



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Daniely Menclové a Mgr. Lenky Havlíčkové ve věci

žalobkyně: **TEREZINY LÁZNĚ DUBÍ, a. s.**, IČO 28687264,
sídlem Lázeňská 21/3, 417 01 Dubí,
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem,
sídlem Kostelní 233/1, 412 01 Litoměřice,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2019, č. j. 32789/19/5300-21441-703172,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2020, č. j. 32789/19/5300-21441-703172, jímž bylo zamítnuto odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 6. 2018, č. j. 1733624/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 ve výši 200 295 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 40 059 Kč, č. j. 1733714/18/2514-50523-507835, kterým byla

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 169 026 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 33 805 Kč, č. j. 1734047/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 187 145 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 37 429 Kč, č. j. 1734151/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 120 630 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 24 126 Kč, č. j. 1734180/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 ve výši 231 170 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 46 234 Kč, č. j. 1734202/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014 ve výši 229 023 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 45 804 Kč, č. j. 1734210/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014 ve výši 247 285 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 49 457 Kč, č. j. 1734245/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014 ve výši 278 468 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 55 646 Kč, č. j. 1734304/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014 ve výši 284 468 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 56 893 Kč, č. j. 1734331/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014 ve výši 322 038 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 64 407 Kč, č. j. 1734398/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 405 390 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 81 078 Kč, č. j. 1734415/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 294 806 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 58 961 Kč, č. j. 1734436/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014 ve výši 331 707 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 66 341 Kč, č. j. 1734450/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 381 659 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 76 331 Kč, č. j. 1734484/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 290 442 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 58 088 Kč, č. j. 1734500/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 185 296 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 37 059 Kč, č. j. 1734542/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 ve výši 202 273 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 40 454 Kč, č. j. 1734555/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 ve výši 131 441 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 26 288 Kč, č. j. 1734971/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 ve výši 188

651 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 37 730 Kč, č. j. 1734981/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015 ve výši 104 364 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 20 872 Kč, č. j. 1734985/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2015 ve výši 355 846 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 71 169 Kč, č. j. 1734991/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2015 ve výši 229 357 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 45 871 Kč, č. j. 1734995/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 271 429 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 54 285 Kč, č. j. 1734998/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2015 ve výši 145 376 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 29 075 Kč, č. j. 1735002/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015 ve výši 252 077 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 50 415 Kč, č. j. 1735006/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 419 196 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 83 839 Kč, č. j. 1735012/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 466 304 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 93 260 Kč, č. j. 1735020/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 172 704 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 34 540 Kč.

2. Žalobkyně se v žalobě zároveň domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

3. Podle žalobkyně byla důvodem pro doměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) skutečnost, že žalobkyně neprokázala svůj nárok na osvobození od DPH u doprovodných služeb poskytovaných pacientům v rámci léčebně rehabilitačních pobytů podle § 58 zákona o DPH. V kontrolovaném období poskytovala žalobkyně zdravotní služby podle § 58 odst. 1 zákona o DPH na základě oprávnění Krajského úřadu Ústeckého kraje, kdy pouze nedopatřením byla její registrace neúplná v tom, že neobsahovala lůžkovou, ale pouze ambulantní formu lékařské péče. Žalobkyně ovšem s ohledem na naplnění léčebných cílů péče poskytovala nejen zdravotní péči ambulantní, ale i lůžkovou. Žalobkyně neodmítala své pochybení stran nesrovnalosti v povolení, nicméně odmítla, že porušila čl. 132 a čl. 134 Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému DPH (dále jen „Směrnice o DPH“). Dále žalobkyně namítala, že správce daně odmítl vše, co žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila, sdělila či vysvětlila s pouhým odkazem na výklad slova ambulantní.
4. Žalobkyně dále uvedla, že poskytování rehabilitační léčby v objektu Tereziných lázní sahá až do roku 1870 a do současnosti jsou rehabilitační služby poskytovány ambulantní a léčebnou formou. Podotkla, že k 1. 4. 2012 nabyl účinnosti zákon č. 372/2011 Sb., o

zdravotních službách (dále jen „zákon o ZS“), který ke dni 31. 3. 2012 zrušil mj. zákon č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních (dále jen „zákon o zdravotní péči“). Veškeré léčebně rehabilitační služby (včetně lůžkové péče) byly žalobkyní od roku 2008 poskytovány na základě tohoto zákona a z hlediska zákona o DPH byly podle § 58 ve znění platném do konce března 2012 osvobozeny, včetně osvobození služeb úzce souvisejících. Dne 1. 4. 2012 nabyla účinnosti novela zákona o DPH, která změnila definici pojmu zdravotní služba, přesto ale nadále neodlišuje ambulantní a lůžkovou péči. S přijetím zákona o ZS ani s přijetím novely zákona o DPH od 1. 4. 2012 se nezměnil charakter lékařské činnosti žalobkyně.

5. Žalobkyně poukázala na to, že v ustanovení § 58 odst. 1 zákona o DPH je osvobození od daně navázáno na držení oprávnění poskytovatelem podle zákona o ZS, který ve svém § 7 odst. 1 uvádí, že *„Ambulantní péče je zdravotní péčí, při níž se nevyžaduje hospitalizace pacienta nebo přijetí pacienta na lůžko do zdravotnického zařízení poskytovatele jednodenní péče.“* Žalobkyně měla za to, že skutečnost, že ambulantní zdravotní péče podle zákona o ZS hospitalizaci pacienta nevyžaduje, ještě neznamená, že pro dosažení léčebného cíle není nezbytná a že nejde o službu úzce související se zdravotní službou. V tomto kontextu odkázala žalobkyně na znění § 58 odst. 1 zákona o DPH, v němž je uvedeno, že *„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.“* Jak vyplývá z § 36 odst. 3 písm. c) zákona o DPH, do základu daně plnění hlavního se zahrnují vedlejší výdaje, které jsou pro poskytnutí plnění hlavního nezbytné, slouží k jeho lepšímu využití, a poskytnutí vedlejšího plnění není samo o sobě cílem.
6. Žalobkyně zdůraznila, že podle ustálené judikatury českých soudů, tak i Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) platí pravidlo že, když je sazba daně platná pro plnění hlavní, uplatní se i pro plnění vedlejší. V rámci zdravotních služeb lze za vedlejší službu, která úzce souvisí se službou hlavní, považovat všechny služby nezbytné pro dosažení léčebných cílů. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek SDEU C-349/96 CPP či novější C-463/16 Stadion Amsterdam, rozsudek C-394/04 a C - 395/04 Ygeia.
7. Žalobkyně měla za to, že na základě čistě jazykového výkladu § 58 odst. 1 zákona o DPH lze dovodit, že ať má subjekt v souladu se zákonem o ZS platné oprávnění k provozování jakékoliv formy zdravotní služby (lůžkovou, ambulantní a další), vztahuje se na něj za splnění ostatních podmínek zákona o DPH osvobození od daně, a to nejen ve vztahu k samotné zdravotní službě, nýbrž i ke službě s ní úzce související. V této souvislosti žalobkyně poukázala na zásadu in dubio mitius a uvedla, že za situace, kdy relevantní zákonná úprava umožňuje vícero argumentačně podložených výkladů směřujících k odlišným výsledkům, je zcela namíste přednostně používat ten způsob výkladu, který co nejvíce respektuje uvedenou zásadu.
8. Dále žalobkyně trvala na tom, že pokud správce daně odmítl koncepci plnění hlavního a vedlejšího, jako plnění jediného, ať už z důvodu chybějícího oprávnění žalobkyně k poskytování lůžkové péče, jak uvádí ve zprávě o daňové kontrole, či z důvodu odmítnutí jazykového výkladu § 58 odst. 1 zákona o DPH, bylo namíste zohlednit výkladová stanoviska SDEU k otázce chybějícího povolení k provozování dané zdravotní služby. K tomu poukázala na závěry uvedené v rozsudcích SDEU, a to rozsudcích C-443/04 Solleveld a C-444/04 Eijnsbergen, v nichž soudní dvůr dospěl k závěru, že osoba, aby se na ni vztahovalo osvobození od daně, musí poskytovat léčebnou péči a při jejím výkonu Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

respektovat vymezení dané členským státem svým vnitřním předpisem. Toto vymezení však nemůže být neomezené, tzn., že nesmí poškozovat cíle sledované Směrnicí, ani zásady práva Společenství, zejména zásadu rovného zacházení (tzv. zásadu daňové neutrality), která brání tomu, aby bylo s podobnými službami, které si navzájem konkurují, zacházeno z hlediska DPH odlišně. Žalobkyně měla za to, že v případech, kdy chybí oprávnění v kvalifikaci či činnosti, je třeba přihlídnout k odborné kvalifikaci osob poskytujících zdravotní péči a ke skutečnosti, zda má služba pro příjemce rovnocennou úroveň kvality. Žalobkyně v této souvislosti namítala, že správci daně v rámci daňové kontroly prokázala, že disponuje oprávněním k provozování zdravotní služby podle zákona o ZS, několikrát mu sdělila a prokázala, že zdravotní služby, které poskytuje, jsou službami, k jejichž poskytování má už na základě toho, že drží oprávnění, veškeré materiálně-technické i personální zabezpečení. Jedná se tedy o služby plně srovnatelné se službami, které jsou poskytovány obdobnými léčebnými zařízeními. Správce daně neměl upřednostnit ryze formální přístup k problematice osvobození. Nezabýval se srovnatelností poskytovaných služeb mezi subjekty s podobnými službami, nezabýval se ani výsledky rehabilitační léčby, vybavením léčebného zařízení žalobkyně, aby se sám přesvědčil o úrovni a kvalitě poskytování léčebně rehabilitační péče, přestože mu tyto údaje byly žalobkyní v průběhu daňové kontroly sdělovány a v areálu léčebného zařízení při provádění daňové kontroly několikrát pobýval. Doměřením daně porušil zásadu daňové neutrality tím, že z hlediska přiznání osvobození od daně stejné formě zdravotní služby poskytované ve dvou vzájemně si konkurujících ekonomických subjektech přistupoval odlišně.

9. Ze shora uvedeného vyplývá, že správce daně svým postupem porušil hned několik zásad daňového řízení. V rámci zásady zákonnosti správce daně nerespektoval přímý účinek výkladu práva EU, přestože se přistoupením České republiky k Evropské unii stalo integrální součástí právního řádu ČR, a to včetně výkladových stanovisek SDEU. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013-196.
10. Dále žalobkyně namítala, že správce daně odmítl veškerá její tvrzení a sdělení vypovídající o způsobech, formách a postupech, jakými je v lékařském zařízení poskytována léčebně rehabilitační péče, jaká je profesionální i přístrojová úroveň léčby, čeho je v léčbě dosahováno apod. Žalobkyně měla za to, že správce daně sice může předložené důkazy odmítnout, ale musí toto řádně zdůvodnit. V jeho zdůvodnění však převážilo čistě formální hledisko (a to disponování jinou formou oprávnění), z čehož ve spojení s nezohledněním závěrů judikatury SDEU vyplývá, že svým postupem porušil zásadu volného hodnocení důkazů vyplývající z § 8 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňového řádu“). K tomu žalobkyně odkázala na konstantní judikaturu správních soudů, konkrétně na rozsudky Nejvyšší správního soudu ze dne 8. 11. 2007, sp. zn. 9 Afs 50/2007, ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 7 Afs 64/2013, ze dne 28. 6. 2007, č. j. 7 Azs 128/2006-67, a na rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002-35 a ze dne 24. 1. 2017, sp. zn. 5 Af 38/2013.
11. Dále žalobkyně konstatovala, že s výše uvedeným porušením zásady volného hodnocení důkazů je úzce spojeno i porušení zásady materiální pravdy, vyjádřené v § 8 odst. 3 daňového řádu, jejíž podstatou je povinnost správce daně vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní a zjištění skutkového stavu bez důvodných pochybností. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2014, sp. zn. 5 Afs 72/2012 a nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07. Žalobkyně byla přesvědčena, že pouhé nesplnění zákonných

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

formalit samo o sobě nemůže mít vliv na faktický stav, kterým je poskytování léčebné lůžkové péče u lékařem určených pacientů s těžkými postiženími, jejichž hospitalizace zásadním způsobem ovlivňuje dosažení léčebných cílů.

