



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudkyně Pavly Klusáčkové a soudce Vadima Hlavatého ve věci

žalobce: **Reitenberger s.r.o.**, IČO: 27940861
se sídlem Praha 4, Michelská 300/60
zastoupený daňovým poradcem Rambousek a partner a.s., IČO: 64829391
se sídlem Praha 3, Křišťanova 1544/4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2021, č. j. 5834/21/5300-22443-710132,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil čtyři platební výměry vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu dne 7. 9. 2017. Konkrétně:

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

- platební výměr č. j. 6929674/17/2004-52525-110566, kterým byl žalobci na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce dubna roku 2016 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 23 850 Kč,
 - platební výměr č. j. 6929715/17/2004-52525-110566, kterým byla na DPH za zdaňovací období měsíce května roku 2016 vyměřena vlastní daň ve výši 39 238 Kč,
 - platební výměr č. j. 6929746/17/2004-52525-110566, kterým byla na DPH za zdaňovací období měsíce června roku 2016 vyměřena vlastní daň ve výši 362 751 238 Kč a
 - platební výměr č. j. 6929779/17/2004-52525-110566 kterým byla na DPH za zdaňovací období měsíce července roku 2016 vyměřena vlastní daň ve výši 558 430 Kč.
2. Žalovaný ve věci rozhodoval již podruhé, když jeho předchozí rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2020, č. j. 9 Afs 51/2020-63. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „*daňové orgány dospěly ke správnému závěru, že ubytovací a stravovací služby poskytované v souvislosti s ambulantní zdravotní péčí nejsou osvobozeny od DPH. Stěžovatelce však v rozporu s jejími tvrzeními a předloženými důkazy vyměřily DPH, aniž by se zabývaly tím, jakou část plnění, které stěžovatelka původně vykážala jako jednu službu s místem plnění v jiném členském státě, představují osvobozené služby ambulantní zdravotní péče, a jakou část představují zdanitelné služby ubytování a stravování. Toto pochybení bude žalovaný povinen v dalším řízení napravit*“.
3. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný v návaznosti na výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu vyzval žalobce k prokázání, jakou část plnění poskytovaných ve zdaňovacích obdobích duben až července 2016 dotčeným cestovním kancelářím tvoří služby ambulantní zdravotní péče, která je od DPH osvobozena bez nároku na odpočet dle § 51 odst. 1 písm. i) ve spojení s § 58 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný tak přenesl důkazní břemeno na žalobce. Žalobce své důkazní břemeno neunesl, neboť ve věci zůstal fakticky nesoučinný. Žalobce tak neprokázal, na jakou část a zda vůbec z poskytnutých plnění odběratelům lze uplatnit osvobození od daně, tedy jaká část připadla na ambulantní zdravotní péči. Vzhledem k tomu, že se to nepodařilo zjistit ani žalovanému, je dle žalovaného nutno celé fakturované plnění posoudit jako plnění zdanitelné, ze kterého vznikla povinnost priznat daň. Žalovaný tak rozhodl zcela identicky jako v předchozím případě.

II. Obsah žaloby

4. V prvním žalobním bodu žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou spatřoval ve skutečnosti, že se žalovaný nevypořádal s argumentací žalobce, že postupoval podle Informace Generálního finančního ředitelství k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví od 1. 4. 2012, č. j. 11964/12-3210-011695, (dále jen „informace“). Žalobce souhlasil s žalovaným, že ubytování nemůže být vedlejší službou k osvobozenému plnění. Podle informace jsou služby, které žalobce poskytuje, zdanitelným plněním. Žalovaný tento argument ignoruje a na toto plnění stále aplikuje principy pro osvobozená plnění. Žalobce si nechal zpracovat Směrnici pro způsob zdanění poskytovaných

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

lázeňských služeb (dále jen „směrnice“) a podle ní postupoval. Ve směrnici není uvedeno, že se vychází z potřeb hosta vyplývajících z lékařské prohlídky, ale na základě zdravotních omezení vyplývajících z lékařské prohlídky. Lékařské prohlídky tedy neslouží k sestavení procedur, ale lékař při prohlídce pouze zkontroluje, zda kvůli zdravotní komplikaci nemusí nějakou proceduru z programu vyřadit. Jak uvedl MUDr. Rous, v 99 % případů nezasahuje do sestavování procedur, ani konkrétní skladby procedur pro daného hosta. Směrnice žalobce je tak zcela totožná se zněním informace. Posouzení, zda žalobce provádí osvobozené plnění nebo zdanitelné, je však primární a klíčové, a teprve od toho se odvíjí, zda žalobce poskytuje jedno plnění hlavní spolu s vedlejším, nebo dvě hlavní plnění.

5. Upozornil, že obecně informace Generálního finančního ředitelství jsou považovány za zavedenou správní praxi. Žalobce se tak dovolával legitimního očekávání v zavedenou správní praxi. K tomu žalobce odkázal na související judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Uzavřel, že žalovaný na jednu stranu tvrdí, že postupuje v souladu s informací, ve skutečnosti však postupuje v rozporu s ní. Tento rozpor však ničím neodůvodňuje, čímž činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.
6. Dále žalobce namítal, že poskytuje jednu ucelenou službu. Správce daně však dospěl k závěru, že žalobce poskytuje dvě plnění, a to osvobozené plnění v podobě zdravotních služeb a ubytovací a stravovací služby. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) přitom vyplývá, že o jediné plnění se jedná, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani zákazníkovi jsou tak těsně spojena, že objektivně tvoří jediné nedělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Dle žalobce pro rozhodnutí, zda se jedná o vedlejší plnění k plnění hlavnímu, je podstatné, jaký režim má hlavní plnění. Dle SDEU vedlejší plnění k osvobozenému plnění musí být vykládáno restriktivně, protože se jedná o výjimku ze systému.
7. Tvrdil, že na základě stanoviska O. H. žalovaný dospěl k závěru, že hlavní službou nemůže být služba zdravotní, respektive služba lázeňské péče, ale služba ubytovací. O. H. však zastává názor zcela opačný. Žalovaný si stanovisko O. H. přizpůsobil tak, aby odpovídalo jeho potřebám. Pozdější názor O. H. pak žalovaný odmítl s tím, že odporuje původnímu názoru a není podstatný. Tento názor však O. H. odmítla. Dle žalobce žalovaný účelově hledá názory, které by podpořily jeho názor, a když se tento důkaz obrátí proti němu, snaží se ho účelově zpochybnit.
8. Dále žalobce poukázal na shodné osoby v daňovém řízení. Uvedl, že obdržel výzvu (č. j. 6554263/20/2004-60563-110087), ze které zjistil, že ji vyřizuje stejný pracovník, který chybně postupoval v předchozím řízení a ignoroval námitky žalobce. V této souvislosti žalobce vyslovil domněnku, že pracovník byl hmotně zainteresován na výši doměrků. Namítal, že uvedeným postupem došlo k porušení principu dvojinstančnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, sp. zn. 2 Afs 143/2004, a rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014-62). Současně uvedeným postupem došlo k porušení subjektivních práv žalobce, neboť se nejedná o formální pochybení, ale je zřejmé, že tato konkrétní osoba ovlivnila používáním nesprávných pojmů i toto řízení. Žalovaný totiž dle žalobce od počátku zaměňuje režim osvobození od daně, kdy by žalobce nemusel odvádět DPH, za režim přechýlení místa zdanitelného plnění, kdy daň přiznává německý odběratel, a žalobce v tuzemsku daň neodvádí.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

9. Rovněž uvedl, že v kasační stížnosti napadl závěr žalovaného, že žalobci zdanil pouze část služeb, když ve skutečnosti byly zdaněny veškeré služby. Předmětem kasační stížnosti nebyl spor o to, zda žalobce poskytoval osvobozené či zdanitelné plnění. Nejvyšší správní soud se tak zabýval pouze nesprávným zdaněním celé částky, a neřešil otázku, zda ubytování a stravování může být vedlejší službou ke zdravotní službě, pokud tato není osvobozena. Nejvyšší správní soud převzal závěr, že ambulantní péče je osvobozena jako axiom z tvrzení žalovaného. Žalovaný tak měl povinnost znovu se zabývat odůvodněním, proč se jedná o osvobození plnění.
10. Namítal, že žalovaný nebere v úvahu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), podle kterého je žalobce povinen prokázat to, co tvrdil ve svých daňových tvrzeních. Žalobce poskytoval jednu službu, která má místo zdanitelného plnění v jiném členském státě, a kde také byla daň odvedena, což si žalovaný ověřil. Nikdy netvrdil, že poskytuje dvě různé služby, a proto ho netíží důkazní břemeno, co se týká prokázání jednotlivých částí plnění. Vzhledem k tomu, že poskytoval jedno plnění, tak byla cena stanovena za toto jedno plnění a nikdy nebyly kalkulovány dvě služby. Toto také žalobce správci daně sdělil a očekával další komunikaci se žalovaným, kdy dojde k návrhům, jakým způsobem bude určeno rozdělení tohoto plnění na dvě části, což se však nestalo.
11. Dle žalobce žalovaný ignoroval závěr Nejvyššího správního soudu, pokud se opětovně nezabýval tím, aby stanovil, jakou část z poskytovaných služeb představují zdanitelné služby. Odůvodnění žalovaného v bodě [87] napadeného rozhodnutí nelze akceptovat. Žalobce poskytl potřebnou součinnost. Z principu však nemůže být schopen prokázat, co netvrdil, a proto ho v tomto smyslu netížilo důkazní břemeno. Byl to žalovaný, kdo mu na dotazy neopověděl, nesnažil se o jakýkoliv dialog ohledně toho, jaké doklady má žalobce k dispozici, které by bylo možno osvědčit jako důkaz nebo pomůcku k výpočtu daně. Žalovaný tedy splnil pokyn Nejvyššího správního soudu pouze formálně tím, že vydal výzvu, a dále odmítl s žalobcem komunikovat. Žalovaný měl odpovědět na dotazy žalobce, proč nese důkazní břemeno. Dále měl žalovaný začít s žalobcem jednat o tom, jaké důkazní břemeno je možno akceptovat. Pokud žalovaný zastával názor, se kterým žalobce nesouhlasil, že žalobce nesplnil svoji povinnost při dokazování, měl postupovat podle § 98 daňového řádu. (viz např. § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu, § 98 odst. 4 daňového řádu a sjednání daně). Z výše uvedených důvodů je pak neakceptovatelný závěr žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť ho nikdy netížilo.

III. Vyjádření žalovaného k podané žalobě

12. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný upozornil, že žalobní námitky korespondují s námitkami obsaženými v odvolání žalobce. S odvolacími námitkami se žalovaný v plném rozsahu vypořádal již v rámci napadeného rozhodnutí. Z uvedeného důvodu žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.
13. Předně žalovaný odmítl, že by od počátku zaměňoval režim osvobození od daně za režim přechýlení místa zdanitelného plnění. Žalobce v rozhodném období poskytoval zdravotní služby ve smyslu § 58 odst. 1 zákona o DPH osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně dle § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, což vyplývá i z informace. Na této skutečnosti nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že se žalobce opakovaně domáhá ustanovení informace ve znění, že *„Od daně naopak nelze osvobodit...lázeňský pobyt poskytovaný oprávněným poskytovatelem plně hrazený klientem lázní, kdy je v programu sice*

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

zahrnuta konzultace „lázeňského“ lékaře, ale program je sestaven předem, ne na základě zdravotního stavu pacienta, příp. předem sestavená skladba procedur není upravena či schválena v návaznosti na individuální posouzení zdravotního stavu klienta a na konzultaci s lékařem.“ Uvedené ustanovení není pro posuzovaný případ přílehlivé, jelikož MUDr. Miroslav Rous předem specifikovaný léčebný program schvaloval nebo na základě zdravotního stavu pacienta měnil. Skutečnost, že host nemá zdravotní omezení a léčebný program je schválen, neznamená, že nebyl posuzován lékařem a v případě zdravotních omezení by změněn nebyl. Žalobcem poskytované plnění spočívající v ambulantní zdravotní péči tedy nepochybně splňuje podmínky pro plnění osvobozené od daně dle § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH uvedené v předmětné informaci a správce daně a následně i žalovaný tedy postupovali zcela v souladu s touto informací a zavedenou správní praxí.

14. K otázce posouzení, zda lze ubytovací a stravovací služby poskytované žalobcem nad rámec ambulantní zdravotní péče považovat za služby úzce související s poskytovanou zdravotní službou dle § 58 odst. 1 zákona o DPH (tedy za službu vedlejší k poskytované zdravotní službě), žalovaný shrnul, že dle informace lze za vedlejší službu ke službě hlavní (léčebná péče) považovat stravování a ubytování pouze v případě, že se jedná o léčebnou péči při hospitalizaci pacienta, což však v posuzovaném případě nenastalo (viz body [33] až [38] napadeného rozhodnutí).
15. Žalobce v rámci kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 11 Af 35/2019-40, uvedený závěr daňových orgánů sám akceptoval, přičemž ho následně výslovně potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 6. 2020, č. j. 9 Afs 51/2020-63, kde uvedl, že: „...*daňové orgány dospěly ke správnému závěru, že ubytovací a stravovací služby poskytované v souvislosti s ambulantní zdravotní péčí nejsou osvobozeny od DPH.*“ Žalovaný tedy trval na závěru, že žalobce v rozhodných obdobích poskytoval dvě samostatná plnění a to ambulantní zdravotní péči, která je od daně osvobozena, a ubytování a stravovací služby, což jsou plnění zdanitelná v tuzemsku, u nichž se uplatnila speciální pravidla pro určení místa plnění dle § 10 a 10c zákona o DPH. Žalobce měl tedy povinnost přiznat daň na výstupu dle § 21 zákona o DPH, a to v první snížené sazbě daně ve výši 15 % a dle § 47 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Výše uvedené závěry jsou tedy jak v souladu s informací, tak s judikaturou krajských soudů a SDEU a není tedy pravdou, že by žalovaný rozhodl v rozporu se zavedenou správní praxí.
16. K námitce stran přenosu důkazního břemene žalovaný zdůraznil, že důkazní břemeno znamená, že daňový subjekt může být povolán k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl. Jinými slovy, důkazní břemeno ohledně skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět ve svých tvrzeních (nikoliv jen těch, které fakticky uvedl), nese daňový subjekt. Žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu zjišťoval, v jakém rozsahu poskytoval žalobce ambulantní zdravotní péči a v jakém rozsahu ubytování a stravování klientů. Žalobce však zcela rezignoval na unesení svého důkazního břemene, které na něj bylo přeneseno výzvou k doplnění řízení, a zůstal v tomto dokazování zcela nečinný. Neprokázal tak, na jakou část z poskytnutých plnění odběratelům (a zda vůbec) lze uplatnit osvobození od daně, tedy jaká část plnění připadala na ambulantní zdravotní péči. Vzhledem k tomu, že se toto nepodařilo zjistit ani žalovanému, bylo nutno celé fakturované plnění posoudit jako plnění zdanitelné, ze kterého vznikla povinnost přiznat daň.
17. Dle žalovaného není pravdou, že by žalovaný „zcela ignoroval“ závěr Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku ze dne 3. 6. 2020, č. j. 9 Afs 51/2020-63. Žalovanému

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

bylo vytýkáno, že se nezabýval tím, jakou část plnění, které žalobce původně vykázal jako jednu službu s místem plnění v jiném členském státě, představují osvobozené služby ambulantní zdravotní péče, a jakou část představují zdanitelné služby ubytování a stravování. Toto pochybení byl žalovaný povinen v dalším řízení napravit a tak také učinil, když se zabýval tím, jakou část plnění představují služby osvobozené a jakou část představují služby zdanitelné postupem popsaným v bodech [41] až [49] a [51] až [52] napadeného rozhodnutí. Žalobce však neprokázal, na jakou část plnění a zda vůbec lze uplatnit osvobození od daně a to přesto, že na něj bylo důkazní břemeno přeneseno výzvou k doplnění řízení. Výklad žalobce v tom smyslu, že není povinen prokázat, co nikdy netvrdil, je zcela chybný, jelikož žalobce tíží důkazní břemeno nejen ve vztahu k tomu, co fakticky tvrdil, nýbrž i k tomu, co tvrdit měl (a to navíc v situaci, kdy žalobce v kasační stížnosti závěr daňových orgánů stran poskytnutí dvou samostatných plnění sám akceptoval). Ze závěrů Nejvyššího správního soudu obsažených ve shora uvedeném rozhodnutí přitom jednoznačně vyplývá, že žalobce správně tvrdit měl, že poskytuje jednak osvobozené služby ambulantní zdravotní péče a rovněž zdanitelné služby ubytování a stravování s místem plnění v tuzemsku (tedy dvě samostatná plnění), v důsledku čehož ho v tomto rozsahu tížilo důkazní břemeno.

18. K námitce žalobce, že žalovaný porušil princip dvojinstančnosti tím, že stejnou věc vyřizoval shodný pracovník správce daně, žalovaný sdělil, že žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, sp. zn. 2 Afs 143/2004, není v posuzovaném případě přílehlavý, jelikož řeší situaci, kdy pracovník finančního úřadu konzultuje své rozhodnutí v konkrétní věci s pracovníkem finančního ředitelství, který bude rozhodovat o odvolání daňového subjektu. V posuzovaném případě však taková situace vůbec nenastala. V posuzovaném případě byla vydána výzva k doplnění řízení prvostupňovým správcem daně na základě požadavku žalovaného (prvostupňový správce daně tedy pouze plnil povinnost, kterou mu uložil odvolací orgán dle § 115 odst. 1 daňového řádu), přičemž prvostupňový správce daně reakci na výzvu k doplnění řízení postoupil k vyhodnocení žalovanému. I kdyby však soud shledal naplnění porušení principu dvojinstančnosti, nejednalo by se v intencích rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014 – 62, o takovou vadu řízení, která by zakládala závěr o tom, že by toto pochybení mělo vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí o odvolání, jelikož v uvedeném případně z ničeho nevyplývá, že by se daná úřední osoba skutečně podílela na rozhodovacím procesu nebo ovlivnila důkazní hodnotu opatřených důkazních prostředků.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

19. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
20. Při ústním jednání konaném dne 13. 6. 2022 setrvali účastníci řízení na svých stanoviscích.
21. Soud při posouzení věci vyšel z následující právní úpravy:
- Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

- Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
- Podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

22. Soud o podané žalobě uvážil následovně:

23. Předně soud poukazuje na setrvalou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které v případě, kdy je podána žaloba proti rozhodnutí správního orgánu vydanému poté, co soud dřívější rozhodnutí správního orgánu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, je okruh potenciálně přípustných žalobních námitek omezen, a to s ohledem na koncentrační a dispoziční zásadu a na vázanost správního orgánu právním názorem soudu (viz § 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Konkrétně v rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007-119, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„[Ž]aloba proti „novému“ rozhodnutí bude tedy ve většině případů přípustná jen co do námítky, že správní orgán nerespektoval právní názor vyslovený soudem. Vedle toho jsou ovšem přípustné i námítky, že v řízení po zrušení správního rozhodnutí soudem a novým správním rozhodnutím došlo k „novému“ porušení zákona, tj. k porušení, ke kterému v původním správním řízení nedošlo, případně mohou být namítány i vady „původního řízení“, které se však projeví až v nezákonnosti nového správního řízení nebo které byly podstatné až po zrušení nového rozhodnutí. Třeba dodat i to, že žalobce může úspěšně v nové žalobě uvést znovu i ty žalobní důvody, které nevedly ke zrušení původního správního rozhodnutí jen proto, že soud zrušil napadené rozhodnutí z jiných důvodů, aniž by se těmito žalobními důvody zabýval (např. se ve zrušujícím rozsudku nezabýval namítanou neúplností dokazování, neboť správní rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost, apod.). Naopak nemohou být úspěšné, až na některé výjimky, žalobní body, které mohly být uplatněny v zákonné lhůtě již v původní žalobě. Stejně tak nemohou obstát důvody, které byly sice uvedeny již v první žalobě, ale nebyly krajským soudem posouzeny jako opodstatněné (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 28. 3. 2001, č. j. 5 A 167/99 - 253, který byl uveřejněn pod č. 798 Správní judikatury č. 3/2001).“* (poznámka zvýraznění provedl zdejší soud). S ohledem na shora uvedené se soud u každého ze žalobcem uplatněných žalobních bodů zabýval otázkou, zda se jedná o žalobní bod, který je v této fázi řízení přípustný, či nikoliv. Věcnému posouzení pak soud podrobí v souladu s uvedenou judikaturou pouze námítka přípustné.
24. Žalobcem označená námitka nepřezkoumatelnosti, která je však svým obsahem věcnou námitkou spočívající v tvrzení, že žalobce postupoval podle informace, námítka, ve které se žalobce dovolává principu legitimního očekávání, a námítka, podle které daňové orgány vycházely z nesprávně interpretovaného článku O. H., neshledal soud přípustnou. Obdobné námítka žalobce uplatnil v předchozím řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 11 Af 35/2019. Zdejší soud se pak těmito námitkami v rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 11 Af 35/2019-40, odpovídajícím způsobem zabýval, přičemž je neshledal důvodnými (viz postupně bod 23 a násl., bod 32 a násl. a bod 39). Žalobce pak uvedené závěry soudu v podané kasační stížnosti nikterak nerozporoval. Za uvedeného stavu věci soud toliko opakuje své závěry z rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 11 Af 35/2019-40, s tím, že ke změně

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

tohoto postupu nemůže vést ani určité argumentační doplnění provedené žalobcem, neboť podstata uplatněných námitek ze strany žalobce zůstala v obou případech stejná.

25. Soud z rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 11 Af 35/2019-40, zejména zdůrazňuje, že [Z] pohledu žalobkyně patrně klíčová námitka, že jí poskytnuté služby měly být v souladu s Informací GFŘ posouzeny jako zdanitelná plnění (s místem plnění v jiném členském státě), je námitkou věcnou. S otázkou závěrů vyplývajících z Informace GFŘ a jejich aplikací na posuzovaný případ se žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně zabýval, konkrétně je možné odkázat na jeho body 33 a 46. V bodu 46 se žalovaný výslovně zabýval s odvolací námitkou, že správce daně postupoval v rozporu s danou obsahem dané Informace a vyložil, proč tato námitka není důvodná. Není proto možné přisvědčit tvrzení žalobkyně, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro neposouzení této odvolací námítky. Nedůvodné jsou rovněž dílčí související námitky, že z napadeného rozhodnutí nejsou zřejmé důvody, proč byla žalobkyni vyměřena daň, proč je poskytována služba osvobozeným plněním, a že ze zprávy o daňové kontrole není zřejmé, proč správce daně hodnotí žalobkyni poskytnuté služby jakožto služby dvě, ale daň jí vyměřil pouze za službu jednu. Napadenému rozhodnutí z hlediska jeho způsobilosti být předmětem věcného přezkumu (ale ani z hlediska věcného, k tomu dále níže), není co vytknout. Žalovaný se zcela výslovně zabýval všemi námitkami, které žalobkyně uplatnila v odvolání. Ostatně proč byla žalobkyni daň vyměřena a za jaké služby, je jednoznačně vysvětleno již ve zprávě o daňové kontrole. Skutečnost, že žalobkyně posouzení uvedená ve zprávě o daňové kontrole nereflktuje a dále opakuje již vícekrát uplatněné námitky, nelze jakkoli klást k tíži žalovaného“.
26. K námitce legitimního očekávání soud zvláště z rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 11 Af 35/2019-40, opakuje, že „[Ž]alobkyně svou žalobní strategii staví na argumentaci, že poskytuje - jejími slovy „neosvobozenou zdravotní službu“, jejímž místem zdanitelného plnění je Německo a tím, kdo je ze služby povinen přiznat a odvést daň jsou odběratelé služby. Tato strategie nemůže být úspěšná. Žalobkyně se totiž mylí, předpokládá-li možnost existence od daně neosvobozené zdravotní služby. Od tohoto nesprávného předpokladu se odvíjí i způsob jakým si žalobkyně vykládá Informaci GFŘ. Soud neshledává, že by daňové orgány postupovaly jakkoli v rozporu s obsahem této Informace a že by tak narušily žalobkynino legitimní očekávání. Žalobkynin nepřiléhavý výklad Informace GFŘ vychází právě z předpokladu, že existuje zdravotní služba od daně osvobozená a zdravotní služba od daně neosvobozená a Informace mezi nimi rozlišuje různými daňovými režimy, přičemž žalobkyně má za to, že poskytuje lázeňské služby, které jsou ve smyslu dané Informace lázeňskou zdravotní službou neosvobozenou od daně. Takový náhled je mylný. Podstatou Informace GFŘ je vymezení, které poskytované služby považují orgány finanční zprávy za služby tzv. zdravotní ve smyslu § 58 zákona o DPH a které nikoliv. Pokud určitá služba spadá do rozsahu pojmu služba zdravotní, vždy se jedná o službu od daně osvobozenou. Naopak pokud určitá služba do rozsahu daného pojmu nespadá (v rámci nyní posuzované věci se typicky bude jednat o relaxační wellness pobyt, při němž host absolvuje určité lázeňské procedury, primárně však za účelem odpočinku, aniž by byl jakkoli posuzován jeho zdravotní stav, případně jen s minimálním takovým posouzením; sama žalobkyně přitom opakovaně zdůrazňuje, že tento typ pobytu prostřednictvím německých cestovních agentur neposkytuje, nýbrž že poskytované pobyty mají charakter zdravotní – jejich cílem je zlepšit zdravotní stav hostů), jedná se o plnění zdanitelné. Pojem „zdravotní služba“ je v zákoně o DPH, v návaznosti na směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), upravena v § 51 odst. 1 písm. i) a v § 58. Z těchto ustanovení vyplývá, a zcela správně to podotkl již žalovaný, že vůbec není možné hovořit o zdravotní službě od daně osvobozené a o zdravotní službě od daně

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

neosvobozené, tj. zdravotní službě, která by byla zdanitelným plněním, bez ohledu na místo plnění. Jestliže je určitá služba objektivně svým charakterem službou zdravotní ve smyslu daných ustanovení, vždy se jedná o plnění od daně osvobozené“.

27. Pokud jde o interpretaci článku O. H. soud z rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 11 Af 35/2019-40, reprodukuje, že [O]dkazu na článek uvedené autorky (daňové poradkyně) zveřejněný v periodiku *Daňový expert*, r. 2013, č. 5, užil správce daně (viz strana 18, třetí odstavec zprávy o daňové kontrole) pouze na podporu svého právního názoru stran zdanění služeb poskytovaných současně s ambulantní zdravotní službou, tedy že služby poskytované současně s ambulantními (a contrario k lůžkovým) zdravotními službami, zejména ubytování a stravování, nemohou být osvobozeny od daně. Zaštitění se uvedeným článkem stran právního posouzení určité otázky, má shodný charakter, jakoby správce daně odkázal např. na komentář k právnímu předpisu. Z podstaty věci z daného článku nemohl správce daně ničeho skutkově usuzovat stran toho, jaké služby poskytuje žalobkyně. Pokud jde o větu citovanou žalobkyní, která je obsažena na straně 29 daňové zprávy, v prvním odstavci, nejedná se ani o posouzení, které by správce daně vyvodil z daného článku. Pro posouzení věci není rozhodné, zda se paní H. původně domnívala, že služby ubytování a stravování nemohou, zejm. ve vztahu ke zdravotním službám, být službou tzv. vedlejší a svůj názor následně změnila, anebo zda názory v publikovaném článku od počátku zamýšlela odlišně. Odkazovaný článek byl užit pouze jako důležitá opora pro právní názor správce daně, že služby ubytování a stravování nemohou být službou úzce související (§ 58 odst. 1 zákona o DPH) se službou zdravotní poskytovanou v ambulantní formě, tento právní názor byl přitom recentním rozsudkem Nejvyššího správního soudu potvrzen“. Z uvedeného důvodu soud tuto námitku neshledal důvodnou.
28. Přípustná není ani námitka žalobce, podle které žalobce poskytuje jednu ucelenou službu. Žalobce v žalobě vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 11 Af 35/2019 výrazněji nepolemizoval s rozdělením poskytnutých služeb z pohledu DPH na jednotlivé služby s odlišnými daňovými režimy, které bylo jednoznačně patrné ze zprávy o daňové kontrole ve spojení s napadeným rozhodnutím (tj. předchozí rozhodnutí žalovaného) [viz bod 22 rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 11 Af 35/2019-40]. V souladu s uvedeným tak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 6. 2020, č. j. 9 Afs 51/2020-63, konstatoval, že žalobce „akceptuje závěr daňových orgánů, že v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytoval dvě samostatná plnění: ambulantní zdravotní péči, která je od DPH osvobozena, a ubytování a stravování, která jsou zdanitelná v tuzemsku“ (viz bod [6]). Soud rovněž odkazuje na body [10] a [14] V bodě [10] Nejvyšší správní soud například uvedl, že „V projednávaném případě již není sporné, že ubytovací a stravovací služby poskytované v souvislosti s ambulantní zdravotní péčí nelze považovat za služby úzce související s poskytovanou zdravotní službou (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2019, č. j. 8 Afs 265/2017 - 55, č. 3942/2019 Sb. NSS). Ubytovací a stravovací služby tedy nejsou, na rozdíl od ambulantní zdravotní péče, osvobozeny od DPH. K tomuto právnímu závěru dospěly v nyní posuzované věci jak daňové orgány, tak městský soud“. Na uvedeném základu pak Nejvyšší správní soud založil svůj závěr (viz bod [21]), který byl pro žalovaného v následném řízení závazný, tj. že „daňové orgány dospěly ke správnému závěru, že ubytovací a stravovací služby poskytované v souvislosti s ambulantní zdravotní péčí nejsou osvobozeny od DPH. Stěžovatelce však v rozporu s jejími tvrzeními a předloženými důkazy vyměřily DPH, aniž by se zabývaly tím, jakou část plnění, které stěžovatelka původně vykážala jako jednu službu s místem plnění v jiném členském státě, představují osvobozené služby ambulantní zdravotní péče, a jakou část představují zdanitelné služby ubytování a stravování. Toto pochybení bude žalovaný povinen v dalším řízení napravit“. Za situace, kdy žalobce v předchozím řízení příslušným způsobem nenapadl

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

závěry daňových orgánů, ač mu v takovém přístupu nic nebránilo, nemůže se přezkoumání těchto závěrů domáhat v rámci žaloby projednávané v této věci (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007-119). Tuto otázku totiž již soud v současném stádiu řízení není oprávněn otevřít a zabývat se jí. Soud pak zdůrazňuje, že správní spis předložený žalovaným neobsahuje žádný podklad pro závěr, že by po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2020, č. j. 9 Afs 51/2020-63, došlo k takové změně skutkových zjištění, která by případně opětovné posouzení uvedené otázky umožňovala.

29. S ohledem na shora uvedené se sporné otázky mezi účastníky řízení redukovaly, jednak na zjištění, zda žalobce postupoval v souladu se závěrem, ke kterému dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 6. 2020, č. j. 9 Afs 51/2020-63, či nikoliv, a tedy zda byl správce daně oprávněn vydat výzvu dle § 92 odst. 4 daňového řádu, a jednak zda tento následný proces byl zatížen žalobcem namítanou procesní vadou (námitka shodné osoby v daňovém řízení), či nikoliv.
30. K výše uvedenému ze správního spisu předloženého žalovaným vyplynuly následující pro posouzení věci rozhodné skutečnosti:
- Přípisem ze dne 16. 7. 2020, č. j. 27792/20/5300-22443-710132, s označením „*Doplnění spisového materiálu*“ žalovaný uložil správci daně, aby (1) zjistil, která část předmětných plnění připadala na ambulantní zdravotní péči a která část připadala na stravování a ubytování, a (2) v případě, že výše uvedené skutečnosti nevyplývají ze spisového materiálu, vyzval žalobce, aby výše uvedené doložil a prokázal.
 - Výzvou k prokázání skutečností ze dne 18. 8. 2020, č. j. 6554263/20/2004-60563-110087, správce daně podle § 115 odst. 1 ve spojení s § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobce k prokázání a vyčíslení za jednotlivá zdaňovací období, jaká část plnění poskytovaných ve zdaňovacích obdobích duben až červenec 2016 cestovním kancelářím se sídlem v SRN připadala na ubytovací a stravovací služby, které jsou zdanitelným plněním s místem plnění v tuzemsku dle § 10 a 10c odst. 1 zákona o DPH, a jakou část plnění tvoří služby ambulantní zdravotní péče, která je od DPH osvobozena bez nároku na odpočet daně dle § 51 odst. 1 písm. i) ve spojení s § 58 odst. 1 zákona o DPH.
 - V podání, které bylo správci daně doručeno dne 24. 8. 2020, žalobce požádal o prodloužení lhůty do 30. 9. 2020, neboť se daňový poradce vrací z dovolené v polovině září a jedná se o složitou problematiku, jejíž zpracování si žádá hodně času.
 - Podáním ze dne 25. 9. 2020 žalobce uplatnil námitku podjatosti, neboť ze zaslané výzvy žalobce zjistil, že ji vyřizuje stejný pracovník, který vyřizoval původní záležitost žalobce. Žalobce podjatost spatřoval ve skutečnosti, že uvedený pracovník není schopen pochopit problematiku, a dále v možném hmotném zainteresování na výši doměrku (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2012, č. j. 1 As 89/2010-119, a ze dne 27. 11. 2012, č. j. 1 As 19/2010-106).
 - V podání ze dne 25. 9. 2020 s označením „*Odpověď na výzvu*“ žalobce výzvu správce daně označil za rozpornou s daňovým řádem a judikaturou SDEU s tím, že aby na uvedenou výzvu správně odpověděl a nedošlo k porušení jeho subjektivních práv, potřebuje znát odpověď na následující otázky: (1) Podle § 92 odst. 3 daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

řádu je žalobce povinen prokázat všechny okolnosti, které uvedl v daňových tvrzeních. Žalobce od počátku tvrdí, že poskytl pouze jedno zdanitelné plnění, správce daně tak nemůže žalobci nařít, aby tvrdil odlišné skutečnosti. (2) Výzva je v rozporu s rozsudkem SDEU ve věci C-231/19. (3) Dle žalobce je nutno zabývat se otázkou, zda zdravotní péče byla osvobozena či nikoliv, a to s ohledem na informaci. (4) Správce daně se měl dle žalobce zabývat původní argumentací daňového subjektu a odůvodnit, proč postupuje v rozporu s informací. (5) Po vyjasnění těchto okolností se žalobce vyjádří k požadavkům uvedeným ve výzvě.

- Dne 19. 1. 2021 pod č. j. 2129/21/5300-22443-710132, žalovaný vydal „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“. V uvedeném přípisu žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2020, č. j. 9 Afs 51/2020-63, podle kterého žalobce akceptoval závěr, že poskytoval dvě samostatná plnění, a dále že je jeho povinností zabývat se tím, jakou část plnění, kterou žalobce původně vykázal jako jednu službu s místem plnění v jiném členském státě, představují osvobozené služby ambulantní zdravotní péče a jakou část představují zdanitelné služby ubytování a stravování. Dále žalovaný žalobci sdělil, že rozsudek SDEU C-231/19 nelze aplikovat na projednávaný případ, neboť se jedná o jinou oblast, než jakou se zabývá žalobce, konkrétní závěry se týkají poskytování služeb prostřednictvím IT platformy nazvané Alladin, které zahrnují kombinaci hardwaru, softwaru a podílu lidské práce. Dle žalovaného je navíc každý případ nutno posuzovat individuálně a SDEU dospěl k závěru, že kvalifikovat skutkové okolnosti dle uvedeného rozsudku náleží výlučně vnitrostátnímu soudu. Žalovaný žalobci rovněž sdělil, proč má za to, že postupoval v souladu s instrukcí. Uzavřel, že není zřejmé, která část plnění poskytnutých žalobcem připadá na ambulantní služby a která část plnění připadá na stravovací a ubytovací služby.
- Dne 1. 2. 2021 žalobce reagoval na „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ podáním, ve kterém toliko rozvinul svá tvrzení uvedená v podání ze dne 25. 9. 2020.

31. Dle názoru soudu žalovaný v daném stádiu daňového řízení postupoval v souladu s daňovým řádem a závěrem rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2020, č. j. 9 Afs 51/2020-63, když žalobce výzvou ze dne 18. 8. 2020, č. j. 6554263/20/2004-60563-110087, vyzval k vyčíslení a k prokázání, jaká část plnění poskytovaných v předmětném zdaňovacím období připadala na ubytovací a stravovací služby a jakou část tvořily služby ambulantní zdravotní péče. K výše uvedenému závěru soud dospěl na základě skutečnosti, že daňový subjekt v daňovém řízení tíží břemeno tvrzení. Daňový subjekt je tak povinen přiznat svoji daň. Na břemeno tvrzení pak navazuje břemeno důkazní, podle kterého je daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, který je povinen uvádět ve svých tvrzeních. Břemeno důkazní se tak vztahuje na všechny skutečnosti, nikoliv jen ty, které fakticky uvedl. Daňový subjekt tak může být ze strany správce daně vyzván k prokázání všech skutečností, a to nejen těch, které ve svých podáních tvrdil, ale i těch, které tvrdit měl.
32. Za rozhodnou pro projednávaný případ soud považuje skutečnost, že žalobce až do vydání výše uvedené výzvy konkrétně nerozporoval závěr daňových orgánů, že v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytoval dvě samostatná plnění, tj. ambulantní zdravotní péči a ubytování a stravování. Žalobce tak fakticky přijal toto tvrzení daňových orgánů za své

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

vlastní. Z uvedených důvodů zdejší soud a Nejvyšší správní soud v předcházejících řízeních akceptovaly závěr daňových orgánů o tom, že žalobce poskytoval dvě samostatná plnění. Jestliže se však žalobce v odpovídající fázi daňového řízení a následně soudních řízeních proti závěru daňových orgánů relevantním způsobem nebránil, nemůže následně úspěšně namítat, že tyto závěry daňových orgánů a příslušných soudů jsou nesprávné.

33. Vzhledem k právě uvedenému Nejvyšší správní soud uložil žalovanému, aby se zabýval tím, jakou část plnění, kterou žalobce vykázal jako jednu službu s místem plnění v jiném členském státě, představují osvobozené služby ambulantní zdravotní péče a jakou část představují zdanitelné služby ubytování a stravování. Tímto závěrem Nejvyššího správního soudu byl žalovaný vázán, když nebyl oprávněn se zabývat tvrzeními, na kterých Nejvyšší správní soud své závěry založil, respektive, které závěru Nejvyššího správního soudu předcházely. Daňové orgány tak nepochybně, když žalobce podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzvaly k prokázání, jaká část plnění poskytovaných v předmětném zdaňovacím období připadala na ubytovací a stravovací služby a jakou část tvořily služby ambulantní zdravotní péče, neboť vedly dokazování dle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Bylo pak výlučně na žalobci, aby tuto skutečnost prokázal, když tato z dosud shromážděného spisového materiálu nikterak nevyplývala. Jestliže žalobce na odpovídající výzvu správce daně, ve které správce daně vyložil žalovanému, proč k této výzvě přistoupil, případně na „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ (viz č. j. 2129/21/5300-22443-710132), ve kterém žalovaný žalobci objasnil, jakým způsobem na věc nahlíží a proč tvrzení žalobce nepovažuje za relevantní, odpovídajícím způsobem nereagoval, nelze dospět k jinému závěru, než že žalobce neunesl důkazní břemeno, které jej tížilo. Nelze pak přisvědčit tvrzení žalobce, že to byl žalovaný, který mu na dotazy neodpověděl. Daňové orgány odpovídajícím způsobem žalobci vyložily, proč k předmětné výzvě přistoupily, stejně tak bylo žalobci sděleno, proč jeho tvrzení žalovaný neshledal důvodným. Naopak byl to žalobce, který v této věci neposkytl daňovým orgánům náležitou součinnost.
34. Soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že žalovaný měl postupovat podle § 98 daňového řádu, tedy že měl žalovaný stanovit daň podle pomůcek, případně že měl žalovaný s žalobcem daň sjednat. Soud uvádí, že daňový řád vymezuje striktně podmínky, za kterých lze přistoupit ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek, případně ke sjednání daně. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu lze daň stanovit podle pomůcek, jestliže daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. Z výše uvedeného vyplývá, že stanovení daně podle pomůcek je vázáno na splnění podmínky, že daňový subjekt nesplní své zákonné povinnosti v takové míře, že daň v tomto důsledku již nelze stanovit dokazováním. Přistoupit ke sjednání daně pak lze pouze v případě, kdy nelze daň stanovit dokazováním a současně ji nelze ani dostatečně spolehlivě stanovit za použití pomůcek. Zákonnou podmínkou sjednání daně je tak vyloučení možnosti užití předchozích způsobů.
35. V projednávaném případě v průběhu daňového řízení nevyšly najevo žádné skutečnosti, ze kterých by bylo možno dovozovat, že žalobce nesplnil své zákonné povinnosti a proto nebylo možno stanovit daň dokazováním, ale na základě pomůcek. Tuto skutečnost ostatně žalobce netvrdil ani v průběhu daňového řízení a ani v podané žalobě. Žalobce toliko ve svých podáních, kterými reagoval na předmětnou výzvu správce daně, rozporoval oprávnění daňových orgánů vydat předmětnou výzvu a žádal o vyjasnění otázky, kterou se však daňové orgány již nebyly oprávněny zabývat. V této situaci pak dle

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

náhledu soudu není bez významu, že žalobce v podané kasační stížnosti tvrdil, že poskytuje svým hostům 10 až 15 léčebných procedur a že obvyklý podíl zdravotní péče na celkové lázeňské péči byl v dané době cca 50 % (viz bod 17 kasační stížnosti). Rovněž pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 6. 2020, č. j. 9 Afs 51/2020-63, mj. poukázal na smlouvu o poskytování zdravotnických služeb uzavřenou mezi žalobcem a společností REHMED (bod [15] rozsudku) a na Dohodu o zprostředkování služby lázeňské péče a Směrnici pro poskytování lázeňské péče v hotelu Reitenberger (bod [16] rozsudku). Žalobci tak vyčíslení jím poskytovaných jednotlivých služeb musí být známo. Ostatně opačný závěr, tedy nevědomost žalobce, jaká část z celkové ceny lázeňského pobytu připadá na ubytování a stravování a jaká na služby poskytnuté zdravotní péče, by popíral racionalitu podnikání žalobce, respektive stanovení ceny za poskytnuté služby. Rovněž pak žalobce musí disponovat i tomu odpovídajícími důkazy. Postup žalobce, který de facto odmítl jakoukoliv spolupráci s daňovými orgány, se soudu jeví jako obstrukční, nikoliv jako vyvolaný nemožností dokazování. Za situace, kdy nebylo prokázáno, že žalobce neplnil povinnosti stanovené mu zákonem, a proto nelze daň stanovit dokazováním, nebyly daňové orgány oprávněny stanovit daň podle pomůcek. Z důvodu, že v projednávaném případě nebylo prokázáno, že daň nelze stanovit dokazováním, pak nelze přistoupit ani ke sjednání daně.

36. Soud nepřisvědčil námitce, ve které žalobce namítal podjatost pracovníka, který vydal výzvu k prokázání skutečností. Za rozhodné pro posouzení věci soud považoval, že žalobce odvíjel námitku podjatosti od svého přesvědčení, že pracovník správce daně není znalý problematiky a dále že bylo v některých případech prokázáno, že pracovník byl hmotně zainteresován na výši doměrků. Tato tvrzení žalobce soud považuje za spekulativní a ničím nedoložená. Po skutkové stránce pak projednávaný případ nelze podřadit pod případy, na které odkazuje žalobcem namítaný novinový článek (ověření uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Zejména však z obsahu správního spisu předloženého žalovaným vyplývá, že dotčený pracovník (Ing. J. J.) byl pouze přítomen u projednání zprávy o daňové kontrole (viz protokol č. j. 4699180/17/2004-60563-110467 a č. j. 6653992/17/2004-60563-110467), když věc vyřizovala zcela odlišná úřední osoba (J. O., viz oznámení o zahájení daňové kontroly, č. j. 4828041/16/2004-60564-110467, a zpráva o daňové kontrole). J. J. se tak na rozhodování správce daně nepodílel.
37. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2020, sp. zn. 2 Afs 143/2004, není relevantní, neboť se zabývá zcela odlišnou skutkovou situací. V případě projednávaném Nejvyšším správním soudem konzultoval pracovník správce daně své rozhodnutí s pracovníkem nadřízeného orgánu, který bude rozhodovat o odvolání daňového subjektu. Naproti tomu v projednávaném případě pracovník správce daně plnil úkoly, které mu byly uloženy nadřízeným orgánem v souladu s daňovým řádem.
38. Pokud pak jde o rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014-62, soud pro posouzení věci považoval za rozhodné, že pracovník správce daně, který vydal výzvu, ve věci nerozhodoval, když ani spisový materiál předložený žalovaným neskýtá žádný podklad pro závěr, že by mezi správcem daně a žalovaným probíhala ve věci výzvy a následného rozhodnutí žalovaného jakákoliv komunikace. Dotčený pracovník pouze v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu plnil pokyny, které byly správcem daně uloženy žalovaným (viz přípis ze dne 16. 7. 2020, č. j. 27792/20/5300-22443-710132, s označením „*Doplnění spisového materiálu*“). Formulaci výzvy pak soud považuje za zcela

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

standardní a ničím nevybočující z obdobných výzev správce daně. Vlastní posouzení a rozhodnutí o odvolání žalobce však bylo již pouze na žalovaném. Protože pracovník, jehož podjatost žalobce namítal, ve věci nerozhodoval a ani se na rozhodnutí žalovaného nepodílel, soud námitce žalobce nepřisvědčil. Ze stejného důvodu nemůže být úspěšná ani námitka, že z uvedeného důvodu došlo k porušení principu dvojinstančnosti.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

39. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v řízení nevznikly.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Praha dne 13. června 2022

Mgr. Milan Tauber v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.