoby povinné k dani k plátcovství DPH*“. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že je ustanovení § 58 odst. 1 ZDPH od 1.4.2012 rovněž v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES, podle níž je osvobozena od DPH lékařská 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 osvobozeny od DPH.

Oprávnění poskytovat plnění v rozsahu ambulantní péče znamená dle § 7 odst. 1 zákona o zdravotních službách, že se jedná o poskytování zdravotní služby, která nevyžaduje hospitalizaci pacienta. Uvedl-li žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že vyplývá „*z logiky věci*“, že součástí služeb poskytovaných v rozsahu ambulantní péče není ubytování a strava pacientů, pak takové odůvodnění není nepřezkoumatelné, jak namítá žalobce, a to

vzhledem k významu slova ambulantní, jak byl výše uveden a jak je znám v povědomí široké veřejnosti, a zejména vzhledem k tomu, že tato argumentace byla součástí širšího odůvodnění, proč nemohou být ubytování a strava pacientů službami podle § 58 ZDPH osvobozenými od DPH.

Žalobce opírá osvobození od daně bez nároku na odpočet daně u plnění poskytovaného pacientům o posouzení zdravotního stavu pacienta lékařem, který rozhodne nejen o druhu poskytnuté rehabilitační a fyzikální medicíny, ale rozhodne také o nutnosti ubytování pacienta a o stravě, která mu bude poskytována. Dle žalobce je tak ubytování a strava pacienta službou úzce související se zdravotní službou. Žalovaný se proto v odůvodnění napadeného rozhodnutí věnoval také této otázce. Zcela správně dovodil, že se nejedná o službu přímo se vztahující k poskytované zdravotní službě ve smyslu zákona o zdravotních službách, tj. o vedlejší plnění související s poskytováním zdravotní služby vymezené v § 58 ZDPH. Správně vycházel z rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie (*dále též jen „SDEU“*), který opakovaně vyložil pojem hlavní a vedlejší plnění, resp. související služby. Žalovaný k tomu citoval z rozsudků C-349/96 ve věci Card Protection Pian, C-10 9/02 ve věci Recueil, C-394/04 a C-395/04 ve věci Ygeia (rozsudky SDEU jsou dostupné na <http://curia.europa.eu/>).

Dle žalovaným citovaných rozhodnutí SDEU lze službu úzce související s poskytovanou zdravotní službou charakterizovat jako službu nezbytnou pro dosažení poskytovaného léčebného cíle, která není cílem sama o sobě, slouží lepšímu využití hlavní zdravotní služby a její hodnota je ve srovnání s hodnotou hlavní zdravotní služby obvykle nevýznamná. I podle právní úpravy § 58 ZDPH, účinné od 1.4.2012, může poskytovatel ve smyslu § 11 odst. 1 zákona o zdravotních službách poskytovat pouze zdravotní služby uvedené v oprávnění k poskytování zdravotních služeb, v daném případě v rozsahu ambulantní péče. Za službu úzce související s poskytováním „*rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče*“ nelze označit současné poskytování ubytování a stravy pacientům, resp. klientům, byť by o tom rozhodl v rámci vstupní lékařské prohlídky lékař.

Na podporu uvedené argumentace lze z žalovaným citované judikatury SDEU doplnit, že podle článku 134 Směrnice Rady 2006/112/ES lze jako související služby osvobodit pouze taková plnění, jejichž poskytnutí je v souvislosti s poskytnutím hlavní služby nezbytné. V případě oprávnění poskytovat nemocniční péči (dle zákona o zdravotních službách ústavní péči) se osvobození nemůže vztahovat na poskytování služeb, které zvyšují pohodlí a blahobyt hospitalizovaných osob. Obdobně je posuzováno poskytování telefonních služeb a pronájem televizorů hospitalizovaným osobám, jakož i poskytování lůžek a stravy osobám, které je doprovázejí, neboť nepředstavují činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče. K tomu soud doplňuje, že si je vědom toho, že je žalobce oprávněn poskytovat toliko ambulantní péči.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí proto zcela správně shodně s prvostupňovým správním orgánem konstatoval, že „*služby poskytnuté odvolatelem klientům nad rámec služeb spočívající v ambulantní péči, jsou samostatnými zdanitelnými plněními a nikoliv plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet daně z titulu toho, že by byly*

plněními vedlejšími k plnění hlavnímu – zdravotní službě osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně dle ust. § 58 odst. 1 ZDPH. Jak vyplývá z judikatury SDEU, k tomu, aby poskytnuté služby spočívající ve stravování a ubytování byly považovány za plnění vedlejší k plnění hlavnímu ... a z pohledu zákona o DPH na ně bylo pohlíženo jako na dodání plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně jako celek, je nutné, aby se jednalo o služby nezbytné pro dosažení léčebných cílů, v jejichž rámci byly poskytnuty, a zároveň jejich základním účelem není získání dodatečného příjmu pro poskytovatele těchto služeb. Již samotná skutečnost toho, že odvolatel má oprávnění poskytovat pouze zdravotní služby ambulantního charakteru, z logiky věci tedy vylučuje, aby služby spočívající v ubytování či stravování byly službami nezbytnými k výkonu zdravotní služby poskytované odvolatelem, jenž mají pouze ambulantní charakter.“

D.

Prvostupňový správní orgán učinil dne 9.10.2015 v rámci své vyhledávací činnosti místní šetření u žalobce za účelem zjištění, jakou ekonomickou činnost fakticky vykonával v letech 2012 až 2014. Povinnost žalobce registrovat se jako plátce DPH byla prvostupňovým správním orgánem přezkoumána ode dne 1.4.2012, tedy ode dne účinnosti zákona č. 375/2011 Sb., jímž byl novelizován s účinností od 1.4.2012 zákon o DPH.

Žalobce sdělil, že poskytuje komplexní léčbu, která zahrnuje poskytnutí zdravotních služeb ve smyslu lékařské prohlídky, procedur, kontrolních prohlídek lékaře 24 hodin denně, ubytování a stravování a mimo to také služby hotelového typu. Sdělil, že nesleduje obrat za uskutečněná zdanitelná plnění a plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně dle § 58 odst. 1 ZDPH (viz protokol čj. 836673/15/2403-60561-400700). V rámci ústního jednání dne 27.10.2015 žalobce předložil důkazní prostředky z účetnictví a sdělil: „[...] *ambulantní péče, která je dle zákona od DPH osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně a nezahrnuje se do obratu rozhodného pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty, se podílí na výnosech uvedených na účtu č. 602 odhadem přibližně 60 %.*“ Jednotlivé daňové doklady zaúčtované na výnosovém účtu č. 602 byly k návrhu žalobce překontrolovány v jeho sídle (viz úřední záznam čj. 931417/15/2403-60561-4000700).

Z předložených důkazních prostředků, zejména z výsledovky posuzované analyticky po měsících a z uvedených tvrzení žalobce prvostupňový správní orgán zjistil, že žalobce dosáhl v měsících duben a květen roku 2012 celkově obratu ve výši 4.516.614 Kč, sestávajícího z výnosů za poskytnuté zdravotní služby „*rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče*“, za ubytování a stravování klientů a za stravování zaměstnanců ve výši 1.431 Kč. Žalobce nevedl v účetnictví na výnosovém účtu 602 odděleně výnosy za poskytnuté zdravotní služby ve smyslu § 58 odst. 1 ZDPH osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně a výnosy za poskytnuté služby (stravování a ubytování), které byly zdanitelnými plněními. Prvostupňový správní orgán proto vycházel ze sdělení žalobce, že výnosy za poskytnuté zdravotní služby „*rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče*“ tvoří 60 % výnosů za všechny poskytnuté služby klientům. Dospěl tak k závěru, že žalobce překročil obrat stanovený v § 6 odst. 1 ZDPH pro registraci plátce DPH v květnu 2012 (40 % z obratu 4.516.614 Kč činí 1,806.645 Kč plus 1.431 Kč je 1.808.076 Kč).

Nedůvodnou je v té souvislosti námitka žalobce, že prvostupňový správní orgán nemohl z důkazů založených ve spise zjistit, jaká zdanitelná plnění podléhající dani žalobce uskutečňoval. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřil k totožné odvolací námitce a zcela v souladu s obsahem správního spisu hodnotil, že prvostupňový správní orgán uskutečnil kontrolu daňových dokladů, prověřil jednotlivé daňové doklady zaúčtované v účetnictví na výnosovém účtu č. 602, vycházel z tvrzení žalobce, že výnosové účty zahrnují veškeré výnosy, aniž by bylo odděleně účtováno o výnosech za uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. I když prvostupňový správní orgán fyzicky zkontroloval daňové doklady zahrnuté v účetnictví na výnosovém účtu č. 602, nebyl z předložených účetních dokladů zřejmý rozsah a druhové členění poskytovaných služeb. Zohlednil proto tvrzení žalobce, že poskytnuté zdravotní služby ambulantního charakteru, tj. bez ubytování a stravování, tvoří 60 % celkových výnosů uvedených na výnosovém účtu č. 602. V rámci vyhledávací činnosti nezjistil žádné skutečnosti, které by tvrzení žalobce ohledně procentního rozložení výnosů za služby ambulantní péče a výnosů za služby spočívající v ubytování a stravování jakýmkoliv způsobem vyvracely. Žalovaný úvahu prvostupňového správního orgánu doplnil a uvedl, že i za situace, kdy by poměr výnosů za ubytování a stravování byl k celkovým výnosům nižší než žalobcem uváděných 40 %, tak s ohledem na celkový obrát žalobce, který za kalendářní rok 2012 přesáhl 19 milionů Kč, by se muselo pro to, aby nebyl překročen obrát, jednat o výnosy poskytované v zanedbatelné míře (méně než 10 % z celkových výnosů). To je však vyloučeno s ohledem na tvrzení žalobce, že poskytuje klientům komplexní službu zahrnující i ubytování a stravování. Postup prvostupňového správního orgánu shledává soud jediným možným za situace, kdy žalobce neúčtoval odděleně o zdravotních službách a o poskytnutém ubytování a stravování. Na základě jeho účetnictví, ač se jím prvostupňový správní orgán podrobně zabýval, nebylo možné dospět k jednoznačnému závěru o výši obrátu žalobce zahrnujícím poskytovaná plnění neosvobozená od DPH. K závěru o výši tohoto obrátu proto bylo nutné dojít na základě vyjádření samotného žalobce, který uvedl, že podíl zdravotních služeb vůči ubytování a stravování je 60 % ku 40 %. Shodně s žalovaným soud konstatuje, že uvedené procentuální rozdělení poměru osvobozených plnění a zdanitelných plnění sdělené žalobcem, které bylo využito pro stanovení výše obrátu za uskutečněná zdanitelná plnění, lze považovat za jediný možný způsob jeho stanovení.

Nedůvodnou je procesní námitka spočívající v použití zatajeného důkazu. Prvostupňový správní orgán pro osvědčení spolehlivosti použitého poměrového koeficientu vypočítal z účetnictví jiného daňového subjektu (který působí ve shodné lokalitě jako žalobce a poskytoval zdravotní služby ve stejném oboru) za stejné časové období, že výnosy za zdanitelná plnění stravování a ubytování, které tento daňový subjekt k lázeňské péči poskytoval, činily k celkovým výnosům téměř 60 %. Uvedeným způsobem si prvostupňový správní orgán ověřil správnost svého postupu v případě žalobce. Tento postup prvostupňového správního orgánu nebyl použit v neprospěch žalobce, ale pouze k ověření toho, co žalobce sám tvrdil, tzn. poměru 60 % ku 40 %. Pokud nebyl za této situace žalobce seznámen s účetnictvím tohoto jiného obdobného subjektu, nemohl být žádným způsobem zkrácen na svých právech. Takové ověření pouze vedlo k potvrzení jeho vlastního tvrzení.

Soud se ztotožňuje s žalovaným, který v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „Dle přechodného ustanovení zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 502/2012 Sb.“), v čl. II pod bodem č. 4 se osoba povinná k dani, která nesplnila povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo § 95 odst. 2 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, dnem nabytí účinnosti tohoto zákona stává plátcem a je povinna do 15 dnů od tohoto dne podat přihlášku k registraci. Správce daně stanoví daň z přidané hodnoty náhradním způsobem podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Zákon č. 502/2012 Sb. nabyl účinnosti dne 01.01.2013.“ Žalovaný se zcela správně ztotožnil s prvostupňovým správním orgánem v tom, že je žalobce osobou povinnou k dani, neboť „byly splněny podmínky vyplývající z ust. § 6 ZDPH“. Žalobce nesplnil povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 zákona o DPH, přede dnem nabytí účinnosti zákona 502/2012 Sb., proto se dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. dnem 1.1.2013, stal plátcem DPH a byl povinen do 15 dnů od tohoto dne podat přihlášku k registraci, což žalobce neučinil. Postup prvostupňového správního orgánu, který rozhodl o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty ode dne 1.1.2012, byl proto v souladu s § 129 odst. 3 písm. a) daňového řádu, ve znění účinném od 1.1.2013, podle něhož: „Správce daně podle povahy věci rozhodne z moci úřední o registraci, nebo o zrušení registrace, pokud je to důvodné a pokud daňový subjekt nepodá přihlášku k registraci.“

E.

V souvislosti s přijetím nových zákonů upravujících poměry ve zdravotnictví byl s účinností od 1.4.2012 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. Změna ustanovení § 58 odst. 1 ZDPH spočívala, jak bylo výše uvedeno, 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 podmínky, 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) téže směrnice „poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotčeném členském státě“. Uvedené osvobození od daně bylo rozvedeno judikaturou SDEU, jak správně uvedl žalovaný, který s odkazem na konkrétní rozhodnutí SDEU konstatoval, že je v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES a judikaturou SDEU osvobozena lékařská 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*“. Správný je proto názor žalovaného, že 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.

Důvodnou není námitka žalobce, 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. 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). Zákonodárný 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, jednota 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 nemá soud pochyb 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.

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, odůvodňuje 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 ustanovení § 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 není uvedena směrnice, případně její konkrétní ustanovení, v důvodové zprávě zmíněno.

Nedůvodné je 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“.

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 jen „Informace GFŘ“*). Žalobce namítá, 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. 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, 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 GFŘ.

Nedůvodnou je námitka, že Informace GFŘ 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. Jak bylo již uvedeno, Informace GFŘ 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 GFŘ, neboť, jak již bylo uvedeno, povinnost zdanit poskytované ubytování a stravování měl žalobce již za právní úpravy účinné do 31.3.2012.

Ze stejných důvodů, jak byly již výše uvedeny, jsou nedůvodné námitky nesouladu mezi Směrnicí Rady 2006/112/ES, ustanovením § 58 ZDPH a Informací GFŘ. 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.

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 nálesem 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.

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 své 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“.

Nedůvodnou je také námitka porušení zákonného zákazu posouzení předběžné otázky. V odůvodnění napadeného rozhodnutí k obdobné odvolací námitce žalovaný uvedl ohledně úředního záznamu čj. 773956/15/2304-60050-403095, proti němuž žalobce brojil již v odvolání, že „byl zpracován v rámci vyhledávací činnosti prvoinstančního správce daně a nese charakter interní písemnosti sloužící výlučně pro potřeby prvoinstančního správce daně dle ust. § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Pod označením „Přijatý závěr“ v úředním záznamu prvoinstančního správce daně vyjádřil doposud zjištěné, ale nepodložené skutečnosti, ze kterých vyplynula nutnost provést další úkony v rámci vyhledávací činnosti ve spolupráci s odvolatelem pro to, aby byly opatřeny další podklady a důkazní prostředky vedoucí k detailnějšímu ověření skutkového stavu. Pro toto svědčí argumentace prvoinstančního správce daně uvedená v závěru odstavce, kde je jednoznačně popsáno, jak má prvoinstanční správce daně postupovat a které okolnosti považuje za nutné dále zkoumat a šetřit. Citace odvolatele v odvolání ohledně přijatého závěru prvoinstančního správce daně je pouze vytržena z kontextu rozsáhlejšího textu. Po posouzení celého souvisejícího textu lze konstatovat, že prvoinstanční správce daně měl jednoznačně v úmyslu toliko popsat dosavadní zjištění, nastínit možné alternativy a učinit taková opatření, aby završil na tento úřední záznam navazující vyhledávací činnost případným zahájením daňového řízení. Lze připustit, že v citované větě úředního záznamu se prvoinstanční správce daně vyjádřil gramaticky nepřesně. Avšak již z následujícího textu lze z kontextu vyloučit, že by se jednalo o konečný závěr či úsudek prvoinstančního správce daně. Z dalšího textu úředního záznamu vyplývá, že z dosavadních zjištění nebylo jednoznačně seznatelné, jaký druh zdravotní péče odvolatel ve skutečnosti poskytuje, zda lůžkovou či ambulantní, tuto okolnost je potřeba dále prošetřit. K tomu je doporučeno v úředním záznamu další postup prvoinstančního správce daně, kde na prvním místě je navrženo, že prvoinstanční správce daně bude dále zkoumat, jaký typ služeb ve skutečnosti odvolatel poskytuje. Dle výše popsaného tak lze vyloučit, že by prvoinstanční správce daně v dané věci přijal konečný úsudek vyjmenovaný v ust. § 99 odst. 2 daňového řádu, a proto odvolací orgán shledává odvolací námitku v tomto duchu za nedůvodnou.“

Jednak je nutno konstatovat, že je v daném případě nerozhodné, zda byl spáchán správní delikt či nikoliv. Jak již bylo uvedeno, v daném řízení bylo posuzováno, zda se žalobce s účinností od 1.1.2013 stal ze zákona plátcem DPH. Pokud tedy z obsahu uvedeného úředního záznamu vyplývá, že si prvostupňový správní orgán učinil úsudek o spáchání

správního deliktu žalobcem, nemohl tento úsudek mít vliv na výsledek řízení, ve vztahu k němu tedy nebyl předběžnou otázkou. Jak správně uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě, pro rozhodnutí o registraci žalobce jako plátce DPH byl zásadní závěr, že strava ani ubytování poskytované žalobcem nejsou poskytovány jako zdravotní služba. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů proto nemohla vycházet z předpokladu, že se žalobce vlastním jednáním dopustil správního deliktu ve smyslu § 115 odst. 1 písm. a) zákona o zdravotních službách.

Závěr

Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalované v souvislosti s řízením náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í : **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.**

V Plzni dne 5. září 2017

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.