12. Žalobkyně zdůraznila, že proto, aby uvedla do souladu formální požadavek zákona o ZS se skutečnou formou poskytované lékařské péče, požádala v červnu 2018 o změnu v oprávnění k poskytování léčebně rehabilitační péče z ambulantní na lůžkovou. To bylo Krajským úřadem Ústeckého kraje bez průtahů vydáno dne 10. 7. 2018. O tom, že šlo pouze o formální úkon, aniž by žalobkyně musela provést nějaké změny především materiálně technického vybavení či stavebních zásahů do lékařského zařízení, svědčí, že změna byla ze strany krajského úřadu provedena ve lhůtě kratší než 30 dnů. To jen dokazuje, že ještě před samotnou změnou v oprávnění byla žalobkyně schopna poskytovat léčebnou rehabilitaci i v úrovni lůžkové formy.
13. Žalobkyně měla dále za to, že správce daně v daňovém řízení nepostupoval bez zbytečných průtahů ve smyslu § 7 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně v této souvislosti poukazovala na časovou prodlevu devíti měsíců mezi provedením místního šetření v lednu 2016 a zahájením daňové kontroly v říjnu 2016, ale i na samotnou délku daňové kontroly, které trvala 21 měsíců. Žalobkyně zdůraznila, že rychlost řízení je součástí práva na spravedlivý proces. Dále žalobkyně uvedla, že jí vyvstaly pochybnosti i o hospodárnosti daňového řízení, neboť v období od 24. 1. 2017 do 18. 9. 2017 správce daně neučinil jediný kontakt s žalobkyní. Za situace, kdy celková výše penále činí téměř 1,5 mil Kč a prodleva správce daně v kontaktu s žalobkyní činí více jak třetinu délky trvání daňové kontroly, měla žalobkyně za to, že vzniká otázka, zda žalobkyni nevznikly zbytečné náklady, jelikož pozdější rozhodnutí o doměření daně s sebou automaticky přináší i vyšší příslušenství.
14. Žalobkyně dále namítala, že jí správce daně svým přístupem sankcionuje doměření daně a vyměření příslušenství za porušení povinnosti dané jí jiným nikoliv daňovým předpisem. K tomu poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. 5 Afs 9/2005 a na znění § 118 zákona o ZS, z něhož vyplývá, že k projednání přestupků podle zmíněného ustanovení není správce daně zmocněn, a proto byl i v tomto ohledu postup správce daně nesprávný. Žalobkyně současně podotkla, že cílem správy daní je, aby byla daň ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu správně zjištěna a odvedena, k tomu odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, sp. zn. 5 Afs 65/2012, a ze dne 29. 10. 2015, sp. zn. 5 Afs 65/2012, a uvedla, že se toto v jejím případě nestalo.
15. Žalobkyně sice uznala své pochybení, jak uvádí žalovaný v bodě 45 žalobou napadeného rozhodnutí, ovšem jen stran formální stránky, tedy absence oprávnění krajského úřadu, nikoliv pochybení věcné ani pochybení stran podmínek zákona o DPH. Na podporu svých argumentů žalobkyně v daňovém řízení předložila znalecký posudek MUDr. B. D., kterým doložila, jak byla léčebná péče ve skutečnosti prováděna. Podle žalobkyně znalkyně osvědčila, že v kontrolovaných letech byly poskytovány léčebné služby nikoliv ambulantní formou. Žalobkyně taktéž, dle svého mínění, prokázala, že splňovala jak materiálně technické, tak personální zabezpečení pro poskytování léčebné péče. V doplnění odvolání ze dne 29. 1. 2019 žalobkyně uvedla, že vnitřní vybavení a dispoziční uspořádání lékařských, ubytovacích a jiných prostor odpovídalo požadavkům vyhlášky č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotních zařízení, a to nejen dle přílohy č. 2 stanovující minimální požadavky pro ambulantní péči, ale rovněž dle přílohy č. 4 pro péči lůžkovou. S ohledem na fakt, že žalobkyně zcela stejné léčebně rehabilitační služby poskytovala na základě oprávnění Krajského úřadu v Ústí nad Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Labem již od samého počátku, nutně tedy musela nejen před novelou zákona o DPH, ale i po 1. 4. 2012 požadavky na technické a věcné vybavení splňovat. Toto podle žalobkyně dokládají i zápisy v předložené zdravotní dokumentaci, např. indikace plynových injekcí. Toto následně osvědčila ve znaleckém posudku i MUDr. D. V doplnění odvolání ze dne 27. 12. 2019 předložila žalobkyně i pracovní výkaz jedné ze zdravotních sester, osvědčující výkon zdravotnického personálu v třísměnném provozu. V podání ze dne 29. 1. 2019 žalobkyně předložila anonymizovanou zdravotní dokumentaci jednoho z pacientů dokládající, že žalobkyně vzhledem k charakteru poskytované léčebné péče měla zajištěn 24hodinový lékařský dohled. Jak znalecký posudek, tak všechny ostatní předložené důkazní prostředky však žalovaný zásadně odmítl. Žalovaný totiž podle žalobkyně odmítl uznat faktický stav provádění lékařských služeb žalobkyní a zcela upřednostnil pouze stav formální.

16. K bodu 48 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vyzdvihuje důležitost a význam oprávnění, resp. šíře tohoto oprávnění uděleného krajským úřadem, žalobkyně uvedla, že za celou dobu formálně chybného oprávnění nebylo se žalobkyní vedeno žádné správní řízení o pokutě za porušení zákona o ZS při poskytování léčebné péče.
17. K bodu 55 napadeného rozhodnutí žalobkyně konstatovala, že vedlejší služby jsou pro pacienty nezbytné, jinak by se nedosáhlo požadovaného a žádoucího zdravotního stavu paraplegiků a ostatních těžce nemocných pacientů. V tomto opět odkázala na již výše zmíněný znalecký posudek. K písemnosti nazvané „Vyhodnocení daňového subjektu“, sepsané správcem daně poté uvedla, že je z ní zřejmé, že se pracovníci správce daně měli při daňové kontrole omezit pouze na zjištění, zda žalobkyně poskytuje ambulantní či lůžkovou péči, a ověřili-li, že jen ambulantní, pak bylo jejich úkolem doměřit daň z poskytnutého ubytování a stravování. Ve „Vyhodnocení daňového subjektu“ není žádná zmínka o tom, že pracovníci správce daně mají prověřit skutečný charakter poskytnutého stravování a ubytování. Žalobkyně namítala, že výsledek kontrolního zjištění správce daně je tak založen pouze na prozkoumání účetních dokladů a sestav, které si v průběhu daňové kontroly vyžádal.
18. Žalobkyně dále odmítla závěr žalovaného, že jí v rámci odvolacího řízení předložené písemnosti nazvané „Conclusion“ začala vystavovat až po získání správného oprávnění od krajského úřadu v roce 2018. Uvedené neodpovídá skutečnosti, neboť žalobkyně žalovanému předložila celkem 8 formulářů „Conclusion“ za kontrolovaná období v anonymizovaných verzích. Popsanou praxi žalobkyně dokládala rovněž předloženým znaleckým posudkem (str. 10). K tvrzení žalovaného, že mu nebyly předloženy originály „Conclusion“, a proto je jako důkaz odmítl, stejně tak odmítl ostatní listiny s odkazem na to, že v důsledku jejich anonymizace je nelze přiřadit ke konkrétní osobě, resp. konkrétnímu pacientovi žalobkyně uvedla, že žalovaný zcela nerespektuje znění zákona o zdravotních službách o nahlížení do zdravotnické dokumentace dle § 65 a násl. tohoto zákona.
19. Žalobkyně namítala, že navrhla výslech svědka MUDr. A. K., který v obdobích daňové kontroly působil u žalobkyně ve funkci primáře. Žalovaný navržený výslech neprovedl s tím, že provedením tohoto důkazu sledovala žalobkyně prokázání toho, jak lékařská činnost probíhala, co bylo její náplní, s jakými typy postižení pacientů žalobkyně pracovala. Žalobkyně nesouhlasila s neprovedením tohoto důkazu a se zdůvodněním žalovaného, že výslech de facto nepřinese nic nového. Žalobkyně poukazovala na skutečnost, že navržený svědek je tou osobou, která se přímo účastnila všech fází léčebné péče, a mohl tak jistě osvědčit skutečnou zdravotní péči poskytovanou žalobkyní.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

20. V bodu 65 napadeného rozhodnutí pak žalovaný vytýká žalobkyni, že v rámci svého odvolání neuvedla druhý daňový subjekt, se kterým se lze v rámci konkurence srovnávat, když žalovanému muselo být zřejmé, co tímto vyjádřením žalobkyně zamýšlela. K tomu žalobkyně dodala, že žalovaný v tomto ohledu evidentně nepochopil její argumentaci, kterou se mu tímto odvolacím důvodem snažila sdělit, tj. že při zachování formalistického přístupu správního orgánu prvního stupně a žalovaného nutně vznikne situace, kdy s de facto zcela shodnými subjekty, které vykonávají zcela shodnou činnost (ovšem jeden s oficiálním povolením a druhý pouze fakticky) je nakládáno za srovnatelných podmínek zcela odlišně. Ze všech shora sdělených důvodů byla žalobkyně přesvědčena, že žalovaný upřednostnil ve svých úvahách pouze formální stránku věci, čímž porušil zásadu materiální pravdy zakotvenou v § 8 odst. 3 daňového řádu.
21. Žalobkyně dále uvedla, že žalovanému předložila dostatek důkazních prostředků, kterými prokázala, jakou formou byla nejen v obdobích podrobených daňové kontrole lékařská péče uskutečňována. Žalovaný nehodnotil veškeré důkazní prostředky ve vzájemných souvislostech a kategoricky trval pouze na splnění formální stránky právního jednání žalobkyně. Veškeré důkazní prostředky byly předkládány jen a pouze s cílem prokázat, že v kontrolovaných obdobích žalobkyně uskutečňovala rehabilitační péči léčebnou formou a za tím účelem osvobozoval služby pro tuto péči nezbytné.
22. Závěrem žalobkyně namítala nezákonnost postupu žalovaného v případě její žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledkům dokazování prováděného žalovaným. Žalovaný podle žalobkyně pochybil, když napadené rozhodnutí vydal v den, v němž dosud neuplynula žalobkyni lhůta pro vyjádření. Žalobkyně uvedla, že dne 8. 7. 2019 jí byla doručena písemnost žalovaného *„Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“* ze dne 2. 7. 2019 (dále jen „Seznámení“). V den doručení Seznámení podala žalobkyně v souladu s § 36 odst. 2 daňového řádu žádost o prodloužení 15 denní lhůty k vyjádření do 7. 8. 2019. Žalobkyně doručila žalovanému vyjádření k Seznámení dne 6. 8. 2019 a žalovaný vydal dne 29. 8. 2019 rozhodnutí o odvolání, které bylo žalobkyni doručeno dne 8. 9. 2019. Současně však ve stejný den 29. 8. 2019, tedy až 37. den po lhůtě, kterou žalovaný poskytl žalobkyni k vyjádření, vydal překvapivé rozhodnutí o zastavení řízení stran její žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření, v němž dospěl k názoru, že žádost žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření se k dokazování v rámci odvolacího řízení je zjevně nepřipustná. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně v zákonné lhůtě odvolala a o odvolání nebylo žalovaným ke dni podání žaloby dosud rozhodnuto.
23. Žalobkyně měla za to, že žalovaný rozhodnutí o odvolání, proti kterému směřuje tato žaloba, nevydal zákonným způsobem, neboť obě shora uvedená rozhodnutí byla vydána ve stejný den, i když ještě neuplynula lhůta pro vyjádření. Žalovaný tedy rozhodl o odvolání proti dodatečným platebním výměrům ještě ve lhůtě, kdy se mohla žalobkyně vyjadřovat, odvolání doplňovat, předkládat důkazní prostředky, což také učinila svým doplněním odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 6. 10. 2019. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31.
24. S ohledem na shora uvedené žalobkyně namítala prekluzi práva na doměření daně z úřední povinnosti, neboť doměřovací řízení neskončilo v zákonné lhůtě. K tomu odkázala na znění § 148 odst. 3 daňového řádu a konstatovala, že daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena dne 7. 10. 2016, k prekluzi daně v kontrolovaných měsících došlo 7. 10. 2019. S odkazem na nezákonné ukončení odvolacího řízení z důvodu vydání rozhodnutí o Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odvolání proti dodatečným platebním výměrům ještě ve lhůtě pro vyjádření se k výzvě žalovaného, resp. s ohledem na skutečnost, že ve lhůtě do 7. 10. 2019 nebylo odvolací řízení pravomocně skončeno, žalobkyně namítala prekluzi práva na doměření daně z úřední povinnosti s tím, že o odvolání již nelze rozhodnout.

Vyjádření žalovaného k žalobě

25. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nesouhlasil s námitkami žalobkyně. Uvedl, že pokud žalobkyně poskytovala zdravotní služby v kontrolovaných zdaňovacích obdobích ve formě lůžkové péče (kvalitativně vyšší formě), ačkoliv byla toho času oprávněna pouze k poskytování zdravotních služeb ve formě ambulantní, neznamená to podle žalovaného, že tato skutečnost byla v pořádku a že ji z pohledu splnění podmínek na osvobození od daně ve smyslu § 58 zákona o DPH lze aprobovat. Registrace žalobkyně nemohla být neúplná a už vůbec se tak nemohlo stát pouhým nedopatřením, jak mylně uvádí žalobkyně. O oprávnění poskytovat zdravotní služby v konkrétní formě si žadatel sám žádá u příslušného krajského úřadu. Příslušný správní orgán zašle stejnopis písemného vyhotovení rozhodnutí o udělení oprávnění k poskytování zdravotních služeb do 15 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí místně příslušnému správci daně vykonávajícímu správu daně z příjmů a místně příslušné okresní správě sociálního zabezpečení a příslušné komoře. Krajský úřad má tedy navíc i vůči správci daně tuto notifikační povinnost.
26. K tvrzení žalobkyně, že jí bylo následně uděleno oprávnění k poskytování zdravotních služeb ve formě lůžkové péče ve lhůtě kratší, než je zákonná, žalovaný uvedl, že uvedená skutečnost je pro daný případ nerozhodná, stejně tak jako tvrzení žalobkyně, že byla schopna jak materiálně, tak i personálně, poskytovat lůžkovou formu zdravotní služby.
27. Dále žalovaný podotkl, že žalobkyně nabyla oprávnění k poskytování zdravotních služeb ve formě lůžkové péče až dne 10. 7. 2018. Tímto jednáním byl spáchán přestupek s horní hranicí pokutové sazby 1 mil. Kč, který nebyl pravděpodobně dosud prekludován (trvajícím přestupkem), a proto je namístě, aby žalovaný nyní o této skutečnosti prostřednictvím podnětu informoval příslušný (přestupkový) správní orgán, který s ohledem na dobu trvání přestupku by měl uložit žalobkyni pokutu ve výši horní hranice. Rovina správní (přestupková) a rovina daňová jsou dvě odlišné právní roviny. Na této skutečnosti není s to změnit nic ani žádný z žalobkyní navrhovaných důkazů, neboť ty pouze prokazují, že žalobkyně, pokud skutečně poskytovala zdravotní služby ve formě lůžkové péče, ačkoliv disponovala pouze povolením k formě ambulantní, je poskytovala protizákonně.
28. Žalovaný byl přesvědčen, že za situace, kdy žalobkyně nedisponovala příslušným povolením k poskytování zdravotních služeb ve formě lůžkové péče, a to až do dne 10. 7. 2018, je zřejmé, že nemohla poskytovat lůžkovou péči, coby osvobozené plnění a ani coby související služby v podobě stravování a ubytování, neboť uvedený daňový benefit je striktně navázán na veřejnoprávní oprávnění a nelze tato plnění osvobodit od DPH.
29. Žalovaný dále nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že by byl dán rozpor § 58 zákona o DPH se Směrnicí o DPH. Nadto odmítl i přímý účinek Směrnice.
30. Dále uvedl, že podmínky osvobození od daně z přidané hodnoty ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) Směrnice o DPH jsou v gesci členských států a Směrnice neobsahuje dostatečně přesná a bezpodmínečná ustanovení. Ustanovení čl. 131 Směrnice navíc klade na členské státy požadavek, aby takové podmínky byly formulovány s akcentem na vyhýbání se daňovým povinnostem, což česká úprava zajisté naplnila, pakliže váže vznik osvobození od daně na získání předchozího příslušného veřejnoprávního oprávnění. Absence této české Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

právní úpravy by znamenala, že plátcí daně si mohou víceméně vždy uplatnit osvobození od daně zpětně, což jistě nekonvenuje s postulátem na vyhýbání se daňovým povinnostem. S žalobkyní lze podle žalovaného souhlasit v tom, že skutečnost, že poskytovatel zdravotních služeb disponuje veřejnoprávním oprávněním pouze k formě ambulantní, která je formou kvalitativně nižší oproti formě lůžkové, sice neznámá, že hospitalizaci nevyžaduje, ale znamená, že ji nevyžaduje proto, že ji neumožňuje. Pakliže by byla nezbytná hospitalizace, měla by tato skutečnost žalobkyni být známa předem, coby zkušenému poskytovateli zdravotních služeb, příp. pokud by se tak stalo až po ambulantním vyšetření neočekávaně, je namístě, aby toto zajistil jiný poskytovatel lékařských služeb či výjimečně v případech bezprostředně ohrožujících lidský život sama žalobkyně. Podle žalovaného není možné, a to ani statisticky, aby takových urgentních případů bylo tolik, že zavdají příčinu k doměření daně ve výši 7 mil. Kč, nota bene už nikoliv za situace, kdy žalobkyně poskytuje balneologické (lázeňské) zdravotní služby. Pokud žalobkyně poskytovala balneologickou lékařskou péči, a to převážně lukrativním pacientům z arabských zemí, musela tak činit vědomě, pokud ji poskytovala formou lůžkovou, a nikoliv ambulantní. Mj. tyto dvě formy (ambulantní a lůžková) se vzájemně vylučují.

31. Jelikož žalobkyně mohla a měla poskytovat pouze ambulantní zdravotní služby, nikoliv lůžkové, lze uzavřít, že v tomto ohledu ubytování a stravování nenaplnňovalo kritérium nezbytnosti pro účely dosažení léčebných cílů, nýbrž základním účelem tohoto bylo získání dodatečných příjmů. Pokud by správce daně připustil opak, došlo by ke zvýhodňování žalobkyně vůči jiným plátcům daně, vůči nimž je v přímém soutěžním vztahu. Činnost žalobkyně by byla neoprávněně subvencována osvobozením od daně, zatímco činnost jiných plátců nikoliv.
32. Žalovaný nepřisvědčil ani námitkám žalobkyně ohledně diskriminačního jednání správce daně, jehož prostřednictvím měla být narušena daňová neutralita. Bylo tomu právě naopak. Správce daně ochránil princip daňové neutrality tím, že konstatoval, že žalobkyně v rámci daňového řízení neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání existence oprávnění k poskytování zdravotních služeb ve formě lůžkové péče. Pokud žalobkyně hovoří o konkurujícím ekonomickém subjektu (plátcí daně), u něhož bylo z pohledu osvobození od daně postupováno odlišně, žádný takový subjekt blíže nespecifikovala.
33. Pokud se žalobkyně domnívala, že je daňová kontrola zdlouhavá, mohla využít ochrany jí poskytnuté § 38 daňového řádu (ochrana před nečinností). Žalovaný podotkl, že sama délka daňové kontroly ji nečiní nezákonnou.
34. K námitce žalobkyně ohledně prekluze práva na doměření daně žalovaný uvedl, že ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou, s níž je spojen zánik (procesního) práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a důkazům, příp. navrhnout jiné důkazy (srov. § 115 odst. 4 daňového řádu), nelze ji prodloužit (srov. § 36 odst. 5 daňového řádu), pročez je třeba takovou žádost bez dalšího kvalifikovat jako zjevně právně nepřijatelné podání dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, a tak se řízení o ní zastaví. K tomu žalovaný poznamenal, že by dle § 115 odst. 4 daňového řádu nemá žalovaný po marném uplynutí uvedené lhůty přihlížet k dalším podáním, tak žalovaný i přesto k podání žalobkyně ze dne 6. 8. 2019 přihlédl, což reflektoval v žalobou napadeném rozhodnutí.
35. Podle žalovaného ustanovení § 115 je promítnutím čl. 36 Listiny základních práv a svobod, resp. práva na spravedlivý proces, do jednoduchého práva. Jedním z atributů práva na spravedlivý proces je bezpochyby právo na spoluúčast daňového subjektu na procesu

dokazování. Přinese-li odvolatel v rámci odvolání do řízení nové skutečnosti, popřípadě vznesení adekvátní právní protiargumentaci, není vyloučeno, aby se těžiště daňového řízení přeneslo do řízení odvolacího. Uvedené s sebou nese zájem na zachování práva na spravedlivý proces, když odvolatel musí být s doplněním řízení seznámen, stejně tak se závěry, jaké odvolací orgán z doplnění dovozuje, popřípadě s právním názorem, který odvolací orgán nově zastává. Tento účel pak naplňuje § 115 daňového řádu. Na druhou stranu, právo na spravedlivý proces, jako každé jiné právo, resp. princip, má své meze.

36. Takové omezení spatřuje žalovaný i ve stanovení povahy lhůty dle § 115 daňového řádu. Zde je třeba dle žalovaného vnímat, že odvolací řízení a priori není konstruováno tak, aby plně nahrazovalo řízení vyměřovací či doměřovací. Zákodárce předpokládal, že odvolací řízení bude plnit roli přezkumnou, v rámci které je možno realizovat i případné doplnění řízení primárního. Žalovaný měl za to, že nemůže být a priori chybným závěr, že lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou, kterou nelze prodloužit, protože zákaz jejího prodloužení je v souladu s účelem zákona, tudíž pro postup žalovaného svědčí v první řadě závěr učiněný pomocí teleologického výkladu ustanovení § 115 daňového řádu. Ostatně obdobně vnímá účel tohoto ustanovení i žalovanému známá judikatura. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2017 – 67. K hledání účelu předmětného ustanovení dále podotkl, že se samotným nedodržením lhůty stanovené dle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze spojovat žádné právní následky, které by byly pro daňový subjekt a jeho další procesní aktivitu fatální. Marné uplynutí této lhůty totiž pro daňový subjekt neznamená ztrátu práva doplňovat argumentaci v odvolacím řízení a vyjadřovat se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, které mu byly předestřeny v seznámení. Naopak daňový subjekt má možnost doplňovat své námitky a tvrzení až do okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání (§ 111 odst. 2 daňového řádu). Rovněž za situace, kdy jsou námitky daňového subjektu vzneseny těsně před vydáním rozhodnutí o odvolání, nebo jde o námitky, které jsou ve vztahu ke lhůtě dle § 115 daňového řádu opožděně podané, je odvolací orgán (dle § 116 odst. 2 daňového řádu) povinen se s nimi vypořádat.
37. Žalovaný měl za to, že v jeho prospěch svědčí i závěry učiněné pomocí výkladových metod systematické a gramatické. Za nosnou (z hlediska metodologie výkladu právních předpisů) považuje žalovaný zejména metodu výkladu gramatického. V rámci této metody výkladu se v argumentaci objevuje inkriminované znění § 36 odst. 5 daňového řádu, tj. fakt, že prodloužit nelze lhůtu, jejímž uplynutím zaniká právo. Zde žalovaný vycházel ze znění § 115 odst. 4 daňového řádu, který stanoví, že marným uplynutím lhůty zaniká právo vyjádřit se k seznámení, resp. navrhnout další důkazní prostředky. Již ze znění těchto dvou ustanovení lze dle žalovaného dovodit jednoznačnou shodu a tím pádem aplikovatelnost pravidla vyjádřeného v § 36 daňového řádu i na situace normované § 115 tohoto zákona. Žalobkyně tuto nepochybnou shodu vyvrací odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31. K tomu žalovaný uvedl, že není pochyb, že Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku, byť „*obiter dictum*“, k dané problematice vyjádřil. Žalovaný však poukázal na dvě zásadní skutečnosti, na základě kterých se neztotožňuje s obecnou aplikací názoru uvedeného v daném rozsudku. V první řadě Nejvyšší správní soud řešil skutkově a právně naprosto odlišnou situaci, a to spor o výklad § 36 daňového řádu, když odvolací orgán v daném případě rozhodl o odvolání a nevyčkal na vyjádření daňového subjektu. Ve zde řešeném případě odvolatel reagoval, byť velmi zvláště, a v podstatě pouze principiálně brojil proti výkladu zastávanému žalovaným. Za druhé, se žalovaný neztotožnil s názorem Nejvyššího správního soudu, že podstatou

neaplikace § 36 odst. 5 daňového řádu (v případě lhůty stanovené dle § 115 odst. 2 daňového řádu) má být jeho omezená aplikovatelnost pouze na lhůty hmotněprávní, přičemž uplynutím lhůt procesních dochází ve své podstatě vždy k zániku práva, což ovšem neznamená, že by nebylo možné dané lhůty prodloužit.

38. Dále se žalovaný věnoval otázce historického výkladu § 115 daňového řádu, tj. výkladu, který se opírá zejména o důvodovou zprávu k zákonu. Žalovaný uznává, že důvodová zpráva je důležitou informací při hledání smyslu zákona a ve většině případů též souzní s textem, účelem i systematikou zákona. Podle žalovaného ovšem důvodová zpráva není formálním pramenem práva, zákonodárce ani nemůže provádět výklad práva. Důvodová zpráva, potažmo historický výklad nemůže nikdy stát nad výsledky výkladů gramatického, systematického či teleologického. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, sp. zn. 8 Afs 26/2013, ze dne 8. 2. 2017, č. j. 9 Afs 212/2016.
39. Závěrem žalovaný uvedl, že nepopírá, že v minulosti lhůtu stanovenou k vyjádření skutečně prodlužoval. Tento postup žalovaného však nebyl v souladu se zákonem ani v jeho mezích. Co se týče žalobkyní předestřeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, žalovaný uvedl, že právní názor v něm vyřčený neshledává příliš přesvědčivým. Současně podotkl, že ne všechny senáty Nejvyššího správního soudu mají na danou právní otázku totožný názor.
40. Žalovaný trval na tom, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Replika

41. V podání ze dne 23. 2. 2020 žalobkyně uvedla, že odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 8 Afs 265/2017-15, respektuje, ale přesto má za to, že není na projednávanou věc přílehlavý. Konstatovala, že důvody, proč je nemožné, aby ubytovací a stravovací služby mohli poskytovat i jiní poskytovatelé nebo mohli být klienti ubytováni v soukromí, jsou v posuzovaném případě tyto. Bezbariérové ubytování, odlišná strava a jazyková bariéra. V daném případě tak nemůže dojít k narušení hospodářské soutěže, neboť není jejím narušením přizpůsobování potřeb klientů službám jiných poskytovatelů co do ubytovacího prostředí, stravy a komunikace. Je porušením hospodářské soutěže, jsou-li služby jiných poskytovatelů přizpůsobeny těmto potřebám. Nabízené služby jinými, tak objektivně neodpovídají poptávaným potřebám. Jen žalobkyně splňuje všechny tři potřeby současně, tj. bezbariérové ubytování, odlišnou stravu a bezbariérovou komunikaci.
42. Žalobkyně dále nesouhlasila s výkladem § 115 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu, předestřeným žalovaným ve vyjádření k žalobě. Sdělení žalovaného o splnění notifikační povinnosti krajským úřadem ohledně rozhodnutí o udělení oprávnění k poskytování zdravotních služeb do 15 dnů od právní moci, je pro žalobkyni novum. Správce daně tak byl již několik let před daňovou kontrolou seznámen se skutečností, která byla žalobkyni vytýkána. Z ustanovení § 139 odst. 2 daňového řádu je nepochybné, že správce daně již při vyměření daně za kontrolovaná zdaňovací období měl vzít toto v potaz. Tím, že se tak nestalo (vzhledem k odborné zdatnosti spíše vědomě, než nevědomě), žalobkyně legitimně očekávala, že daň jí přiznaná a správcem daně vyměřená, je správná.
43. Žalobkyně považovala jako demonstraci postavení žalovaného sdělení, „že žalobcovým jednáním byl spáchán přestupek, je namístě o tom informovat příslušný (přestupkový orgán), Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

který by měl uložit žalobci pokutu v horní hranici 1. mil. Kč s poznámkou, že rovina správní a rovina daňová jsou dvě odlišné roviny.“

44. Žalobkyně i nadále trvala na podané žalobě.

Ústní jednání

45. Zástupce žalobkyně při ústním jednání argumentoval obdobně jako v podané žalobě, předně namítal, že žalovaný v rozporu s § 58 odst. 1 zákona o DPH doměřil žalobkyni daň za jí poskytované vedlejší služby ubytování a stravování, a to proto, že zcela nepochopil znění předmětného ustanovení a trval na tom, že vedlejší služby jsou spojené pouze s lůžkovou péčí. Zástupce žalobkyně dále uvedl, že žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila žalovanému důkazy o tom, že jí poskytované vedlejší služby jsou nezbytné pro výkon její činnosti. Předně v této souvislosti poukazoval na znalecký posudek vypracovaný MUDr. B. D. Žalovaný však trval na splnění formálního požadavku disponovat příslušným oprávněním. Zástupce žalobkyně dále zdůraznil, že ze znění § 58 odst. 1 zákona o DPH jednoznačně vyplývá, že toto se vztahuje na zdravotní služby jak ambulantní, tak hospitalizační. Dále upozornil na to, že žalovanému bylo od počátku daňové kontroly známo, že žalobkyně své služby poskytovala cizincům ze třetích zemí, a proto služby spojené s ambulantní péčí byly k výkonu jejích služeb nezbytné. K odkazu žalovaného na rozsudek Nejvyšší správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 8 Afs 265/2017-55, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ubytovací a stravovací služby poskytované v souvislosti s ambulantní zdravotní péčí nelze považovat za služby úzce související s poskytovanou službou, zástupce žalobkyně uvedl, že si žalovaný nepovšiml, za jakých okolností k tomuto závěru Nejvyšší správní soud dospěl. Zástupce žalobkyně zdůraznil, že zmíněný závěr byl přijat v kontextu toho, že při ambulantní péči není žádoucí, aby pacienti na procedury přijížděli z velké dálky, což však neznamená, že by ubytovací a stravovací služby klientům musela v Nejvyšším správním soudem souzené věci poskytovat výhradně stěžovatelka a není proto důvod, aby tyto služby nemohli poskytovat i jiní poskytovatelé v okolí. V nyní posuzované věci je ovšem podle zástupce žalobkyně situace zcela odlišná. Žalobkyně poskytuje své služby klientům ze třetích zemí, kteří mají omezenou schopnost pohybovat se, neovládají český jazyk a mají odlišné stravovací návyky. Zástupce žalobkyně uvedl, že žalobkyni není známo, že by v okolí města Dubí existovalo jiné zařízení, které by bylo schopné poskytovat stejné služby jako žalobkyně, a proto bylo nezbytné, aby služby související s ambulantní péčí, tj. stavování a ubytování poskytovala výhradně žalobkyně. Zároveň zástupce žalobkyně poznamenal, že ze shora zmíněného rozsudku jednoznačně vyplývá, že § 58 odst. 1 zákona o DPH nerozlišuje mezi ambulantní a ústavní péčí a určuje stejná pravidla pro obě kategorie poskytovaných služeb. S ohledem na to, nebylo nezbytné, aby v projednávané věci žalobkyně disponovala oprávněním pro poskytování lůžkové péče, tak jak to vyžadoval žalovaný.

46. Zástupce žalobkyně měl dále za to, že všechny vedlejší služby poskytované žalobkyní, měly být osvobozeny od DPH, neboť přímo souvisí s její činností. Žalovaný se nezabýval v daném případě podstatou sporu, o jakou klientelu žalobkyně se jedná, s jakými onemocněními přichází, a zda předmětné vedlejší služby mohl poskytnout na místo žalobkyně někdo jiný. Žalovaný v daném případě postupoval zcela formálně a v rozporu s § 58 odst. 1 zákona o DPH.

47. Dále zástupce žalobkyně poukazoval na to, že žalobkyně požádala v odvolacím řízení o prodloužení lhůty k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi. Její žádosti nebylo

vyhověno s odůvodněním, že lhůtu k vyjádření nelze prodloužit. S takovýmto názorem žalobkyně ovšem nesouhlasí. Zástupce žalobkyně trval na tom, že žaloba je důvodná a navrhol zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

48. Žalobkyně, resp. její pověřený pracovník při ústním jednání zdůraznil, že žalobkyně podnikala v dobré víře nikoho nepoškodit. Žalobkyně převzala lázně od obchodní společnosti Lázně Teplice v Čechách, a. s. a pokračovala ve shodné činnosti jako tato společnost. Žalobkyně od zmíněné společnosti převzala technické vybavení a materiály. Shodně jako zmíněná společnost žalobkyně personálně zabezpečila chod lázní. Pověřený pracovník žalobkyně uvedl, že žalovaný v projednávané věci postupoval čistě formálně, když trval na tom, že žalobkyně nedisponuje patřičným oprávněním k poskytování lůžkové péče a nezabýval se podstatou činnosti žalobkyně. Pověřený pracovník dále poukázal na to, že oprávnění k poskytování lůžkové péče žalobkyně obdržela v krátkém čase, tj. během tří týdnů od podání žádosti u Krajského úřadu Ústeckého kraje, že zdravotní zařízení žalobkyně je ojedinělé, a že klienti žalobkyně jsou většinou osoby se sníženou pohyblivostí, kteří jsou odkázáni na pomoc dalších osob a potřebují tlumočníky a speciální stravování.
49. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání odkázal na písemné vyjádření k žalobě a konstatoval, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 8 Afs 265/2017-55, a závěry tam uvedené považuje za zcela přílehlavé na nyní projednávanou věc. Pověřený pracovník žalovaného uvedl, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození vedlejších služeb ve smyslu § 58 odst. 1 zákona o DPH a navrhl soudu, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Posouzení věci soudem

50. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
51. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého daňového spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
52. Před meritorním posouzením věci se soud zabýval tím, zda je žalobou napadené rozhodnutí přezkoumatelné.
53. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Současně soud zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64).

54. Žalobkyně v daném případě vytýkala správci daně a žalovanému, že se nezabývali srovnatelností žalobkyní poskytovaných služeb mezi subjekty s podobnými službami, výsledky rehabilitační léčby a vybavením léčebného zařízení žalobkyně, přestože jim žalobkyně v průběhu daňové kontroly sdělovala údaje a předkládala podklady s tím související. Nadto žalovaný ani řádně neodůvodnil odmítnutí v této souvislosti žalobkyní předkládaných důkazů.
55. Soud prostudoval zprávu o daňové kontrole a žalobou napadené rozhodnutí a shledal, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole nejprve shrnul průběh daňové kontroly a následně uvedl výsledky kontrolního zjištění. Správce daně konstatoval, že dne 7. 10. 2016 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za období září 2013 až prosinec 2015 v rozsahu osvobození plnění bez nároku na odpočet daně uvedených na ř. 50 daňových přiznání. Dne 24. 1. 2018 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností, již žalobkyni mimo jiné vyzval, aby prokázala, že byla oprávněna postupovat dle § 51 a § 58 zákona o DPH a uplatnit si u plnění uvedených ve výzvě v tabulkách č. 2 až 29 nárok na osvobození od DPH. Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně dne 12. 2. 2018 obdržel odpověď na výzvu k prokázání skutečností. Správce daně následně na stranách 4-6 zprávy o daňové kontrole uvedl argumentaci žalobkyně a své hodnocení její odpovědi na výzvu a jí k výzvě připojených podkladů. K tvrzení žalobkyně, že místo výkonu její zdravotní péče je ve shodných prostorách umístěno již několik desetiletí, že vždy byly tyto prostory využívány shodným způsobem, tj. pro léčebné postupy, jejichž nedílnou součástí bylo ubytování a stravování léčených klientů, což je forma lůžkové péče, že zařízení a vybavení léčebných prostor odpovídá požadavkům rehabilitační a fyzikální medicíny lůžkové a lázeňské rehabilitační péče s bezbariérovým přístupem nejen do léčebných částí, ale také do ubytovacích a stravovacích prostor, správce daně uvedl, že podle § 51 zákona o DPH jsou při splnění podmínek stanovených v § 58 téhož zákona od DPH osvobozeny „zdravotní služby a dodání zdravotního zboží“. Zdravotní službou se podle § 58 odst. 1 zákona o DPH, rozumí zdravotní služba podle zákona upravujícího zdravotní služby poskytovaná poskytovatelem zdravotních služeb uvedených v oprávnění k poskytování zdravotních

služeb, pokud se jedná o činnosti s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví a služby s ní úzce související. Správce daně zdůraznil, že žalobkyně v průběhu zahájení daňové kontroly předložila rozhodnutí Krajského úřadu Ústeckého kraje, č. j. 1165/Sz/2010-7, jímž krajský úřad rozhodl o registraci žalobkyně k ambulantní diagnostické, léčebně preventivní a poradenské péči v oboru fyzioterapie a rehabilitační a fyzikální medicíny. Správce daně shledal, že žalobkyně provozuje nestátní zdravotnické zařízení, přičemž disponuje pouze oprávněním pro poskytování zdravotních služeb ambulantního charakteru a nikoliv lůžkové péče. Již samotná skutečnost, že žalobkyně disponuje oprávněním poskytovat pouze zdravotní služby ambulantního charakteru, vylučuje, aby služby spočívající v ubytování či stravování byly službami nezbytnými k jejich výkonu. Ubytovací a stravovací služby nemohou být podle správce daně plněním osvobozeným od nároku na odpočet DPH ve smyslu § 58 zákona o DPH, jelikož tyto služby mohou být v souladu se zákonem o ZS zahrnuty pouze do péče jednodenní či lůžkové, k jejichž poskytování ovšem žalobkyně nemá oprávnění. Správce daně zdůraznil, že žalobkyně shora zmiňované skutečnosti o faktickém fungování zdravotního zařízení nemohou nahradit základní požadavky pro osvobození od DPH, tj. disponovat patřičným oprávněním. S ohledem na to správce daně nepovažoval žalobkynin uskutečnění plnění (ubytování a stravování) za službu úzce související s ambulantní péčí ve smyslu § 58 odst. 1 zákona o DPH.

56. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí shrnul dosavadní průběh daňového řízení, následně formuloval právní rámec, ze kterého v daném případě vycházel, včetně výkladu vybraných ustanovení relevantních právních předpisů a odkazů na judikaturu Nejvyššího správního soudu a SDEU, a to jak ve vztahu k daňovému řízení tak i ve vztahu k úpravě osvobození od DPH. Z žalobou nápadného rozhodnutí vyplývá, že v posuzované věci nebyly mezi žalovaným a žalobkyní sporné, že žalobkyně v rozhodném období poskytovala zdravotní služby na základě oprávnění Krajského úřadu Ústeckého kraje, odboru sociálních věcí a zdravotnictví ze dne 28. 4. 2010, ve kterém je vymezen druh a rozsah zdravotní péče jako „*ambulantní diagnostická, léčebně preventivní a poradenská péče*“, a že až na základě rozhodnutí Krajského úřadu Ústeckého kraje ze dne 10. 7. 2018, bylo uděleno žalobkyni i oprávnění k poskytování následné lůžkové léčebně rehabilitační péče. Žalovaný však odmítal argumentaci žalobkyně, že služby ubytování a stravování, které ve zdaňovacím období září 2013 až prosinec 2015 poskytovala, jsou službami úzce souvisejícími s ambulantní péčí, ve smyslu § 58 odst. 1 zákona o DPH, k jejímuž poskytování disponovala patřičným oprávněním krajského úřadu. Neztotožnil se ani s argumentací žalobkyně, že pacienti, kteří byli u žalobkyně přijati k léčení, nemohli být léčení ambulantní formou, neboť jejich zdravotní stav to nedovoloval a lůžková péče u nich byla nutností, a že je v daném případě nerozhodné, zda žalobkyně disponovala v kontrolovaném období příslušným oprávněním krajského úřadu k poskytování lůžkové péče, neboť služby lůžkové péče poskytovala v kvalitě srovnatelné s lůžkovými zařízeními, které oprávněním disponují. Žalovaný byl toho názoru, že nárok na osvobození od DPH ve smyslu § 58 odst. 1 zákona o DPH lze přiznat daňovému subjektu tehdy, pokud splní všechny podmínky v tomto ustanovení stanovené. Pokud pro zdravotní službu a službu s ní úzce související osvobozenou od daně platí podle zákona o DPH podmínka reflektující léčebný cíl nebo cíl chránící lidské zdraví, potom nelze z citovaného či jiného ustanovení zákona o DPH dovozovat, že pro účely téhož osvobození od daně nemusí být u uskutečnění plnění brán zřetel na oprávnění poskytovatele, a že se jedná o podmínku zcela formální a nevýznamnou. K žalobkyni v průběhu daňového řízení předloženým důkazům, a to k fotodokumentaci zachycující přístrojové vybavení a vybavení pokojů, anonymizované zprávě z příjmu pacienta ze dne 20. 3. 2015, průběžné lékařské zprávě, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dekursu, tzv. Conclusion ze dne 30. 11. 2018 a znaleckému posudku č. 1/1/2019 vypracovaného MUDr. B. D., žalovaný uvedl, že tyto nemohou osvědčit, že všechna sporná plnění, tj. ubytovací a stravovací služby jsou služby úzce související se zdravotní službou a lze je podřadit pod plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 51 odst. 1 písm. h), resp. § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH ve spojení s § 58 odst. 1 téhož zákona. Žalovaný měl za to, že se předloženými důkazy žalobkyně soustředila především na prokázání lékařské odborné péče z pohledu personálního zabezpečení a odborně technického vybavení pro poskytování rehabilitační péče a nikoliv na splnění ve výzvě k prokázání skutečností vzneseného požadavku správce daně cíleného na splnění zákonných podmínek osvobození od daně u sporných plnění. Žalovaný měl za to, že veškerá tvrzení žalobkyně a jí předložené důkazy se vztahující ke způsobu, formě a postupu, jakým je u žalobkyně poskytována léčebně rehabilitační péče, jaká je přístrojová úroveň léčby, a čeho v je v léčbě dosahováno. Uvedené ovšem není podle žalovaného pro dané řízení významné, neboť žalovaný není zmocněn k tomu, aby na základě vlastního posouzení zhodnotil kvalitu zdravotně rehabilitačních přístrojů a zařízení lékařského a zdravotnického personálu, aby tak nahradil svým výrokem příslušné oprávnění k poskytování zdravotní (lůžkové) péče. Podle žalovaného podmínku disponovat patřičným oprávněním nemůže nahradit ani žalobkyní předložený znalecký posudek, čestné prohlášení poskytovatele služby a ani jiné žalobkyní předkládané a navrhované důkazy.

57. Soud s ohledem na shora uvedené konstatuje, že má za to, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole srozumitelně a přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, které důkazy vzal jako podklad pro své rozhodnutí a na jakých právních závěrech toto rozhodnutí vystavěl. Z výše shrnutého obsahu žalobou napadeného rozhodnutí dle soudu vyplývá, že z jeho odůvodnění je patrný dosavadní průběh a výsledky daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí do patřičného skutkového a právního kontextu. Je z něho dle soudu zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Z žalobou napadeného rozhodnutí dle soudu je i patrné, že nebylo možné osvobodit od DPH žalobkyní poskytovaná plnění - ubytování a stravování, jako plnění vedlejší, která jsou součástí plnění hlavního, a to lůžkové péče, neboť k poskytování lůžkové péče žalobkyně nedisponovala v rozhodném období patřičným oprávněním krajského úřadu. Stejně tak je z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zřejmé, že podle žalovaného na uvedeném nemohla nic změnit ani povaha žalobkyní poskytovaných služeb, výsledky léčby, a proto se jimi blíže nezabýval. Žalovaný uvedl, i z jakého důvodu žalobkyní předložené důkazy neodstranily pochybnosti správce daně sdělené ve výzvě k prokázání skutečností, a z jakého důvodu neprokázaly opodstatněnost údajů vykázaných žalobkyní v daňových přiznáních za zdaňovací období září 2013 až prosinec 2015. V daném případě žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí předložil ucelený právní názor. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a námitku nepřezkoumatelnosti vyhodnotil jako nedůvodnou. Otázkou věcné správnosti závěrů daňových orgánů se soud bude zabývat níže.
58. Dále se soud zabýval námitkou žalobkyně ohledně charakteru lhůty stanovené podle § 115 odst. 2 daňového řádu a možnosti jejího prodloužení a s tím související námitkou prekluze práva na doměření daně.
59. Z obsahu daňového spisu soud zjistil následující skutečnosti podstatné pro posouzení námitek žalobce. Výzvou ze dne 2. 7. 2019, žalobkyni doručenou dne 8. 7. 2019, žalovaný Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vyzval žalobkyni podle § 115 odst. 2 k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a k uplatnění jejího práva se vyjádřit ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení (dále jen „Seznámení“). K možnosti navrhnout další doplnění důkazních prostředků jí žalovaný ve smyslu § 115 odst. 3 stanovil lhůtu 15 dnů ode dne doručení této výzvy. V reakci na výzvu ze dne 2. 7. 2019 žalobkyně, resp. její zástupce dne 8. 7. 2019, zaslal žalovanému podání, v němž s odkazem na § 36 daňového řádu požádal o prodloužení lhůty k vyjádření se do 7. 8. 2019 s tím, že z důvodu plánované dovolené zástupce žalobkyně není možné skutečnosti uvedené v Seznámení s žalobkyní neprodleně projednat.

60. Dne 5. 8. 2019 žalobkyně zaslala žalovanému své vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení (doručené žalovanému téhož dne). Dne 29. 8. 2019 žalovaný vydal nyní žalobou napadené rozhodnutí a rozhodnutí, jímž podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu rozhodl o zastavení řízení o žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření se k Seznámení. Obě rozhodnutí byla žalobkyni doručena dne 8. 9. 2019. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že ačkoliv byl nucen řízení o žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření se k Seznámení zastavit, s ohledem na zásadu spolupráce a vstřícnosti v souladu s § 6 odst. 1 a odst. 4 daňového řádu, vyčkal s vydáním meritorního rozhodnutí do doby uvedené žalobkyní v její žádosti, přičemž obsah následného podání posoudil jako doplnění odvolání ve smyslu § 111 odst. 2 daňového řádu. V rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření podotkl, že při stanovení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu byl omezen přímo daňovým řádem, neboť ten v § 115 odst. 3 umožňuje správci daně stanovit lhůtu pro vyjádření se ke skutečnostem v maximální možné délce 15 dnů. Žalovaný dále konstatoval, že žalobkyně tedy požádala o prodloužení lhůty, na kterou je nutno nahlížet jako na prekluzivní a žádost žalobkyně je zjevně nepřipustná a s ohledem na to řízení o žádosti zastavil.
61. Dne 5. 10. 2019 podala žalobkyně proti rozhodnutí o zastavení řízení o její žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření se k Seznámení odvolání a dne 6. 10. 2019 doplnila své odvolání proti dodatečným platebním výměrům. V reakci na to žalovaný sdělením ze dne 16. 12. 2019 vyrozuměl žalobkyni o tom, že vzhledem k tomu, že již dne 8. 9. 2019 bylo žalobkyni doručeno rozhodnutí o jejím odvolání proti dodatečným platebním výměrům, (tj. nyní žalobou napadené rozhodnutí), její doplnění odvolání ze dne 6. 10. 2019 bylo učiněno nejen po samotném vydání žalobou napadeného rozhodnutí, ale rovněž po doručení předmětného rozhodnutí žalobkyni, nemohl k němu žalovaný v rámci odvolacího řízení přihlížet.
62. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
63. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.

64. Podle § 36 odst. 1 daňového řádu správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon.
65. Podle § 36 odst. 3 daňového řádu nevydává-li správce daně rozhodnutí do doby, o niž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydává-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.
66. Lhůta podle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou správcovskou, tj. lhůtou, jejíž délku může v rámci zákonem daných mantinelů stanovit správce daně. Prostor pro jeho diskreci ohraničuje odstavec 3 tohoto ustanovení, podle něhož může být tato lhůta maximálně patnáctidenní. Na základě tohoto zákonného zmocnění proto správce daně uváží, jak dlouhou lhůtu v konkrétním případě stanoví. V daném případě stanovil žalovaný lhůtu maximální, patnáctidenní.
67. Otázkou, zda lze lhůtu uvedenou v § 115 odst. 3 daňového řádu prodloužit se zabýval již Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 - 31 uvedl: „Podle stěžovatele lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu nemůže být prodloužena ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu. Takový závěr dovozuje jednak z toho, že jde o lhůtu, s níž zákon spojuje zánik práva, a nelze jí proto v souladu s dikcí § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit, a jednak z důvodu, že jde o lhůtu zákonnou, nikoliv správcovskou, pro jejíž prodloužení chybí jakýkoliv zákonný podklad. Tyto právní názory stěžovatele však neobstojí. Lhůty uplatňované při správě daní se rozlišují na ty, které obligatorně stanoví zákon (lhůty zákonné), a lhůty, které může fakultativně stanovit správce daně (lhůty správcovské). Se zákonnými lhůtami je v textu zákona vždy spojen nějaký účinek, jejich délka a běh jsou určeny přímo zákonem a měnit je lze pouze tehdy, připouští-li to explicitně zákon. Lhůty správcovské jsou lhůty, které stanoví správce daně, ať už na základě výslovného zmocnění, nebo v rámci obecné pravomoci. Text § 115 odst. 2 daňového řádu umožňuje správcům daně stanovit daňovému subjektu určitou lhůtu pro vyjádření. Prostor pro jeho diskreci ohraničuje odstavec 3, dle kterého může být tato lhůta maximálně patnáctidenní. Na základě tohoto zákonného zmocnění proto správce daně uváží, jak dlouhou lhůtu v konkrétním případě stanoví. V nyní projednávaném případě stanovil lhůtu desetidenní. Lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je tedy lhůtou správcovskou, nikoliv zákonnou, jak se domnívá stěžovatel. Tuto lhůtu ostatně komentáře k daňovému řádu uvádí jako typický příklad správcovské lhůty (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 131). Dále se soud zabýval tím, zda je možné tuto lhůtu prodloužit. Ve znění účinném do 28. 2. 2011 bylo v § 115 odst. 3 uvedeno, že „lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů a nelze ji prodloužit“. Soudem zdůrazněná část textu byla však novelou daňového řádu, provedenou zákonem č. 30/2011 Sb., z ustanovení vypuštěna. Důvodová zpráva k této novele uvádí: „navrhuje se vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě“. Ve znění zákona rozhodném pro nyní projednávanou věc (tedy ve znění novelizovaném) nic nebránilo možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit, a to za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu. Stěžovatel tvrdí také to, že jde o lhůtu, po jejímž uplynutí dochází k zániku práva, a jako takovou ji nelze v souladu s § 36 odst. 5 daňového řádu

prodloužit. K tomu je nutné uvést, že úprava zakotvená v odstavci pátém se vztahuje na uplynutí lhůty, v důsledku něhož dochází k zániku hmotného práva. Takovou lhůtu prodloužit není v důsledku aplikace odstavce 5 možné. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům), dojde však jejím uplynutím vždy k „zániku“ procesního práva v této lhůtě určitý procesní úkon učinit, což ovšem neznamená, že by takovou lhůtu nebylo možné prodloužit.“

68. Pokud žalovaný tvrdí, že citované závěry nelze považovat za rozhodné, neboť jsou dle jeho názoru věcně nesprávné, byly nadto Nejvyšším správním soudem vysloveny nad rámec věci, tedy pouze *obiter dictum*, soud odkazuje i na další judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to konkrétně na rozsudek ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud nejenže zcela explicitně zopakoval závěry stran možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu, ale učinil tak nadto při vypořádání obsahově obdobné argumentace žalovaného jako v nyní posuzované věci. Žalovaný v daném řízení stejně jako v nyní projednávané věci namítal mj. nesprávnost závěrů rozsudku sp. zn. 1 Afs 321/2016, jejich vyslovení nad rámec věci, poukazoval na účel odvolacího řízení, na svou zavedenou praxi ohledně neprodlužování předmětné lhůty, na rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2007 – 67, podporující jeho závěry, nesouhlasil s využitím důvodové zprávy k zákonu č. 30/2011 Sb., a poukazoval i na možnost doplnění tvrzení daňového subjektu po uplynutí lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud předně citoval svou předchozí judikaturu, a to rozsudek ze dne 27. 7. 2011, č. j. 1 Afs 35/2011 – 135, ze kterého plyne, že žádost o prodloužení lhůty k vyjádření a navržení dalších důkazních prostředků v rámci odvolacího řízení je nutné věcně projednat, a nikoliv rozhodnout o zastavení řízení o takové žádosti. Dále odkázal na rozsudek sp. zn. 1 Afs 321/2016 a dodal, že v něm uvedený závěr o možnosti prodloužení předmětné lhůty nelze považovat za ojedinělý „*také proto, že jej (implicitně) akceptoval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 157/2016 – 84, a to konkrétně v bodu 48 odůvodnění.*“ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126 poukázal i na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 6. 2016, č. j. 45 Af 66/2014 - 51, podle kterého pro případy, kdy existuje pro nedodržení lhůty stanovené podle § 115 odst. 2 daňového řádu závažný důvod, „*daňový řád poskytuje daňovému subjektu možnost žádat o prodloužení lhůty (§ 36 daňového řádu), nebo o navrácení lhůty v předešlý stav (§ 37 daňového řádu).*“
69. Dále se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 – 126, důrazně vymezil i proti argumentaci žalovaného, že daňovému subjektu zůstává i po uplynutí lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu možnost doplňovat odvolací námítky a vyjadřovat se ke zjištěným skutečnostem, a to až do okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání (§ 111 odst. 2 daňového řádu). Podle Nejvyššího správního soudu „*Žalovaný opomíjí podstatnou okolnost, že po čas běhu lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu je odvolacímu orgánu zapovězeno vydat rozhodnutí o odvolání, z čehož může daňový subjekt čerpat jistotu o tom, v jakém čase může ještě účinně uplatnit své vyjádření a návrh na provedení dalších důkazů. Po uplynutí předmětné lhůty však daňový subjekt již v podstatě „neví dne ani hodiny“ vydání rozhodnutí o odvolání. Nejvyšší správní soud nespatřuje žádný důvod k tomu, aby byl daňový subjekt vystavován popsané nejistotě (odkázán na „benevolenci“ odvolacího orgánu), pakliže je zde zcela intuitivní a důvodovou zprávou podepřená výkladová alternativa ústící v připuštění možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ostatně podle § 115 odst. 4 daňového řádu po uplynutí lhůty podle odst. 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřiblíží.*“ Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku, sp. zn. 3 Afs 80/2019,

tedy uzavřel, že lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit lze, resp. dospěl k závěru že „*Žádost daňového subjektu dle § 36 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 téhož zákona, tj. lhůty pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků, není podáním zjevně právně nepřipustným ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Takové žádosti lze vyhovět za podmínek § 36 daňového řádu, neboť nejde o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva ve smyslu § 36 odst. 5 daňového řádu.*“

70. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že judikatura k předmětné právní otázce je konstantní a jednotná a zdejší soud na ni plně odkazuje. Dále soud uvádí, že ani argumentace žalovaného ohledně teologického výkladu § 115 odst. 2 daňového řádu nemůže zvrátit shora citované judikaturní závěry stran možnosti prodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ačkoliv lze žalovanému přisvědčit, že smyslem odvolacího řízení je jistě přezkum skutkových zjištění a právních závěrů prvostupňového správce daně, nelze přehlédnout specifickou odvolacího řízení vedeného podle daňového řádu, který odvolacímu orgánu v zásadě neumožňuje prvostupňové rozhodnutí zrušit a vrátit věc prvostupňovému správci daně k dalšímu řízení (viz § 116 odst. 1 daňového řádu). Odvolací orgán je tedy oprávněn (resp. povinen) odstranit veškeré vady již ukončeného daňového řízení, a za tímto účelem mnohdy musí v rámci odvolacího řízení provádět i (rozsáhlé) dokazování zacílené na doplnění skutkového stavu (k tomu ostatně viz právě § 115 daňového řádu). Nelze tedy přisvědčit žalovanému, že teleologický výklad a smysl odvolacího řízení by měly svědčit pro nemožnost prodloužení lhůty dle § 115 daňového řádu. Pro adekvátní uplatnění procesních práv daňového subjektu v odvolacím řízení bude mnohdy nutné mu již poskytnutou lhůtu k vyjádření se a k navržení nových důkazů prodloužit.
71. K žalovaným odkazovanému rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2007 - 67, v němž krajský soud dospěl k závěru, že „*[p]rostor pro dialog vytrýcený v § 115 odst. 2 daňového řádu však nemůže být zneužit pro obstrukce v odvolacím řízení, proto je v § 115 odst. 3 daňového řádu stanovena maximální možná délka, kterou lze odvolateli stanovit pro jeho vyjádření, a to bez možnosti žádat její prodloužení*“, soud uvádí, že tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2019, č. j. 7 Afs 347/2018 - 33, a věc byla Krajskému soudu v Plzni vrácena k dalšímu řízení. Ten následně ve věci znovu rozhodl, a sice rozsudkem ze dne 6. 11. 2019, č. j. 30 Af 5/2017 - 177. Posledně zmíněný rozsudek Krajského soudu v Plzni již citovanou pasáž odůvodnění, ani jakoukoli obdobnou, vyjadřující se k možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu neobsahuje. Zdejší soud podotýká, že shora citovaný právní názor Krajského soudu v Plzni byl patrně vysloven *obiter dictum*, neboť ze zrušeného rozsudku ani z nového rozhodnutí ve věci není nikterak patrné, že by se žalobní argumentace tehdejšího žalobce vztahovala k posouzení otázky ohledně možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu.
72. S ohledem na shora uvedené soud uzavírá, že podle § 36 daňového řádu lze prodloužit lhůtu k vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků dle § 115 odst. 2 daného předpisu. Žádost o prodloužení dané lhůty není nepřipustným podáním odůvodňujícím zastavení řízení o ní, nýbrž jde o podání, o kterém je nutné meritorně rozhodnout. Žalovaný tedy pochybil, když zastavil řízení o žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty stanovené žalobkyní v Seznámení, namísto toho, aby o ní věcně rozhodl. Uvedené procesní pochybení

žalovaného ovšem nezaložilo důvod ke zrušení rozhodnutí o odvolání, neboť šlo o vadu, která nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

73. Soud zdůrazňuje, že v nyní projednávané věci je nezbytné si uvědomit, že vzhledem k tomu, že na lhůtu stanovou ve smyslu § 115 odst. 2 lze aplikovat ustanovení daňového řádu o prodloužení lhůt (§ 36 daňového řádu), došlo v nyní posuzované věci k prodloužení lhůty ve smyslu shora citovaného § 36 odst. 3 daňového řádu, podle kterého platí, že nevydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno, a také, že je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty. Toto ustanovení obsahuje dvě právní konstrukce, které vytvářejí apel na správce daně, aby si při rozhodování o žádosti o prodloužení lhůty a následné expedici výsledného rozhodnutí počínal co nejrychleji.
74. První z nich zavádí právní fikci souhlasného rozhodnutí v případě, že nebude rozhodnutí vydáno v určité době. Druhá konstrukce pak garantuje ochranu žadateli v případě, že je mu oznámeno rozhodnutí až po uplynutí lhůty, která měla být prodloužena.
75. K právní fikci souhlasného rozhodnutí dojde buďto tím, že správce daně nestihne vydat rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta prodloužena, nebo marným uplynutím 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel. Rozhodující je ta podmínka, která nastane dříve. Pokud je rozhodnutí, kterým není žádosti plně vyhověno (tj. zamítavé rozhodnutí i rozhodnutí, kterým se povoluje prodloužení, avšak v délce nižší než bylo žádáno), oznámeno žadateli až po uplynutí původní lhůty, jejíž prodloužení je žádáno, prodlužuje se ze zákona tato lhůta o dobu, která zbývala v době podání žádosti do uplynutí původní lhůty. Pokud dojde k současnému naplnění obou podmínek podle § 36 odst. 3 daňového řádu, tj. rozhodnutí není vydáno ani oznámeno, přestože uplynula lhůta požadovaná daňovým subjektem i lhůta původně stanovená správcem daně, uplatní se přednostně právní fikce souhlasného rozhodnutí. Žádost se bude považovat za souhlasně vyřízenou, byť by aplikace druhé metody mohla být časově výhodnější. Přednost má v tomto ohledu vůle žadatele a jeho očekávání, že lhůta bude prodloužena právě po tu dobu, o kterou žádal (viz BAXA, Josef a kol. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1880 s. III. díl přílohy, ISBN 978-80-7357-564-9).
76. V daném případě byla žalobkyni doručena výzva k vyjádření se k Seznámení dne 8. 7. 2019. Téhož dne požádala žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření se do 7. 8. 2019. Ze správního spisu je zcela zřejmé (a mezi žalobkyní a žalovaným o tom není sporu), že žalovaný ani ve lhůtě požadované žalobkyní ani ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty pro vyjádření nevydal rozhodnutí o její žádosti. S ohledem na to nastala fikce souhlasného rozhodnutí. Přestože žalovaný nevydal rozhodnutí o žádosti žalobkyně, bylo žádosti žalobkyně ve smyslu § 36 odst. 3 věty první vyhověno. Lhůta pro vyjádření žalobkyně tedy byla prodloužena o dobu, o níž žalobkyně žádala a skončila dne 7. 8. 2019. Žalobkyně se tedy mylí, pokud se domnívá, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí ve lhůtě pro vyjádření. Žalovaný totiž vyčkal s vydáním nyní žalobou napadeného rozhodnutí do konce lhůty požadované žalobkyní pro vyjádření, resp. vydal napadené rozhodnutí až tři týdny poté, kdy uplynula žalobkyní požadovaná lhůta pro vyjádření se k Seznámení, a to dne 29. 8. 2019. Vyjádření žalobkyně ze dne 5. 8.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2019 k Seznámení vzal za podklad svého rozhodnutí, resp. jej považoval za doplnění jejího odvolání. Žalovaný tak svým postupem nezkrátil žalobkyni na jejích procesních právech vyjadřovat v průběhu daňového řízení k jednotlivým skutečnostem a důkazům a navrhopat důkazy.

77. Námitku žalobkyně, že žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí v den, kdy jí ještě neuplynula lhůta pro vyjádření se k Seznámení, soud tedy neshledal důvodnou. Vzhledem k tomu, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 29. 8. 2019, žalobkyni doručeno dne 8. 9. 2019 se soud neztotožnil ani s tvrzením žalobkyně, že daňové řízení nebylo pravomocně ukončeno do 7. 10. 2019, tj. před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně.
78. Dále se soud zabýval posouzením otázky, zda služby poskytované žalobkyní, tj. služby ubytovací a stravovací, jsou službami úzce souvisejícími s poskytovanou zdravotní službou, a jsou tak osvobozeny od DPH ve smyslu § 58 odst. 1 zákona o DPH.
79. Podle § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH jsou při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeny zdravotní služby a dodání zdravotního zboží.
80. Podle § 58 odst. 1 zákona o DPH 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.
81. Podle § 7 odst. 1 zákona o ZS je ambulantní péče zdravotní péčí, při níž se nevyžaduje hospitalizace pacienta nebo přijetí pacienta na lůžko do zdravotnického zařízení poskytovatele jednodenní péče.
82. Podle § 8 téhož zákona je lůžková péče zdravotní péčí, kterou nelze poskytnout ambulantně a pro její poskytnutí je nezbytná hospitalizace pacienta. Lůžková péče musí být poskytována v rámci nepřetržitého provozu.
83. Z obsahu správního spisu vyplývají tyto pro posouzení žaloby podstatné skutečnosti.
84. Dne 7. 10. 2016 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 až prosinec 2015, o čemž byl sepsán protokol č. j. 2130830/16/2514-60563-507851, z něhož vyplývá, že žalobkyně při zahájení daňové kontroly k otázce správce daně, jakou činnost v kontrolovaných obdobích vykonávala, uvedla, že „*provazujeme ambulantní diagnostickou, léčebně preventivní a poradenskou péči a související služby – ubytování, stravování, apod.*“ K tomu žalobkyně předložila rozhodnutí Krajského úřadu Ústeckého kraje, ze dne 28. 4. 2010, č. j. 1165/SZ/2010-7, jímž bylo rozhodnuto, že se žalobkyně podle § 8 odst. 1 zákona č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních, registruje jako nestátní zdravotnické zařízení. Druh a rozsah poskytování zdravotní péče byl stanoven, jako „*ambulantní diagnostická, léčebně preventivní a poradenská péče – fyzioterapie a fyzikální medicína.*“ Dne 24. 1. 2018 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností, v níž předně odkázal na znění § 58 zákona o DPH a uvedl, že žalobkyně je držitelem rozhodnutí krajského úřadu, na jehož základě je oprávněna poskytovat ambulantní diagnostickou, léčebně preventivní a poradenskou péči, kdy toto plnění je osvobozeno od DPH a je hlavním plněním žalobkyně. Správci daně vznikla pochybnost o tom, zda je žalobkyně oprávněna zahrnovat mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet také poskytnuté služby – ubytování a stravování. Dle názoru správce daně se nejedná o vedlejší plnění, která jsou

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

součástí plnění hlavního, ale jedná se o samostatná hlavní plnění, u nichž nárok na osvobození od daně není.

85. Žalobkyně v reakci na výzvu správce daně v podání ze dne 11. 2. 2018 uvedla, že vedlejší službou je taková, která slouží k lepšímu využití hlavního plnění, tj. službou nezbytnou pro dosažení léčebných cílů zdravotnické služby. Nejde pouze o vylepšení příjmů žalobkyně. Zdůraznila, že by nedosáhla léčebných cílů bez zahrnutí ubytovacích a stravovacích služeb do kompletního celku. Pacienti zařízení jsou osoby s pohybovým omezením, kdy většina z nich není schopna pohybu bez pomoci dalších osob. Celý režim léčby je nastaven tak, aby po léčebném úkonu následoval odpočinek v ubytovacím prostoru, příp. stravování v poskytovatelem předem stanoveném termínu. Celá dispozice objektu je podřízena dosažení léčebného procesu v rámci každého konkrétního pobytu. K uvedenému sdělení žalobkyně připojila prohlášení vedoucího lékaře MUDr. A. K., který shora uvedené stanovisko žalobkyně potvrdil.
86. Následně dne 25. 5. 2018 správce daně seznámil žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění. Mimo jiné jí sdělil, že má za to, že žalobkyně je oprávněna poskytovat služby ambulantního charakteru, což z logiky věci vylučuje, aby služby spočívající v ubytování a stravování byly službami nezbytnými k jejich výkonu. Správce daně zdůraznil, že žalobkyně není oprávněna poskytovat zdravotní služby, které zahrnují ubytování a stravování, tj. např. zdravotní službu jednodenní či lůžkové péče. Ubytování a stravování tedy správce daně považoval za služby, které nemohou být v daném případě osvobozeny od DPH ve smyslu § 58 zákona o DPH.
87. Podáním ze dne 8. 6. 2018 žalobkyně doplnila své vyjádření k výzvě správce daně. V doplnění poukazovala na to, že výkon zdravotní péče je umístěn ve shodných prostorách již několik desetiletí a zdravotní péče lázeňského typu je od počátku provozu zařízení poskytována shodným způsobem v nezměněné podobě se zvyšující se kvalitou. Vždy byly používány léčebné postupy, jejichž nutnou součástí bylo ubytování a stravování léčených klientů, tj. forma lůžkové péče. Následně žalobkyně poukázala na personální složení pracovníků, zařízení a vybavení léčebného zařízení a podotkla, že vzhledem k tomu, že léčba probíhá kontinuálně již několik desetiletí stejným způsobem, nebyl ze strany žalobkyně důsledně řešen právní stav a dokumenty. Upozornila na to, že nyní probíhá správní řízení, jehož výsledkem bude obdržení oprávnění, které potvrdí tvrzení o realizaci zdravotních služeb formou lůžkové péče.
88. Následně správce daně seznámil žalobkyni se zprávou o daňové kontrole a vydal v bodě 1 tohoto rozsudku specifikované dodatečné platební výměry, proti nimž žalobkyně podala odvolání. K odvolání žalobkyně připojila rozhodnutí Krajského úřadu Ústeckého kraje ze dne 10. 7. 2018, jímž krajský úřad podle § 16 odst. 3 ve spojení s § 21 zákona o ZS změnil ke dni nabytí právní moci tohoto rozhodnutí registraci žalobkyně vydanou krajským úřadem dne 28. 4. 2010 se všemi změnami, a to udělením oprávnění k poskytování následné lůžkové léčebně rehabilitační péče v oboru rehabilitační a fyzikální medicína. Po změně registrace oprávnění žalobkyně znělo: „*specializovaná ambulantní péče: fyzioterapeut, rehabilitační a fyzikální medicína; následná lůžková rehabilitační péče: rehabilitační a fyzikální medicína*“. V podaném odvolání, stejně tak jako v jeho doplněních žalobkyně, zdůrazňovala, že od svého vzniku poskytuje léčebně rehabilitační služby ambulantní i lůžkovou formou. Žalobkyně připustila, že v kontrolovaném období nedisponovala příslušným oprávněním krajského úřadu k poskytování lůžkové péče. Avšak měla za to, že jí poskytované zdravotní služby formou lůžkové péče, jsou na stejné úrovni jako v zařízeních, které disponují příslušným oprávněním. Poskytování lůžkové péče Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odůvodnila tím, že léčebná rehabilitace je ucelený, vzájemně provázaný, koordinovaný a cílený proces.

89. K prokázání nezbytnosti poskytovat svým pacientům též lůžkovou péči a k prokázání úrovně jí poskytované lékařské péče z pohledu personálního zabezpečení a odborně technického vybavení žalobkyně předložila žalovanému anonymizovanou zprávu z příjmů pacienta ze dne 20. 3. 2015, dvě anonymizované průběžné lékařské zprávy z téhož dne, dekurs, znalecký posudek č. 1/1/2019, ze dne 24. 2. 2019, zpracovaný MUDr. B. D., tzv. Conclusion ze dne 30. 11. 2018, ze dne 25. 6. 2013, ze dne 11. 12. 2013, ze dne 16. 1. 2014, ze dne 7. 2. 2017, ze dne 24. 3. 2014, ze dne 11. 2. 2015, ze dne 28. 5. 2015 a ze dne 20. 8. 2015, fotografie zachycující přístrojové vybavení zařízení. Dále navrhl k prokázání charakteru jí poskytované lékařské péče výslech MUDr. A. K. a předložení anonymizované zdravotní dokumentace všech pacientů, kterým byla dle vyjádření žalobkyně poskytnuta lůžková péče se službami úzce souvisejícími se službami osvobozenými od DPH.
90. Vzhledem k tomu, že DPH je harmonizovanou daní, na prvním místě se soud věnoval unijní úpravě, tj. Směrnici o DPH a otázce zda byl v projednávané věci dán prostor pro uplatnění přímého účinku této směrnice z důvodu rozporu vnitrostátní právní úpravy s unijním právem, jak namítala žalobkyně. Přímého účinku Směrnice o DPH se lze dovolávat (pokud jsou její ustanovení bezpodmínečná a dostatečně přesná) při neexistenci prováděcích opatření přijatých ve lhůtách vůči jakýmkoli vnitrostátním předpisům neslučitelným se směrnicí a za situace, kdy přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinností jednotlivci (viz zejména rozsudky SDEU ze dne 19. 1. 1982, ve věci 8/81, *Becker*, bod 25, ze dne 10. 9. 2002, ve věci C-141/00, *Kügler*, bod 51, ze dne 20. 5. 2003, ve spojených věcech C-465/00, C-138/01, C-139/01, *Österreichischer Rundfunk a další*, bod 98).
91. Dnem 1. 4. 2012 nabyt účinnosti zákon o ZS, 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 zákona o ZS). Zákon o ZS nahradil dva základní zákony, do té doby upravující podstatnou část zdravotnictví, a to zákon č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu a zákon o zdravotní péči a promítl se také do § 58 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého se ve znění od 1. 4. 2012 pro účely zákona o DPH zdravotní službou 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) zákona o DPH, 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 zákona o DPH 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

uvedeného je zřejmé, že novelou § 58 zákona o DPH účinnou od 1. 4. 2012 došlo ke změně definice 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.

92. Znění § 58 odst. 1 zákona o DPH bylo s účinností od 1. 4. 2012 upraveno v souladu s čl. 131 Směrnice o DPH, 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 patří dle čl. 132 odst. 1 písm. b) Směrnice o DPH „*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*“. Podle konstantní judikatury SDEU je osvobozena nemocniční a 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 (k tomu srov. rozsudky SDEU 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). Služby, které mají jiný než uvedený cíl, nemohou být od daně osvobozeny, jak je stanoveno v čl. 134 písm. a), b) uvedené Směrnice o DPH, 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*“.
93. S ohledem na shora uvedené soud uzavírá, že novela § 58 zákona o DPH, účinná od 1. 4. 2012, vychází ze Směrnice o DPH a definice pojmu zdravotní služba a služba s ní úzce související uvedená v předmětném ustanovení je s ní v souladu. Soud tedy na rozdíl od žalobkyně v nynější věci nespatřuje prostor pro uplatnění přímého účinku Směrnice o DPH, který žalobkyně dovozuje s poukazem na závěry, ke kterým Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 10. 7. 2015, sp. zn. 1 Afs 6/2013, v němž uvedl, že „*z konstantní judikatury SDEU vyplývá, že orgány veřejné moci jsou od okamžiku vstupu České republiky do EU povinny aplikovat Unijní právo přednostně před českým zákonem tehdy, pokud je český zákon s právem EU v rozporu*“. V daném případě totiž nelze dovozovat, přímý účinek Směrnice o DPH pro rozpor zákona o DPH s právem EU.
94. Dále se soud zabýval námitkami žalobkyně vztahujícími se k tomu, že služby ubytování a stravování, které poskytovala v kontrolovaném období září 2013 až prosinec 2015, jsou službami úzce souvisejícími se službou hlavní, pro jejíž poskytování disponovala příslušným oprávněním krajského úřadu, tj. s ambulantní péčí.
95. Otázkou, zda lze služby ubytování a stravování poskytnuté v souvislosti s ambulantní zdravotní péčí považovat za služby úzce související s poskytovanou zdravotní službou podle § 58 odst. 1 zákona o DPH se zabýval již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 9. 2019, č. j. 8 Afs 265/2017-55, na jehož závěry zdejší soud plně odkazuje. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku nejprve konstatoval, že ze znění § 58 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že tento nerozlišuje mezi ambulantní a ústavní péčí a určuje stejná pravidla pro obě dvě kategorie poskytovaných služeb. Naproti tomu Směrnice o DPH pro účely osvobození od daně ústavní péči a péči ambulantní rozlišuje, přičemž prostor pro eurokonformní výklad je dán při výkladu pojmu „*služba s ní úzce souvisejících*“. Nejvyšší Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správní soud k tomu dále konstatoval, že ze Směrnice o DPH vyplývá, že služby úzce související jsou osvobozeny od DPH pouze, pokud jde o lékařskou ústavní péči. U ambulantní péče naopak jakákoli zmínka o souvisejících službách ve směrnici o DPH chybí. V rámci poskytování ambulantní léčby totiž obvykle není příležitost k poskytování jakýchkoli souvisejících služeb. Tento závěr vyplývá také z čl. 134 směrnice o DPH, z něhož vyplývá, že dodání úzce související služby ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m), a n) není osvobozeno od daně, „pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně“. Směrnice o DPH tedy vůbec nepočítá s tím, že by v případě ambulantní péče připadala v úvahu jakákoli úzce související služba, neboť ta je uvedena v čl. 132 odst. 1 písm. c), který vůbec není zahrnut do výčtu uvedeného v čl. 134“. (...) „Nedává-li směrnice o DPH prostor k tomu, aby byly osvobozeny služby související s poskytováním ambulantních služeb, musí to vést k tomu, že i podle zákona o DPH musí být služba úzce související se zdravotní službou ambulantní vykládána co nejúžeji. Pokud by se opravdu neobjevila služba, kterou nebude možné označit jinak, než jako naprosto úzce a nezbytně související s ambulantní péčí, pak žádná služba nebude s ambulantní službou úzce související. Je zřejmé, že z terapeutického hlediska nemusí být žádoucí, aby klienti podrobující se léčebným procedurám v rozsahu ambulantní péče denně dojížděli na procedury z velké dálky. To však neznamená, že by ubytovací a stravovací služby klientům musela poskytovat výhradně stěžovatelka. Není proto důvod, aby tyto služby nemohli poskytovat i jiní poskytovatelé v okolí, odlišní od stěžovatelky a na procedury pouze docházejt. Klienti mohou také využít jiných typů ubytovacích možností, aniž by byl narušen léčebný cíl, např. ubytování v soukromí. Za této situace musí mít všichni poskytovatelé ubytovacích a stravovacích služeb na relevantním trhu takové podmínky, aby z hlediska DPH nebylo s nikým z nich zacházeno odlišně. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není žádný důvod v souvislosti s poskytováním ambulantní péče osvobozovat od daně ubytování a stravování klientů. Je-li potřeba k léčbě hospitalizace klienta, musí být poskytována subjektem, který má příslušné oprávnění k poskytování lůžkové péče. Lůžková péče je podle § 9 zákona o zdravotních službách „zdravotní péčí, kterou nelze poskytnout ambulantně a pro její poskytnutí je nezbytná hospitalizace pacienta. Lůžková péče musí být poskytována v rámci nepřetržitého provozu.“. Stěžovatelka je oprávněna k poskytování pouze ambulantní péče a není tedy oprávněna k poskytování specializovaného ubytování. Jestliže je tedy potřeba pouze „nespecializované“ ubytování, může jej poskytovat jakýkoli poskytovatel na relevantním trhu, jak bylo řečeno shora. Při současné právní úpravě nelze dovodit nezbytnost ubytování a stravování při poskytování ambulantních zdravotních služeb, ani jakoukoli souvislost s ambulantními službami, a to ani v případě, že by o tom formálně rozhodl lékař. Z podstaty ambulantní léčby a pro dosažení jejího účelu není třeba, aby byli klienti současně stravováni, ubytováni a ambulantně léčeni v témže zařízení.“

96. Na základě výše uvedeného je zřejmé, že služby ubytování a stravování poskytované v souvislosti s ambulantní péčí nelze považovat za služby úzce související s touto zdravotní službou, resp. nelze je považovat za služby vedlejší úzce související se zdravotní službou hlavní poskytovanou ve formě ambulantní péče, byť by o nezbytnosti jejich poskytnutí rozhodl lékař, a jako takové je nelze považovat za plnění osvobozené od DPH ve smyslu § 58 odst. 1 zákona o DPH. Soud podotýká, že nerozporuje tvrzení žalobkyně, že jejími klienty jsou cizinci, kteří mají omezenou schopnost pohybu, jsou odkázáni na pomoc jiných osob, potřebují speciální stravu a péči a ubytování. Pokud ovšem klienti žalobkyně vyžadují speciální zdravotní péči, kterou nelze poskytovat pouze ambulantně, a je tedy pro jejich léčbu nezbytné zajistit specializované ubytování a stravování, které nemůže poskytnout jakýkoliv jiný poskytovatel ubytování, resp. je-li třeba k léčbě pacientů hospitalizace, tato může být poskytována pouze subjektem, který má příslušné oprávnění

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

k poskytování zdravotní služby formou lůžkové péče. Soud zdůrazňuje, že oprávnění poskytovat plnění v rozsahu ambulantní péče znamená podle § 7 odst. 1 zákona o ZS, že se jedná o poskytování zdravotní služby, která nevyžaduje hospitalizaci pacienta. Tento názor koresponduje i se závěry shora zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Žalobní námitka je tedy nedůvodná.

97. S ohledem na právě citované závěry Nejvyššího správního soudu je třeba současně podotknout, že zde existuje toliko jeden zákonný výklad § 58 odst. 1 zákona o DPH, proto soud nemohl přisvědčit ani tvrzení žalobkyně, že žalovaný pochybil, když se při existenci dvou rovnocenných právních výkladů nepřiklonil k výkladu příznivějšímu pro žalobkyni, a že na základě čistě jazykového výkladu nepodřadil ve smyslu § 58 odst. 1 zákona DPH služby ubytování a stravování pod služby úzce související s ambulantní péčí.
98. Soud se neztotožnil ani s argumentací žalobkyně, že pokud nebylo možné považovat služby ubytování a stravování jako plnění vedlejší vztahující se k plnění hlavnímu, a to k ambulantní péči, či nebylo možné dovodit na základě čistě jazykového výkladu § 58 odst. 1 zákona o DPH, že má žalobkyně nárok na osvobození od DPH u těchto plnění, bylo na místě zohlednit výkladová stanoviska SDEU k otázce chybějícího povolení k provozování zdravotní služby ve formě lůžkové péče a zabývat se skutečnou podstatou žalobkyní poskytované lékařské péče. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudky SDEU C-443/04 Solleveld a C-444/04 Eijnsbergen a dále podotkla, že i když v kontrolovaném období září 2013 až prosinec 2015 nedisponovala příslušným oprávněním k poskytování lůžkové péče, tuto fakticky poskytovala a za tímto účelem osvobozovala služby pro tuto péči nezbytné, přičemž jí poskytované služby byly poskytovány v kvalitě srovnatelné se službami poskytovanými jinými subjekty s podobnými službami.
99. V žalobkyní zmíněných rozsudcích se SDEU zabýval výkladem čl. 13 část A odst. 1 písm. c) Směrnice rady 77/388, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „šestá směrnice“). Na tomto místě soud předně podotýká, že šestá směrnice byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena Směrnicí o DPH. Podle bodu 1 a 3 odůvodnění Směrnice o DPH bylo přepracování šesté směrnice nezbytné k tomu, aby byla všechna podstatná ustanovení uspořádána jasným a racionálním způsobem v přepracované struktuře a znění, v zásadě však bez věcných změn. Ustanovení Směrnice o DPH jsou tedy v podstatě totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice. Znění čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice odpovídá znění čl. 132 odst. 1 písm. c) Směrnice o DPH. Závěry SDEU, které se týkaly šesté směrnice, by tedy byly použitelné i ve vztahu k současné právní úpravě, avšak žalobkyní shora zmíněná judikatura SDEU není na projednávanou věc přílehlavá.
100. V těchto spojených věcech se SDEU zabýval otázkou, zda se osvobození od DPH uvedené v čl. 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, vztahuje na léčby, které jsou poskytovány fyzioterapeutem a psychoterapeutem mimo rámec výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezena právní úpravou dotyčného členského státu. SDEU ve zmíněných rozsudcích posuzoval, zda je v souladu se zásadou daňové neutrality vynětí konkrétního povolání nebo zvláštní činnosti péče z vymezení nelékařských zdravotnických povolání uvedeného vnitrostátní úpravou, na které se vztahuje osvobození od DPH. SDEU v daném případě dospěl k závěru, že vynětí konkrétního povolání nebo zvláštní činnosti péče z vymezení nelékařských zdravotních povolání uvedeného vnitrostátní právní úpravou pro účely osvobození od DPH, je v rozporu se zásadou daňové neutrality, pokud lze prokázat, že osoby, které vykonávají toto povolání nebo činnost, mají k poskytování takové péče odbornou kvalifikaci způsobilou zajistit těmto plněním Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

úroveň kvality rovnocennou plněním, jež poskytují osoby, na něž se vztahuje osvobození od daně na základě téže vnitrostátní právní úpravy.

101. V nyní projednávané věci ovšem nemohlo dojít k porušení zásady daňové neutrality, která brání tomu, aby bylo s podobnými poskytovanými službami, která si navzájem konkurují, zacházeno odlišně z hlediska DPH. Žalobkyní poskytovaná lůžková péče totiž není zdravotní službou, která by byla vyňata ze zdravotních služeb, na které se jinak vztahuje osvobození od DPH podle vnitrostátní právní úpravy. Lůžková péče, je zdravotní službou podle zákona upravujícího zdravotní služby, tj. podle zákona o ZS (§ 9 tohoto zákona), a proto může být osvobozena od DPH ve smyslu § 58 odst. 1 zákona o DPH. Osvobození zdravotní služby od DPH ve formě lůžkové péče, jakož i služby s ní související (např. ubytování a stravování) je ovšem podle § 58 odst. 1 zákona o DPH navázáno na oprávnění.
102. Žalobkyně se mýlí, pokud se domnívá, že toto oprávnění může být nahrazeno posouzením kvalit žalobkyní poskytovaných služeb, či výsledků její rehabilitační péče, resp. posouzením toho, zda jsou jí poskytované služby poskytovány na úrovni a v kvalitě srovnatelné s kvalitou služeb poskytovaných jinými zdravotnickými zařízeními disponujícími příslušným oprávněním.
103. Soud k tomu podotýká, že si je vědom judikatury Nejvyššího správního soudu, který se ve svém rozsudku ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005 – 79, publ. pod č. 1266/2007 Sb. NSS, zabýval tím, zda lze přiznat daňové zvýhodnění daňovým subjektům, které nedisponují v rozhodné době příslušným živnostenským oprávněním a podřadit jejich příjem pod § 7 zákona o daních z příjmů, jako příjmy z podnikání, namísto pod § 10 téhož zákona, jako ostatní příjmy. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dospěl k závěru, že z daňového hlediska je stěžejní charakter vykonávané činnosti. K uvedenému závěru dospěl soud za situace, kdy zákon o příjmu nestanovuje pro to, aby mohl být příjem daňového subjektu považován za příjem z podnikání, podmínku, být držitelem příslušného oprávnění podle živnostenského zákona. Podle Nejvyššího správního soudu správce daně byl v daném případě oprávněn posuzovat pouze skutečnosti rozhodné pro správné vyměření daně a nikoliv spadající do působnosti jiného zákona v daném případě živnostenského.
104. V nyní posuzované věci ovšem podmínky pro osvobození od DPH, a to včetně podmínky být držitelem oprávnění k poskytování určité zdravotní služby, vyplývají přímo ze zákona o DPH. Zdravotní služba je osvobozena od DPH, pokud se jedná (i) o zdravotní službu podle zákona upravujícího zdravotní služby (ii) poskytovanou poskytovatelem zdravotních služeb (iii) uvedenou v oprávnění k poskytování zdravotních služeb, a pokud (iv) se jedná o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví, popř. o službu s ní úzce související. V uvedeném případě, tak správce daně, resp. žalovaný byl oprávněn učinit si úsudek o tom, zda žalobkyně disponuje oprávněním k poskytování lůžkové péče, a zda jí náleží nárok na osvobození od DPH u zdravotních služeb poskytovaných formou lůžkové péče a služeb s nimi souvisejících.
105. Toto správce daně i žalovaný učinili a shodně dospěli k závěru, že žalobkyně v kontrolovaném období září 2013 až prosinec 2015 nedisponovala příslušným oprávněním krajského úřadu a zdravotní služby poskytované žalobkyní formou lůžkové péče a s tím související služby (ubytování a stravování) nelze považovat za plnění osvobozená od DPH podle § 58 odst. 1 zákona o DPH. S tímto posouzením se soud plně ztotožňuje.
106. Soud s ohledem na shora uvedené nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že byl žalovaný za situace, kdy měl na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu postaveno najisto, že žalobkyně nedisponovala v kontrolovaném období oprávněním k poskytování zdravotní Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

služby formou lůžkové péče, povinen zabývat se způsoby, formou a postupy, jakými je žalobkyní lékařské zařízení provozováno, jaká je profesionální i přístrojová úroveň léčby, čeho je v léčbě žalobkyní dosahováno, tj. skutečným charakterem jí poskytovaných služeb. Pokud žalobkyně poskytovala v období od září 2013 do prosince 2015 zdravotní služby i formou lůžkové péče, bez toho aniž by disponovala patřičným oprávněním krajského úřadu, nelze jí přiznat větší daňové zvýhodnění než, které lze přiznat daňovým subjektům, které patřičným oprávněním disponují, pouze s poukazem na faktický charakter jí poskytovaných služeb či s ohledem na to, že v jejím okolí se nenachází žádné jiné zařízení, které poskytuje shodné služby jako žalobkyně. Jak již soud uvedl výše, skutečnost, že žalobkyně poskytovala lůžkovou péči ve vysoké kvalitě, která byla srovnatelná s jinými zařízeními, která disponovala oprávněním krajského úřadu, nemůže zvrátit to, že žalobkyně tímto oprávněním nedisponovala. Ani tuto žalobní námitku soud tedy neshledal důvodnou.

107. Soud se neztotožnil ani s námitkou žalobkyně, že daňové orgány při hodnocení důkazů nepostupovaly v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. V § 8 odst. 1 daňového řádu je uvedeno, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Soud konstatuje, že ze žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že daňové orgány hodnotily provedené důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a soud nezjistil, že by k nějaké zjištěné skutečnosti nepřihlížely a pokud nevyhověly provedení některého z důkazů, tento svůj postup řádně odůvodnily.
108. Z žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se žalovaný zabýval žalobkyní předloženými fotografiemi, anonymizovanými zprávami z příjmů pacienta, dekursem, znaleckým posudkem ze dne 24. 2. 2019, č. 1/1/2019, zpracovaným MUDr. B. D., tzv. Conclusion ze dne 30. 11. 2018, ze dne 25. 6. 2013, ze dne 11. 12. 2013, ze dne 16. 1. 2014, ze dne 7. 2. 2017, ze dne 24. 3. 2014, ze dne 11. 2. 2015, ze dne 28. 5. 2015 a ze dne 20. 8. 2015. Žalobkyni lze přisvědčit, že k žalobkyní předloženým Conclusion žalovaný uvedl, že žalobkyně nepředložila jejich originály, a že kvůli anonymizování zpráv z příjmů pacienta tyto nebylo možné přiřadit ke konkrétní osobě. Nicméně dále k nim a k ostatním žalobkyní předloženým důkazům žalovaný uvedl, že se vztahovaly především k prokázání lékařské odborné péče z pohledu personálního zabezpečení a odborně technického vybavení pro poskytování rehabilitační péče, a že je nemohl osvědčit za důkazy prokazující u sporných plnění opodstatněnost osvobození od DPH. Těmito důkazními prostředky nebylo podle žalovaného možné nahradit skutečnost, že žalobkyně nedisponuje příslušným oprávněním k poskytování lůžkové péče a na jejich základě není možné tedy prokázat opodstatněnost údajů vykázaných na řádku 50 daňových přiznání, resp. to, že ubytovací a stravovací služby lze podřadit pod plnění osvobození od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 58 odst. 1 jako služby související s lůžkovou péčí. Soud se s tímto posouzením žalovaného plně ztotožňuje.
109. Soud neshledal pochybení žalovaného ani ve skutečnosti, že neprovedl výslech MUDr. A. K. a důkaz anonymizovanou zdravotní dokumentací všech pacientů žalobkyně. Jak správně poukázal žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, i na základě těchto důkazů žalobkyně chtěla prokázat, jak u ní probíhala lékařská činnost. Žalovaný neprovedl žalobkyní navržený důkaz, a to výslech A. K., pro nadbytečnost, neboť skutečnost, že žalobkyně nedisponovala v rozhodném období oprávněním pro poskytování lůžkové péče, byla v dosavadním řízení bez důvodných pochybností. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

postavena najisto a nemohla být nahrazena žalobkyní navrhovaným výsledkem. Ze shodného důvodu žalovaný neprovedl ani důkaz anonymizovanou zdravotní dokumentací všech pacientů, kterým byla dle vyjádření žalobkyně poskytnuta lůžková péče se službami úzce souvisejícími se službami osvobozenými od DPH. Soud se závěrem o nadbytečnosti provedení shora uvedených důkazů plně ztotožňuje. Dané důkazní prostředky nejsou schopné zvrátit skutečnost, že ubytovací a stravovací služby nemohou být osvobozeny od DPH jako služby souvisejícími s ambulantní péčí, neboť tyto služby mohou být pouze službami úzce souvisejícími s lůžkovou péčí ve smyslu § 9 zákona o ZS, k jejichž poskytování žalobkyně neměla oprávnění.

110. K žalobkyní namítané nečinnosti žalovaného v průběhu daňové kontroly soud konstatuje, že skutečně od doby kdy správce daně zahájil daňovou kontrolu v říjnu 2016 do vydání dodatečných platebních výměrů v červnu 2018, uplynulo 20 měsíců, avšak dané ještě samo o sobě nemohlo učinit daňovou kontrolu nezákonnou, jak namítá žalobkyně (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2019, č. j. 5 Afs 40/2018-33). Pokud žalobkyně měla za to, že v projednávané věci došlo ze strany daňového orgánu k porušení zásady postupovat v řízení bez zbytečných průtahů, mohla se domáhat nápravy tím, že upozorní na porušení této zásady správce daně nejbližší nadřízeného správci daně, který výše uvedenou zásadu porušil (k tomu srov. § 38 daňového řádu), popř. po bezvýsledném vyčerpání prostředků, které daňový řád stanoví k ochraně před nečinností daňových orgánů, se mohla žalobkyně domáhat ochrany prostřednictvím žaloby na ochranu proti nečinnosti ve smyslu § 79 a násl. s. ř. s. Žalobní námitka tedy není důvodná.
111. K námitce žalobkyně, že je v daném případě doměřením daně sankcionovaná za porušení povinnosti jí dané jiným, nikoliv daňovým, předpisem, soud uvádí, že jak ze žalobou napadeného rozhodnutí, tak ze zprávy o daňové kontrole, je zřejmé, že v daném případě nepovažovaly daňové orgány za rozhodné, zda byl žalobkyní spáchán správní delikt či nikoliv. V daném řízení bylo posuzováno, zda ubytovací a stravovací služby poskytované žalobkyní jsou poskytovány jako služba zdravotní, resp. služba s ní úzce související ve smyslu § 58 zákona o DPH. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů proto nevycházela z předpokladu, že se žalobkyně vlastním jednáním dopustila a správního deliktu ve smyslu zákona o zdravotních službách. Žalobní námitka tedy není důvodná.
112. Pro úplnost soud uvádí, že neprováděl žalobkyní při jednání navrhovaný důkaz znaleckým posudek č. 1/1/2019 zpracovaný MUDR. B. D., a to pro nadbytečnost. Znalecký posudek je součástí správního spisu, a byl při jednání referován. Dokumenty, které se nacházejí ve správním spisu, se nepovažují za důkazní prostředky a neprovádí se jimi dokazování (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117).
113. Vzhledem ke všemu výše uvedenému dospěl soud k závěru, že daňové orgány v daném řízení postupovaly v souladu s platnou právní úpravou, správně vyhodnotily provedené dokazování a v souladu s obsahem správního spisu dospěly oprávněně k závěru, že se žalobkyni nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně správcem daně zpochybněných plnění. Soud tedy žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
114. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti dle obsahu soudního spisu nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 29. června 2022

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu