



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v první věci žalobce: **Reitenberger s.r.o.**, se sídlem Michelská 300/60, Praha 4, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Horárným, advokátem, se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2022, č. j. 17 Af 8/2021-50,

t a k t o:

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2022, č. j. 17 Af 8/2021-50, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2021, č. j. 5834/21/5300-22443-710132 **se ruší** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci na náhradě nákladů soudních řízení celkem 24 456 Kč, a to do 30ti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Horárného.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2021, č. j. 5834/21/5300-22443-710132, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeny platební výměry ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, květen, červen a červenec 2016.

[2] Stěžovatel ve zdaňovacích obdobích květen až červenec 2016 poskytoval v hotelu Reitenberger v Mariánských Lázních „lázeňské a s nimi související služby“, jejichž odběratelem byly především společnost PA Touristik GmbH, dále také společnost SPA Travel GmbH a společnost König's Reisen GmbH, cestovní kanceláře se sídlem ve Spolkové republice Německo, které pobyty v hotelu Reitenberger zprostředkovávaly svým klientům.

Plnění poskytované prostřednictvím cestovních kanceláří stěžovatel považoval za jednu ucelenou službu sestávající z lázeňských procedur, ubytování a stravování, v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty ho tudíž vykázal na ř. 21 daňových přiznání jako jednu službu s místem plnění v jiném členském státě, ze kterého měly povinnost přiznat a odvést DPH cestovní kanceláře [§ 9 odst. 1 a § 24a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

[3] Správce daně v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že stěžovatel byl v rozhodných zdaňovacích obdobích oprávněn poskytovat pouze ambulantní zdravotní péči; ubytovací a stravovací služby poskytované cestovním kancelářím proto neposoudil pro účely DPH jako vedlejší související služby a všechna poskytnutá plnění jako jednu ucelenou službu s místem plnění v jiném členském státě, ale dospěl k závěru, že je třeba rozlišit na straně jedné ambulantní zdravotní péči, která je od DPH osvobozena bez nároku na odpočet [§ 51 odst. 1 písm. i) ve spojení s § 58 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty], a na straně druhé ubytování a stravování, které jsou zdanitelným plněním s místem plnění v tuzemsku (§ 10c odst. 1 zákona o DPH). Celé částky, které stěžovatel fakturoval cestovním kancelářím a vykázal jako úhradu za služby s místem plnění v jiném členském státě (řádek 21 daňového přiznání), správce daně posoudil jako zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku a přesunul je na řádek 2; řádek 50 (osvobozená plnění) ponechal správce daně beze změny.

[4] Nevyšší správní soud předesílá, že v této věci rozhoduje již podruhé, poté, kdy předchozí rozsudek městského soudu ze dne 6. 2. 2020, č. j. 11 Af 35/2019-40, jakož i původní rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2019, č. j. 24011/19/5300-21444-710132, byly zrušeny rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2020, č. j. 9 Afs 51/2020-63. V uvedeném rozsudku kasační soud konstatoval: „*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 vykázala 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*“.

[5] Nejvyšší správní soud předesílá, že v první žalobě stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, neboť ve zprávě o daňové kontrole zcela chybí úvaha, proč daňové orgány tvrdí, že poskytuje dvě služby s odlišným daňovým režimem (ambulantní zdravotní péči a ubytování a stravování), ale následně mu DPH vyměřily tak, jako by poskytoval pouze jednu službu. Městský soud žalobu zamítl, přičemž dospěl shodně s žalovaným k závěru, že léčebné lázeňské procedury byly jako zdravotní služby posouzeny jako osvobozená plnění bez nároku na odpočet a DPH za ně stěžovateli vyměřena nebyla, zatímco služby ubytování a stravování byly posouzeny jako plnění zdanitelná, přičemž pouze tato plnění byla zdaněna.

[6] V první kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že 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; nicméně opakovaně namítal, že správce daně celou částku původně vykázanou jako zdanitelné plnění s místem plnění v jiném členském státě posoudil jako zdanitelné služby s místem plnění v tuzemsku, zatímco částku vykázanou jako osvobozené služby

pokračování

ponechal beze změny. Ačkoliv tedy daňové orgány a městský soud shodně tvrdí, že stěžovatel poskytoval dvě samostatná plnění, z nichž je jedno od DPH osvobozené a druhé nikoliv, byla mu vyměřena DPH z celé částky fakturované cestovním kancelářím. Všechny poskytnuté služby tudíž byly zdaněny a nedošlo k jejich rozlišení na osvobozené zdravotní služby a neosvobozené služby ubytování a stravování, ačkoliv podíl stěžovatelem poskytované zdravotní péče na službách poskytovaných prostřednictvím cestovních kanceláří byl zhruba 50 %. Tento postup nebyl daňovými orgány nijak vysvětlen. Ani městský soud se touto otázkou nezabýval, přestože ji stěžovatel výslovně vznesl v žalobě.

[7] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 51/2020-63 konstatoval, že není sporné, že ubytovací a stravovací služby poskytované v souvislosti s ambulantní zdravotní péčí nelze považovat za služby úzce související s poskytovanou zdravotní službou. Ubytovací a stravovací služby tedy nejsou, na rozdíl od ambulantní zdravotní péče, osvobozeny od DPH. Správce daně však celé toto plnění považoval za plnění zdanitelné s místem plnění v tuzemsku; poměr osvobozeného a zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku nijak nereflektoval. Ve zrušujícím rozsudku devátý senát uzavřel, že z listin, které jsou obsahem správního spisu, bez pochyb vyplývá, že stěžovatel v souladu se svým oprávněním klientům cestovních kanceláří poskytoval kromě stravování a ubytování ambulantní formou také služby zdravotní péče. Těmito službami nebyla pouze vstupní lékařská prohlídka, kterou prováděla společnost REHMED s. r. o. a která je jako jediná vykázána na řádku 50 daňového přiznání jako plnění osvobozené od DPH, ale také další léčebné procedury, které stěžovatel vyjmenoval. Nehledě na to však správce daně celou částku, kterou stěžovatel vykázal jako zdanitelné plnění s místem plnění v jiném členském státě, vyhodnotil jako zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, aniž by tento postup ve zprávě o daňové kontrole vysvětlil a zdůvodnil či relevantním způsobem vyvrátil stěžovatelovo tvrzení. Následně ani žalovaný ve svém rozhodnutí nijak nereagoval na to, že stěžovateli byla DPH vyměřena z celého plnění poskytnutého cestovním kancelářím, a to i přesto, že stěžovatel v odvolání výslovně namítl, že správce daně nemá jasno v tom, zda stěžovatel poskytuje pouze jedno, anebo dvě samostatná plnění.

[8] V návaznosti na zrušující rozsudek sp. zn. 9 Afs 51/2020 žalovaný následně vyzval stěžovatele, aby prokázal, jakou část plnění poskytovaných dotčeným cestovním kancelářím tvoří služby 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. Dle žalovaného stěžovatel své důkazní břemeno neunesl, neboť ve věci zůstal fakticky nesoučinný; neprokával, 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 je dle žalovaného nutno celé fakturované plnění posoudit jako plnění zdanitelné, ze kterého vznikla povinnost přiznat daň. Žalovaný tak rozhodl zcela identicky jako v předchozím případě.

[9] Ve **druhé žalobě** stěžovatel tvrdil, že poskytuje jednu ucelenou službu, přičemž správce daně však dospěl k závěru, že poskytuje dvě plnění, a to osvobozené plnění v podobě zdravotních služeb a ubytovací a stravovací služby; odkazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, ze které 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 stěžovatele pro rozhodnutí, zda se jedná o vedlejší plnění k plnění hlavnímu, je

podstatné, jaký režim má hlavní plnění. Odvolával se na stanovisko daňové poradkyně Olgy Holubové, které si žalovaný přizpůsobil, aby odpovídalo jeho potřebám. Rovněž uvedl, že předmětem kasační stížnosti nebyl spor o to, zda poskytoval osvobozené či zdanitelné plnění. Namítl, že se Nejvyšší správní soud 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 osvobozené plnění. Stěžovatel tvrdil, že poskytoval jednu službu, která má místo zdanitelného plnění v jiném členském státě, a kde také byla daň odvedena. 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. Dle stěžovatele rovněž žalovaný ignoroval závěr zrušujícího rozsudku NSS, pokud se opětovně nezabýval tím, aby stanovil, jakou část z poskytovaných služeb představují zdanitelné služby. Stěžovatel tvrdil, že poskytl potřebnou součinnost; z principu však nemůže být schopen prokázat, co netvrdil, a proto ho v tomto smyslu netížilo důkazní břemeno. Žalovaný splnil pokyn Nejvyššího správního soudu pouze formálně tím, že vydal výzvu, a dále odmítl se stěžovatelem komunikovat. Pokud žalovaný zastával názor, že stěžovatel nesplnil svoji povinnost při dokazování, měl postupovat podle § 98 daňového řádu (viz např. § 98 odst. 3 písm. c), resp. § 98 odst. 4 daňového řádu). Z výše uvedených důvodů je pak neakceptovatelný závěr žalovaného, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neboť ho nikdy netížilo. Stěžovatel rovněž namítl vadu řízení spočívající v tom, že o věci rozhodoval stejný pracovník správce daně.

[10] **Městský soud** poukázal na rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007-119, a další 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.). S ohledem na uvedené se městský soud u každého uplatněného žalobního bodu *a priori* zabýval otázkou, zda se jedná o žalobní bod, který je v této fázi řízení přípustný, či nikoliv.

[11] Ve světle výše uvedeného městský soud námitku nepřezkoumatelnosti, která je však svým obsahem věcnou námitkou spočívající v tvrzení, že stěžovatel postupoval podle informace GFŘ, námitku, ve které se dovolává principu legitimního očekávání, a námitku, podle které daňové orgány vycházely z nesprávně interpretovaného článku Olgy Holubové, neshledal přípustnou. Konstatoval, že tyto námitky uplatnil stěžovatel již v předchozím soudním řízení, městský soud se těmito námitkami v rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 11 Af 35/2019-40, zabýval, přičemž je neshledal důvodnými (viz postupně bod 23 a násl., bod 32 a násl. a bod 39). Stěžovatel pak uvedené závěry soudu v následně podané kasační stížnosti nikterak nerozporoval. Městský soud dále k jednotlivým námitkám rekapituloval jejich podrobné vypořádání v předchozím rozsudku. Přípustnou neshledal městský soud ani námitku, že stěžovatel poskytuje pouze jednu službu, neboť zrušující rozsudek NSS jednoznačně vyslovil, že stěžovatel poskytoval dvě samostatná plnění: ambulantní zdravotní péči, která je od DPH osvobozena, a ubytování a stravování, která jsou zdanitelná v tuzemsku. Městský soud a Nejvyšší správní soud v předcházejících řízeních potvrdily

pokračování

závěr daňových orgánů o tom, že stěžovatel poskytoval dvě samostatná plnění; jestliže se však stěžovatel 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.

[12] Městský soud shledal přípustnými námitky stran toho, zda žalovaný 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 namítanou procesní vadou (námitka shodné osoby v daňovém řízení), či nikoliv. Městský soud konstatoval podrobný obsah správního spisu, z něhož vyplynuly skutečnosti podstatné pro posouzení věci [bod 30]. Na základě popsanych skutečností městský soud dospěl k závěru, že 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; vyzval stěžovatele k vyčíslení a k prokázání, jaká část poskytovaných plnění připadala na ubytovací a stravovací služby a jakou část tvořily služby ambulantní zdravotní péče.

[13] Městský soud podotkl, že Nejvyšší správní soud uložil žalovanému, aby se zabýval tím, jakou část plnění, kterou stěžovatel 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 stavování. Tímto závěrem Nejvyššího správního soudu byl žalovaný vázán; nebyl oprávněn se zabývat tvrzeními, na kterých Nejvyšší správní soud své závěry založil, respektive, které závěru Nejvyššího správního soudu předcházely. Daňové orgány tak dle přesvědčení městského soudu nepochybily, když stěžovatele 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 stěžovateli, aby tuto skutečnost prokázal, když tato z dosud shromážděného spisového materiálu nikterak nevyplývala. Jestliže stěžovatel na výzvu správce daně, 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 objasnil, jakým způsobem na věc nahlíží a proč tvrzení stěžovatele nepovažuje za relevantní, odpovídajícím způsobem nereagoval, důkazní břemeno, které jej tížilo, neunesl. Nelze pak přisvědčit tvrzení, že to byl žalovaný, který stěžovateli na dotazy neodpověděl.

[14] Městský soud nepřisvědčil ani tvrzení stěžovatele, že, správce daně, potažmo žalovaný, měl postupovat podle § 98 daňového řádu, tedy že měl stanovit daň podle pomůcek, případně měl daň sjednat. V projednávaném případě dle městského soudu v průběhu daňového řízení nevyšly najevo žádné skutečnosti, ze kterých by bylo možno dovozovat, že stěžovatel nesplnil své zákonné povinnosti, a proto nebylo možno stanovit daň dokazováním (ale na základě pomůcek). Tuto skutečnost ostatně stěžovatel netvrdil ani v průběhu daňového řízení a ani v podané žalobě. Ve svých podáních, kterými reagoval na výzvu správce daně, rozporoval stěžovatel pouze oprávnění daňových orgánů vydat výzvu a žádal o vyjasnění otázky (počtu poskytovaných plnění), kterou se však daňové orgány již nebyly oprávněny zabývat. V této situaci pak dle náhledu soudu není bez významu, že stěžovatel v (první) 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 stěžovatelem a společností REHMED s. r. o. (bod [15] rozsudku) a na Dohodu o zprostředkování služby lázeňské péče a Směrnici pro poskytování lázeňské péče v hotelu Reitenberger (bod [16] rozsudku). Stěžovateli tak vyčíslení jím poskytovaných jednotlivých služeb musí být dle městského soudu známo. Ostatně opačný závěr, tedy nevědomost stěžovatele o tom, jaká část z celkové ceny lázeňského pobytu připadá na ubytování a stravování a jaká na služby poskytnuté zdravotní péče, by popíral racionalitu podnikání stěžovatele, respektive stanovení ceny za poskytnuté služby. Městský soud konstatoval, že postup stěžovatele, který de facto odmítl jakoukoliv spolupráci s daňovými orgány, se soudu jeví jako obstrukční, nikoliv jako vyvolaný nemožností dokazování. Městský soud dospěl k závěru, že za situace, kdy nebylo prokázáno, že stěžovatel 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.

[15] Městský soud nepřisvědčil ani námitce podjatosti pracovníka, který vydal výzvu k prokázání skutečností. Za rozhodné pro posouzení věci soud považoval, že stěžovatel 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 soud považuje za spekulativní a ničím nedoložená. Po skutkové stránce pak projednávaný případ nelze podřadit pod případy, na které odkazuje 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 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. Formulaci výzvy městský soud označil za zcela standardní a ničím nevybočující z obdobných výzev správce daně. Městský soud konstatoval že protože pracovník, jehož podjatost stěžovatel namítal, ve věci nerozhodoval a ani se na rozhodnutí žalovaného nepodílel, nemůže být námitka úspěšná; ze stejného důvodu nemůže být úspěšná ani námitka, že z uvedeného důvodu došlo k porušení principu dvojinstančnosti.

[16] V **kasační stížnosti** stěžovatel uplatňuje důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; namítá nesprávné posouzení právní otázky týkající se použití pomůcek při stanovení daně a výkladu pojmů podle unijního práva v harmonizované oblasti DPH.

[17] Stěžovatel nejprve popisuje skutkové okolnosti a dosavadní průběh řízení; dále polemizuje s otázkou, zda se v daném případě jednalo o jedno či dvě plnění (vzhledem k bezpředmětnosti této otázky v nyní vedeném řízení nepovažuje NSS za potřebné podrobně část kasační stížnosti, v níž stěžovatel zpochybňuje poskytování dvou plnění, ale trvá na tom, že poskytoval jedno plnění, rekapitulovat). Dle stěžovatele samotný fakt, že žalovaný tvrdil, že daň doměřil z poloviny zdanitelného plnění, ale ve skutečnosti byly

pokračování

platební výměry na celou částku, byl natolik absurdní, že v (první) kasační stížnosti z důvodů jednoduchosti a přehlednosti stěžovatel napadl pouze tuto skutečnost. Stěžovatel konstatuje, že kalkuloval plnění jako celek, a tak ho také prodával, nebyl proto schopen prokázat, jakou část tvořila jednotlivá plnění a jaká byla jejich cena, zejména za situace, kdy se stále domnívá, že poskytoval pouze jedno plnění, a podle § 92 daňového řádu nese důkazní břemeno pouze ohledně toho, co tvrdil v daňovém přiznání. Vzhledem k této skutečnosti nebyl schopen prokazatelně rozdělit jednu cenu na dvě části tak, aby unesl důkazní břemeno. To ostatně uvádí i žalovaný v bodu [48] a [85] napadeného rozhodnutí.

[18] Stěžovatel sice uváděl, že odhaduje, že se u jednotlivých plnění mohlo jednat o přibližně 50 %, ale tento odhad žalovaný neakceptoval. Stěžovatel odmítl *ex post* účelově vytvářet nějakou kalkulaci, ze které by vyšlo, že se jedná právě o 50 %. Byl si vědom toho, že by nebyl v tomto směru schopen důkazní břemeno unést v případě jakékoliv dodatečné kalkulace, protože svoji službu kalkuloval a prodával jako jednu. Ačkoliv stěžovateli bylo známo, že žalovaný v obdobných případech rozdělil jiným subjektům toto plnění na 50 % za ubytování a stravování, a 50 % za zdravotní služby, tak ani toto nebyl schopen prokázat, neboť nedisponoval platebními výměry jiných subjektů. I když se jednalo o subjekty, které osvobozovaly celé plnění, na rozdíl od stěžovatele, který považoval celé plnění za zdanitelné, charakter a rozsah poskytovaných služeb byl shodný, a proto mohlo být takové kritérium použito; žalovaný tyto platební výměry jiných subjektů, včetně odůvodnění, k dispozici má.

[19] Stěžovatel namítá vnitřní rozpor napadeného rozsudku; v bodu [33] rozsudku městský soud uvádí, že stěžovatel nesplnil povinnost danou § 94 odst. 4 daňového řádu: „*Naopak byl to žalobce, který v této věci neposkytl daňovým orgánům náležitou součinnost.*“ V bodu [34] napadeného rozsudku oproti tomu soud uvádí, že nebylo možno stanovit daň podle pomůcek, protože nebyly splněny podmínky pro jejich použití. Konkrétně, že nebyla splněna podmínka, kdy stěžovatel „*nesplní některou ze svých zákonných povinností*“. Z bodu [33] tedy soud dovozuje, že stěžovatel nesplnil svoji povinnost, podle § 94 odst. 4 daňového řádu a v následujícím bodu uvádí, že pomůcky nebylo možno použít, protože nedošlo k nesplnění některé ze zákonných povinností stěžovatele. Rozsudek tvoří nepochopitelný rozpor, který rozhodně nelze označit jako zřejmou chybu v psaní, kdy jednak tvrdí, že stěžovatel nesplnil svoje povinnosti a zároveň v následujícím bodu tvrdí, že zákonné podmínky pro použití pomůcek nebo sjednání daně naplněny nebyly. To je v přímém rozporu s předchozím závěrem Nejvyššího správního soudu, kdy se měl žalovaný zabývat tím, jakou část z celkového plnění tvořilo osvobozené plnění.

[20] Stěžovatel dále uvádí, že jinak by tomu bylo za situace, kdyby bylo sporné, zda vůbec nějaké osvobozené plnění poskytoval. Potom by bylo možno konstatovat, že neunesl důkazní břemeno ohledně poskytnutí osvobozeného plnění. Za situace, kdy poskytnutí osvobozeného plnění je konstatováno samotným žalovaným (vyzývá-li ho k prokázání jeho části), nelze postupovat tak, že je daň stanovena ze zjevně osvobozeného plnění. A právě na tuto situaci pamatuje výslovně zákon v § 98 daňového řádu, kdy stanoví, že v těchto případech se stanoví daň pomůckami nebo se sjedná. Navíc je zjevné, že žalovaný mohl použít jako pomůcky doměření subjekty se shodnou činností, které má k dispozici.

[21] Stěžovatel se dále ohrazuje proti (ne)možnosti podávat novou žalobu proti žalobním bodům, které mohly být uplatněny již v žalobě proti původnímu správnímu rozhodnutí.

Městský soud ve svém poukázání na judikaturu Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje zcela selektivně části odůvodnění vytržené z kontextu. Z judikatury vyplývá snaha o koncentraci řízení, tato ovšem blanketně neomezuje možnost napadení nového rozhodnutí pouze na nerespektování názoru soudu.

[22] Stěžovatel dále odkazuje na znění zákona o dani z přidané hodnoty, který v § 58 odst. 1 definuje osvobozenou zdravotní službu pouze jako podmnožinu zdravotních služeb podle jiných zákonů za splnění určitých podmínek; zdravotní služba, která nesplňuje tyto podmínky, je potom uvedena v Příloze č. 2 pod kódem 86 jako zdravotní péče. Pokud je tedy stanoveno, jaká sazba DPH se má v tomto případě použít, tak to přímo, a zcela jednoznačně, vylučuje prezentovaný názor, že lázeňská služba nemůže být zdanitelným plněním. Stěžovatel tvrdí, že z důvodu přehlednosti toto v původní kasační stížnosti nenapadal, protože doměření z celé částky poskytnutých plnění, které městský soud potvrdil, bylo tak absurdní, že tento problém byl marginální; stěžovatel se obával, že by tato absurdita zanikla v dalších argumentech. Očekával, že žalovaný po zrušení celé rozhodnutí přepracuje, začne rozlišovat mezi osvobozeným plněním a plněním s místem plnění v jiném členské státě, a odstraní další absurdity svého rozhodnutí. Z těchto důvodů tedy nebyl tento argument v kasační stížnosti namítán. Kasační soud pouze konstatoval, že se jedná o dvě služby, aniž by tento názor dále jakkoliv odůvodnil, či se vypořádal s argumenty uvedenými v původní žalobě. Vzhledem k tomu, že toto nebylo předmětem kasační stížnosti, je otázka, nakolik bylo vhodné se takto zkratkovitě a neodůvodněně k této problematice ze strany devátého senátu ve zrušujícím rozsudku vyjadřovat. Toto konstatování tedy není přezkoumatelné ve smyslu zmiňované judikatury. Z výše uvedených důvodů se stěžovatel domnívá, že byl tento žalobní bod v podané žalobě legitimní, stejně jako, že tento bod může uplatnit i v této kasační stížnosti. Stěžovatel namítá, že se městský soud ani Nejvyšší správní soud, nevypořádal s dvěma podstatnými argumenty: 1) proč je poskytnutá služba osvobozená, když podle informace GFR osvobozena být nemůže, 2) podle judikatury SDEU ubytování nemůže být vedlejší službou k osvobozenému plnění; pokud se ale bude jednat o zdanitelné plnění, tak ubytování vedlejší službou být může. Stěžovatel dále činí závěry z jím uváděné judikatury SDEU a konstatuje, vzhledem k tomu, že SDEU doposud rozhodl, že ubytování není vedlejší službou k osvobozené zdravotní službě, že je namístě položit předběžnou otázku SDEU, zda je ubytování vedlejší službou ke zdravotní službě, pokud tato služba jako taková osvobozena není.

[23] Stěžovatel shrnuje, že s ohledem na to, že rozsudek městského soudu trpí vnitřním rozporem, kdy je jednak uvedeno, že stěžovatel nesplnil svoje povinnosti, a současně není možno použít pomůcky, protože nedošlo k nesplnění zákonné povinnosti stěžovatele, s ohledem na skutečnosti uvedené v kasační stížnosti navrhuje rozsudek městského soudu zrušit.

[24] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti shrnul skutkový stav, uvedl, že v souladu s pokynem NSS řízení doplnil, v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, přičemž se závěry tam uvedenými se plně ztotožňuje, a současně odkazuje i na odůvodnění svého rozhodnutí, na vyjádření k žalobě a předkládaný spisový materiál. Kasační stížnost navrhuje zamítnout.

pokračování

[25] Dle žalovaného stěžovatelem namítaná vnitřní rozpornost odůvodnění rozsudku městského soudu není dána; městský soud v bodech [34] a [35] rozsudku uvedl, že v posuzovaném případě nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, přičemž současně objasnil, proč nebylo možné využít ani institutu sjednání daně. Aby bylo možné přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek, musí být naplněny celkem tři podmínky. Základní podmínkou je nesplnění zákonných povinností daňovým subjektem. Druhou podmínkou je pak to, že v důsledku tohoto nesplnění zákonných povinností daňovým subjektem není možné stanovit daň dokazováním. Třetí podmínkou pro možnost stanovení daně dle pomůcek je podmínka, dle které musí být daň stanovena dostatečně spolehlivě. Ke vztahu první a druhé podmínky pro stanovení daně podle pomůcek je třeba zdůraznit, že jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71: *„Nesplnění povinností daňovým subjektem je důvodem pro stanovení daně podle pomůcek jen za situace, kdy je v důsledku toho vyloučeno stanovení daně dokazováním.“* K možnosti (resp. povinnosti) stanovení daně podle pomůcek tedy nevede nesplnění jakékoliv zákonné povinnosti daňového subjektu, ale pouze nesplnění takové zákonné povinnosti (resp. nesplnění zákonných povinností v takovém rozsahu), v důsledku které nelze stanovit daň dokazováním, a to pro absenci relevantních důkazů. To ostatně vyplývá i z dikce městského soudu, když tento v bodě [34] odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, 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.“* Ačkoliv tedy stěžovatel nesplnil svoji zákonnou povinnost a neposkytl daňovým orgánům náležitou součinnost, měly daňové orgány dostatek relevantních důkazů, aby bylo možné stanovit daň dokazováním, tedy způsobem preferovaným daňovým řádem. K přechodu na pomůcky tak nebyl dán žádný důvod (resp. nebyly vůbec naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek). Ve světle shora uvedeného tedy dle žalovaného napadený rozsudek vnitřní rozporností naznačovanou stěžovatelem nepochybně netrpí.

[26] Co se týče stěžovatelem zpochybňovaného závěru městského soudu, že stěžovatel neposkytl daňovým orgánům potřebnou součinnost, žalovaný poukazuje na skutečnost, že § 2 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty stanoví, že zdanitelným plněním je takové plnění, které a) je předmětem daně a b) není od daně osvobozeno. Jinými slovy, plnění, které je předmětem daně, je primárně zdanitelné, neprokáže-li daňový subjekt, že je od daně osvobozeno. Městský soud v této souvislosti v bodě [33] napadeného rozsudku uvedl: *„Daňové orgány tak nepochybily, 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.“* Stěžovatel však na své důkazní břemeno zcela rezignoval, což nyní odůvodňuje tím, že kalkuloval předmětné plnění jako celek a není schopen prokázat, jakou část tvořilo plnění osvobozené a jakou část plnění zdanitelné. Uvedený argument se zejména s ohledem na kvalifikovanou cenotvorbu, která je předpokladem každého racionálního podnikání, jeví jako zcela nepochopitelný a účelový, na což správně poukázal i městský soud. Výklad stěžovatele v tom smyslu, že není povinen prokázat, co nikdy netvrdil, je zcela chybný, jelikož daňový subjekt tíží důkazní břemeno nejen ve vztahu k tomu, co fakticky tvrdil, nýbrž i k tomu, co tvrdit měl. Ze závěrů obsažených v rozsudku NSS ze dne 3. 6. 2020, č. j. 9 Afs 51/2020-63, přitom jednoznačně vyplynulo, že stěžovatel 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.

[27] K vyjádření žalovaného podal stěžovatel repliku, v níž upozorňuje, že není pravdou, jak tvrdí žalovaný, že by stěžovatel na své důkazní břemeno zcela rezignoval, když nevyhověl výzvě žalovaného, stěžovatel kalkuloval svoje plnění jako celek a není schopen prokázat, jakou část tvořilo plnění osvobozené a jakou zdanitelné. Tato praxe byla správci daně prokázána tím, že stěžovatel doložil faktury jednotlivým partnerům, kde vždy je uvedena pouze jedna konečná cena za poskytnuté služby. Dále stěžovatel popisuje, jak probíhala ekonomická kalkulace, poukazuje na to, že jakékoliv údaje, které by stěžovatel poskytl, by nebyly podloženy konkrétním důkazem, a tudíž by byly lehce napadnutelné. Stěžovatel setrval na své argumentaci, poukázal na to, že žalovaný neodůvodnil, proč v tomto případě nepostupoval shodně jako u jiných plátců, když i stěžovatel poměr 50/50 odhadoval, ale nebyl ho schopen doložit důkazy. Stěžovatel dle žalovaného a soudu neunesl důkazní břemeno ohledně poskytnutí jednoho zdanitelného plnění. Je potom logické, že pro unesení důkazního břemene stanovení ceny dvou plnění potřeboval informaci od žalovaného, jaké důkazy by pro unesení důkazního břemene uznal. Stěžovatel opakovaně argumentuje tím, že se předchozí soudy dostatečně nevyrovnaly s argumentací o poskytnutí jednoho zdanitelného plnění.

[28] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, současně zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **je důvodná**.

[29] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že otázkou, jaké žalobní body lze uplatnit v žalobě proti „novému“ správnímu rozhodnutí po předchozím zrušení správního rozhodnutí soudem, se zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007-119, v němž konstatoval: *„Stádium správního řízení, do kterého se věc dostává, je-li rozhodnutí o odvolání zrušeno soudem, je určováno především tím, zda došlo ke zrušení jen správního rozhodnutí vydaného v posledním stupni nebo i v I. stupni. Vedle toho má však na tuto skutečnost vliv, vzhledem k vázanosti správního orgánu právním názorem soudu, i to, z jakých důvodů soud napadené správní rozhodnutí zrušil. Nepřímo tedy další postup ve správním řízení určují důvody v úspěšné žalobě. Žaloba 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*

pokračování

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).“ Nejvyšší správní soud konstatuje, že v projednávané věci nenastaly žádné z výše naznačených skutečností, které by mohly svědčit pro uplatnění níže uvedených žalobních námitek.

[30] Stěžovateli nelze přisvědčit v tom, že v žalobě mohl opětovně uplatnit námitku stran povahy poskytnutého plnění. V rozsudku sp. zn. 9 Afs 51/2020 Nejvyšší správní soud uvedl: „*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 závěru pak Nejvyšší správní soud založil pokyn, který byl pro žalovaného v následném řízení závazný: zabývat se tím, jakou část plnění, které stěžovatel 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.

[31] Jak vyplývá z rekapitulace výše [bod 5,6] stěžovatel v předchozím soudním řízení sice tvrdil, že poskytoval jedno plnění a s hodnocením žalovaného nesouhlasil, nicméně městský soud přisvědčil žalovanému. Jinými slovy, otázka jednoty či samostatnosti jednotlivých plnění byla posouzena a odůvodněna žalovaným, jakož i městským soudem, který se s žalovaným ztotožnil. Stěžovatel toto posouzení v (první) kasační stížnosti nijak nerozporoval, kasační námitku v tomto směru neuplatnil, resp. akceptoval závěr žalovaného, potažmo městského soudu, že v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytoval dvě samostatná plnění. Nejvyšší správní soud závěry městského soudu aproboval [viz bod 10, bod 21 rozsudku sp. zn. 9 Afs 51/2020]. Pokud stěžovatel namítá, že kasační soud pouze konstatoval, že se jedná o samostatné služby, aniž by tento názor dále jakkoliv odůvodnil či se vypořádal s argumenty uvedenými v původní žalobě, je tato námitka za situace, kdy stěžovatel kasační námitku vůbec neuplatnil, zcela lichá. Stěžovatel nemůže být úspěšný ani v argumentaci, že z důvodu přehlednosti v původní kasační stížnosti tuto otázku nenapadal, „*protože doměření z celé částky poskytnutých plnění, které městský soud potvrdil, bylo tak absurdní, že tento problém byl marginální a stěžovatel se obával, že by tato absurdita zanikla v dalších argumentech.*“

[32] Městský soud a Nejvyšší správní soud v předcházejících řízeních aprobovaly závěr žalovaného, že stěžovatel poskytoval dvě samostatná plnění. Jestliže se však stěžovatel v odpovídající fázi soudních řízeních proti těmto závěrům nebránil, nemůže následně úspěšně namítat, že tyto závěry žalovaného a soudů jsou nesprávné.

[33] Nepřípustnost námitky, že stěžovatel poskytuje jednu ucelenou službu, nikoliv dvě samostatná plnění s odlišnými daňovými režimy, posoudil městský soud správně. Nejvyšší správní soud dodává, že správní spis neobsahuje žádný podklad pro závěr, že by po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu došlo k takové změně skutkových zjištění, která by případně opětovně posouzení uvedené otázky umožňovala (viz citovaný rozsudek sp. zn. 7 As 2/2007). Žalovaný vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím

rozsudku, byl povinen zabývat se již jen tím, jakou část plnění tvořily zdravotní služby. Nebylo tedy již možno jakkoli „zvrátit“ závěr, který Nejvyšší správní soud aproboval, tedy že byly poskytovány samostatné služby (plnění dílem zdanitelné, dílem osvobozené).

[34] Závěry vyslovenými v rozsudku sp. zn. 9 Afs 51/2020 je městský soud, ale též Nejvyšší správní soud v nyní vedeném řízení kasačně vázán. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, publ. pod č. 4321/2022 Sb. NSS, konstatoval: „V případě přezkumu rozhodnutí správních orgánů (§ 65 s. ř. s.) je správní soudnictví vybudováno na kasačním principu spojeném se závazností právního názoru vysloveného soudy. Tato kasační závaznost se uplatňuje v rozsahu rozhodování konkrétní věci (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 11. 2019, č. j. 4 As 3/2018 - 50, č. 4015/2020 Sb. NSS, bod 32). Kasační závaznost vysloveného právního názoru je odrazem zájmu na efektivním fungování správního soudnictví, v němž nedochází k opakovanému přehodnocování již zodpovězených otázek. Jak totiž v této souvislosti judikuje i Ústavní soud, „v jednotlivých případech je konečnost sporu nepostradatelným znakem spravedlivého procesu“ [nález ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (N 190/47 SbNU 465), bod 58]. Zákonodárce upravil některé aspekty kasační závaznosti výslovně. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. Stejně tak je správní orgán při vydávání nového rozhodnutí, vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku podle § 78 odst. 5 s. ř. s. Od novely soudního řádu správního provedené zákonem č. 303/2011 Sb. platí, že Nejvyšší správní soud může spolu se zrušením rozhodnutí krajského soudu přistoupit přímo ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí správního orgánu; v takovém případě je správní orgán při vydávání nového rozhodnutí rovněž vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, a to podle § 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) části věty za středníkem s. ř. s. „(...) „Judikatura Nejvyššího správního soudu vychází z principu, že právní názor je v konkrétní věci kasačně závazný nejen pro ten orgán, jehož rozhodnutí bylo zrušeno, ale rovněž pro orgán, který zrušující rozhodnutí vydal. Právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený při zrušení rozhodnutí krajského soudu tak zavazuje nejen krajský soud, ale i Nejvyšší správní soud samotný; o překonání kasačně závazného právního názoru přitom nelze usilovat ani předložením věci rozšířenému senátu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS.). To platí dokonce i tehdy, pokud lze daný názor pokládat za judikaturní excés (usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 11. 2019, č. j. 4 As 3/2018 - 50, č. 4015/2020 Sb. NSS, bod 33).“

[35] Nejvyšší správní soud je vázán právním názorem, který sám v téže věci vyslovil (byť jiným senátem) v předchozím řízení, přičemž tato vázanost je prolomena pouze v případě změny skutkových zjištění či právních poměrů nebo dojde-li k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský (městský) soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen respektovat v novém rozhodnutí. Takový případ nastane např. tehdy, uváží-li v mezidobí o rozhodné právní otázce jinak Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Soudní dvůr EU, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 odst. 1 s. ř. s. Právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku podle § 110 odst. 4 nebo § 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je městský soud i Nejvyšší správní soud vázán i při přezkumu nového rozhodnutí (viz bod 41 citovaného usnesení rozšířeného senátu).

pokračování

[36] Nejvyšší správní soud je povolán k přezkumu nyní napadeného rozsudku městského soudu v rozsahu vysloveného právního názoru devátým senátem v rozsudku sp. zn. 9 Afs 51/2020; tedy může se zabývat toliko tím, jak žalovaný potažmo městský soud rozhodli o poměru poskytnutých služeb a jak zjištěné skutečnosti zohlednili při stanovení daňové povinnosti a výše daně. Nejvyšší správní soud tudíž neřešil (a ani již řešit nemohl) otázku, zda ubytování a stravování může být vedlejší službou ke zdravotní službě, pokud tato není osvobozena. Kasačními námitkami v tomto směru stěžovatelem uplatněnými a s nimi souvisejícím požadavkem na položení předběžné otázky, se Nejvyšší správní soud proto již nemohl zabývat.

[37] Ze závěru devátého senátu především vyplývá, že stěžovatel poskytoval „nějakou část“ zdravotních služeb od daně osvobozených. Nejvyšší správní soud totiž konstatoval, že stěžovatel klientům cestovních kanceláří poskytoval kromě stravování a ubytování ambulantní formou také služby zdravotní péče. Těmito službami nebyla pouze vstupní lékařská prohlídka, kterou prováděla společnost REHMED s. r. o. a která je jako jediná vykázána na řádku 50 daňového přiznání jako plnění osvobozené od DPH, ale také další léčebné procedury, které stěžovatel vyjmenoval. Uvedený závěr je závazný jak pro žalovaného, tak pro pátý senát v nyní projednávané věci. Poukaz žalovaného na to, že plnění stěžovatelem vykázané jako osvobozené na ř. 50, zůstalo beze změny, je tedy zcela bez významu, neboť z výše uvedeného se jednoznačně podává, že byly poskytovány i jiné zdravotní služby, než ty na ř. 50 zahrnuté.

[38] V souladu s pokynem Nejvyššího správního soudu se měl žalovaný zabývat otázkou, kolik z celkové částky poskytnutých služeb (vykázaných původně na ř. 21) činily zdravotní služby. Žalovaný proto správně vyzval stěžovatele, aby podíl zdravotních služeb z poskytnutého plnění vykázaného původně na ř. 21, následně správcem daně přesunutého na ř. 2, prokázal. Nelze na tomto místě přisvědčit stěžovateli ve zjednodušeném pohledu na věc, že není povinen prokázat, co nikdy netvrdil, resp. že jej tíží důkazní břemeno pouze ohledně toho, co tvrdil v daňovém přiznání. Nelze totiž pominout, že v důsledku zrušujícího rozsudku kasačního soudu se rozměr důkazního břemene změnil; z jeho závěru totiž *de facto* vyplynulo, že stěžovatel *správně měl tvrdit*, že poskytuje jednak osvobozené služby ambulantní zdravotní péče a rovněž zdanitelné služby ubytování a stravování s místem plnění v tuzemsku (tedy dvě samostatná plnění). Bez ohledu na to, co stěžovatel tvrdil v daňovém přiznání, byl tedy správce daně povinen vyzvat stěžovatele k tomu, aby sdělil, jakou část z poskytnutých služeb tvořily zdravotní služby. Postupoval zcela v souladu s § 92 odst. 2 a 4 daňového řádu a v intencích zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. Tuto informaci stěžovatel správci daně prokazatelně neposkytl. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tvrzení stěžovatele, že objektivně nebylo možno k určité částce představující zdravotní služby dospět, resp. že částka zpětně vykalkulovaná, resp. určená odhadem či poměrem 50/50 by před správcem daně neobstála, je pouhou jeho spekulací. Bylo především na stěžovateli, aby z fakturovaných plnění identifikoval částky vztahující se ke zdravotním službám. Nejvyšší správní soud se nedomnívá, že tento úkol byl zcela neproveditelný. Nesplnění výzvy má v důsledku stejné dopady jako neunesení důkazního břemene.

[39] Nejvyšší správní soud podotýká, že v intencích rozsudku devátého senátu nebylo především sporné, že zdravotní služby byly stěžovatelem (nad rámec služeb vykázaných v ř.

50) poskytovány, resp. tato skutečnost nebyla žalovaným následně relevantně vyvrácena. Je pravdou, že skutečnou částku odpovídající zdravotním službám stěžovatel neprokázal, nicméně je také pravdou, že zdravotní služby fakticky byly poskytovány. Nemůže proto obstát postup žalovaného, pokud celou částku (včetně osvobozených služeb, byť jejich skutečná výše nebyla stěžovatelem v rámci dokazování vyčíslena) podrobil zdanění, jinými slovy poskytování zdravotních služeb zcela ignoroval a zdanění podrobil i plnění osvobozená.

[40] Nejvyšší správní soud musí přisvědčit stěžovateli, že argumenty městského soudu, na nichž soud postavil závěr o nemožnosti stanovení daně dle pomůcek, jsou zmatečné a vnitřně rozporné. Městský soud dospěl k závěru, že za situace, kdy nebylo prokázáno, že stěžovatel 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.

[41] Na rozdíl od městského soudu má Nejvyšší správní soud zato, že stěžovatel nesplnil zákonnou povinnost, neboť na výzvu správce daně nesdělil požadované údaje (neposkytl potřebnou součinnost – viz § 98 odst. 1 daňového řádu). Bylo tedy na správci daně, aby stanovil daň na základě skutečností, které byly v řízení zjištěny. V řízení přitom bylo mimo jiné zjištěno (vyšlo najevo) a správcem daně nebylo vyvráceno, že stěžovatel poskytoval i plnění od daně osvobozená. Tuto skutečnost měl žalovaný proto v souladu § 8 odst. 1 daňového řádu zohlednit a zvolit kritérium, na základě kterého bude stěžovateli stanovena daň náhradním způsobem při respektování § 89 odst. 2 a 3 daňového řádu, a to v odpovídající výši (dostatečně spolehlivě). Žalovaný se proto měl zabývat např. též srovnatelnými subjekty, které nepochybně v daném regionu existují, nadto se nikterak nevypořádal s argumentem stěžovatele, že u jiných daňových subjektů poskytování obdobných služeb poměrně rozdělil. Pokud žalovaný ve vyjádření tvrdí, že ačkoli stěžovatel nesplnil svoji zákonnou povinnost a neposkytl daňovým orgánům náležitou součinnost, měly daňové orgány dostatek relevantních důkazů, aby bylo možné stanovit daň dokazováním, není zřejmé, jaké relevantní důkazy má žalovaný na mysli. Takovým důkazem by mohlo být snad pouze to, že by žalovaný prokázal, že stěžovatel vůbec žádnou zdravotní službu v rámci celkově fakturované částky neposkytoval; to však je v přímém rozporu se závěry obsaženými v rozsudku sp. zn. 9 Afs 51/2020.

[42] Za situace, kdy je nesporné, že bylo se zdanitelným plněním poskytováno i osvobozené plnění (být nebyla vyčíslena jeho skutečná výše), není možné opětovně stanovit daň z celkové ceny, tedy i z osvobozeného plnění. Takový postup je zjevně v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu. Městský soud se touto skutečností, byť ji stěžovatel v žalobě akcentoval, nezabýval a bez dalšího postup žalovaného aproboval. Rozsudek městského soudu nemůže proto z hlediska zákona obstát.

[43] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Vzhledem k tomu, že vada kterou je zatížen napadený rozsudek městského soudu má svůj počátek již v řízení před žalovaným, přičemž v řízení před městským soudem ji nelze odstranit, postupoval Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 2 s. ř. s. a zrušil současně s rozsudkem městského soudu rovněž

pokračování

rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[44] Nejvyšší správní soud rozhodl o celkových nákladech soudních řízení v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Za řízení před městským soudem přiznal Nejvyšší správní soud stěžovateli dle vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) částku odpovídající odměně a náhradě hotových výdajů pro zástupce za 3 úkony právní služby [§ 11 odst. 1 písm. a), c), g) advokátního tarifu] ve výši 3 x 3100 Kč, tj. 9300 Kč, a dále 3 x 300, tj. 900 Kč náhradu paušálních výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu); celkem tedy 10 200 Kč. V soudním spise je založeno osvědčení o registraci k DPH, uvedená částka se proto zvyšuje o daň ve výši 2142 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 12 342 Kč. Stěžovatel dále uhradil soudní poplatek za žalobu ve výši 3000 Kč. Celková částka na náhradě nákladů řízení před městským soudem tedy činí 15 342 Kč. V řízení o kasační stížnosti přiznal Nejvyšší správní soud stěžovateli částku odpovídající odměně za jeden úkon právní služby [§11 odst. 1 písm. c) advokátního tarifu] ve výši 3100 Kč + 300 Kč paušální náhradě (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tj. 3400 Kč, zvýšenou o DPH ve výši 714 Kč, celkem 4114 Kč. Stěžovatel dále uhradil soudní poplatek ve výši 5000 Kč; celkem činí náhrada nákladů řízení 9114 Kč. Celková částka, kterou je žalovaný povinen uhradit stěžovateli na náhradě nákladů řízení do 30-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce stěžovatele, činí 24 456 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. února 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu