



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **Nemocnice České Budějovice, a. s.**, B. Němcové 585/54, České Budějovice, zastoupena advokátem Mgr. Jiřím Jaruškem, Radniční 489/7, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2024, čj. 23567/24/5100-00460-704211, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 10. 2025, čj. 57 Af 6/2024-75,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj doměřil žalobkyni daň z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2020. Předmětem posouzení byly nemovité věci nacházející se v areálu bývalé léčebny tuberkulózy a respiračních onemocnění Hrudkov. Některé tamní stavby podle finančního úřadu nesloužily k účelu poskytování zdravotních služeb zdravotnického zařízení, a proto žalobkyně nesplnila podmínky pro nárok na osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. g) bodu 6 a § 9 odst. 1 písm. k) bodu 6 zákona č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitých věcí (ZDNV). Žalobkyně se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolala, ale žalovaný odvolání zamítl a potvrdil tak rozhodnutí finančního úřadu. Krajský soud zamítl následně podanou žalobu.

2. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného

[2] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá, že krajský soud posoudil věc nesprávně a nepřezkoumatelně, protože převzal chybný názor žalovaného, založený na extenzivním výkladu právních ustanovení, aniž se nestranně a detailně zabýval argumenty stěžovatelky. Stěžovatelčin jazykový výklad odmítl. Krajský soud nesprávně dovodil další podmínky pro osvobození od daně. Podle stěžovatelky se však osvobození vztahuje na nemovité věci, které slouží zdravotnickému zařízení uvedenému v rozhodnutí o udělení oprávnění (popř. o registraci) k poskytování zdravotních služeb. Není podmíněno výkonem činnosti či jakýmkoliv jiným účelem. Zákonodárce v případě výše uvedených ustanovení činí rozdíl oproti § 4 odst. 1 písm. g) bodu 8 ZDNLV, kde je podmínka vykonávané činnosti uvedena. Účelovost zařízení je zde dána již charakterem stěžovatelky.

[3] Pojem „zdravotnické zařízení“ je nutno vykládat v kontextu doby přijetí ZDNLV. Proto je třeba přihlídnout k zákonu č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zařízeních, účinnému do 31. 3. 2012, podle něhož má zdravotnické zařízení charakter poskytovatele zdravotních služeb (obdobně též zákon č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, účinný do 31. 3. 2012). Také z rozhodnutí o registraci plyne, že stěžovatelka je nestátním zdravotnickým zařízením, na které se musí hledět jako na osobu poskytující zdravotní péči. Povinnosti nelze ukládat souboru prostor. Krajský soud a daňové orgány nesprávně použily definici zdravotnického zařízení podle zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování. Zákonodárce nikdy ustanovení ZDNLV neupravil tak, že by se mělo jednat o prostory sloužící poskytování zdravotních služeb. Argumentace stěžovatelky nebyla vnitřně rozporná. Stěžovatelka naopak důsledně rozlišuje význam pojmu „zdravotnické zařízení“ za účinnosti zákona č. 160/1992 Sb. a nyní. Také z § 4 odst. 1 písm. h) ZDNLV plyne, že chtěl-li zákonodárce vázat osvobození na konkrétní činnost či účel, výslovně tak stanovil. Odkaz na rozsudek krajského soudu ze dne 4. 3. 2020, čj. 50 Af 4/2019-52, není přílehlavý. V napadeném rozsudku se krajský soud ani dostatečně nevypořádal s rozdílnou textací nyní aplikovaných ustanovení a úpravy použité v citovaném rozsudku. Nemovité věci stěžovatelce v roce 2020 sloužily tak, že část se pronajímala a v části byl uskladněn materiál.

[4] Krajský soud nevypořádal ani námitku stěžovatelky ohledně více argumentačně rovnocenných výkladů. Přitom jediné stěžovatelčin výklad se striktně drží textu ZDNLV. Ve věci bylo namíste aplikovat zásadu *in dubio mitius*. Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s názorem krajského soudu. Napadený rozsudek je přezkoumatelný. Osvobození od daně se vztahuje na konkrétní nemovité věci, které slouží zdravotnickému zařízení k poskytování zdravotních služeb, nikoliv na všechny nemovitosti ve vlastnictví osoby poskytující zdravotní služby. Naznačuje-li stěžovatelka, že je stále zdravotnickým zařízením ve smyslu zákonů č. 160/1992 Sb. a č. 20/1966 Sb., jedná se o lichou argumentaci. Stěžovatelka byla a je zdravotnickým zařízením ve smyslu § 4 odst. 1 zákona č. 372/2011 Sb. Krajský soud správně poukázal na to, že argumentace stěžovatelky je vnitřně rozporná. Rozsudek krajského soudu čj. 50 Af 4/2019-52 je přílehlavý i na nyní posuzovanou věc. Nebylo namíste

pokračování

aplikovat zásadu *in dubio mitius*, neboť neexistuje více rovnocenných výkladů. Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

3. Právní hodnocení

[6] Kasační stížnost **není** důvodná.

3.1 Napadený rozsudek je přezkoumatelný

[7] NSS se nejprve zabýval údajnou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Stěžovatelka uvedla, že krajský soud pouze převzal názor žalovaného, aniž se zabýval její argumentací. NSS ve spise krajského soudu ověřil podstatu žalobních bodů. Stěžovatelka v žalobě předestřela svůj názor na podmínky osvobození nemovitých věcí od daně podle výše citovaných ustanovení, která podle ní daňové orgány aplikovaly nesprávně. Také namítla nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a to, že ve věci existují dva rovnocenné výklady, proč měla být uplatněna zásada *in dubio mitius*. Interpretací a aplikací ustanovení ZD NV se krajský soud podrobně zabýval v bodech 17-32 napadeného rozsudku, v nichž podle NSS odpověděl na veškerou podstatu prvně uvedeného žalobního bodu. K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného se krajský soud vyjádřil v bodě 31 napadeného rozsudku, kde vysvětlil, že žalovaný řádně reagoval na odvolací námitky stěžovatelky. V bodě 33 napadeného rozsudku krajský soud shrnul, že ve věci není vícero rovnocenných výkladů, a tedy posoudil i poslední žalobní bod. Skutečnost, že krajský soud hodnotil věc shodným způsobem jako daňové orgány, ještě neznamená, že toliko převzal jejich názor. Z odůvodnění rozsudku jsou zřejmé jeho vlastní úvahy. Ostatně stěžovatelka s názorem krajského soudu v kasační stížnosti polemizuje, což by nebylo možné, byl-li by rozsudek nedostatečně odůvodněn. NSS pro úplnost připomíná, že správní soudy nemají povinnost odpovídat na každé dílčí tvrzení účastníka a obsáhle je vyvracet. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, čemuž krajský soud v této věci dostál.

[8] Stěžovatelka také namítla, že krajský soud se nevypořádal s rozdílnou textací nyní aplikovaných ustanovení a úpravy použité v jím citovaném rozsudku čj. 50 Af 4/2019-52. Podle NSS je však z odůvodnění napadeného rozsudku zřejmé, že krajský soud toliko vyšel z obecnějších východisek právní úpravy ZD NV, jež jsou v tamní i této věci shodná (k věcnému posouzení podrobněji níže). Nebylo tedy třeba výslovně pojednat o rozdílech tehdy a nyní aplikovaných ustanovení, jak naznačuje stěžovatelka.

[9] NSS uzavírá, že žádná z dílčích námitek nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku není důvodná.

3.2 Daňové orgány a krajský soud správně interpretovaly a aplikovaly zákon

[10] Další stěžovatelčiny námitky lze shrnout tak, že daňové orgány a krajský soud nesprávně interpretovaly a aplikovaly § 4 odst. 1 písm. g) bod 6 a § 9 odst. 1 písm. k) bod 6 ZD NV.

Obecná východiska právní úpravy

[11] Podle § 4 odst. 1 písm. g) bodu 6 ZDNOV jsou od daně z pozemků osvobozeny pozemky tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou sloužící zdravotnickému zařízení uvedenému v rozhodnutí o udělení oprávnění k poskytování zdravotních služeb nebo v rozhodnutí o registraci. Podle odst. 2 se pozemkem tvořícím jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou rozumí část pozemku nezbytně nutná k provozu a k plnění funkce této zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky.

[12] Podle § 9 odst. 1 písm. k) bodu 6 ZDNOV jsou od daně ze staveb a jednotek osvobozeny zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky sloužící zdravotnickým zařízením uvedeným v rozhodnutí o udělení oprávnění k poskytování zdravotních služeb nebo v rozhodnutí o registraci.

[13] Podle § 13b odst. 1 ZDNOV se daň z nemovitých věcí stanoví na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň stanovována.

[14] Ustanovení § 4 odst. 1 ZDNOV osvobozuje od daně některé pozemky, nikoli poplatníky. Jedná se tedy o osvobozené věcné, neboť se vztahuje k předmětu daně. Jakkoliv jsou pozemky v písm. g) citovaného ustanovení definovány prostřednictvím vlastníka, nedělá to z tam vymezeného osvobození od daně osvobození osobní. Totéž platí o osvobození od daně podle § 9 odst. 1 písm. k) ZDNOV (srov. body 38-43 rozsudku krajského soudu ze dne 4. 3. 2020, čj. 50 Af 4/2019-52, body 13, 14 rozsudku NSS ze dne 22. 7. 2021, čj. 6 Afs 109/2021-44).

[15] S užitím logického a systematického výkladu i výkladu *e ratione legis* je výše citovaná ustanovení třeba interpretovat v souladu s právními předpisy upravujícími poskytování zdravotních služeb (což ostatně stěžovatelka nezpochybňovala).

[16] Podle § 2 odst. 1 zákona o zdravotních službách se poskytovatelem zdravotních služeb rozumí fyzická nebo právnická osoba, která má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle tohoto zákona. Odst. 2 a 3 stanovují, co se rozumí zdravotními službami.

[17] Podle § 121 odst. 1 (přechodná ustanovení) zákona o zdravotních službách osoba, která je oprávněna provozovat nestátní zdravotnické zařízení na základě rozhodnutí o registraci podle dosavadního zákona o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních (dále jen „registrace“), může na základě registrace poskytovat zdravotní služby, které odpovídají druhu a rozsahu zdravotní péče uvedené v registraci; tato osoba se považuje za poskytovatele. Držitelé registrace podle dosavadních právních předpisů mají právo na vydání oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle tohoto zákona za předpokladu, že doloží náležitosti nutné k udělení registrace podle tohoto zákona.

[18] Podle § 4 odst. 1 zákona o zdravotních službách se zdravotnickým zařízením rozumí prostory určené pro poskytování zdravotních služeb.

[19] Pojem „zdravotnické zařízení“ je tedy vymezen v zákoně o zdravotních službách a jedná se o prostory určené pro poskytování zdravotních služeb. Od tohoto pojmu je třeba

pokračování

odlišovat poskytovatele zdravotních služeb, což je fyzická nebo právnická osoba, která má oprávnění k poskytování zdravotních služeb.

[20] Dříve účinný zákon č. 160/1992 Sb. (jenž byl nahrazen zákonem o zdravotních službách) neznal pojmy *poskytovatele* a oprávnění k *poskytování* zdravotních služeb ani shodnou definici zdravotnického zařízení, jak je vymezena v zákoně o zdravotních službách. V každém případě ale také rozlišoval mezi zdravotnickým zařízením (ve smyslu pracoviště, srov. důvodovou zprávu k § 1 a 2 zákona č. 160/1992 Sb.) a osobou, která má oprávnění podle tohoto zákona – *provozovatelem* zdravotnického zařízení (srov. § 2 odst. 1, 2 zákona č. 160/1992 Sb.). Podle § 8 odst. 1 zákona č. 160/1992 Sb. vznikalo oprávnění k *provozování* nestátního zdravotnického zařízení rozhodnutím o registraci. Zákonodárce na popsání odchylky pamatoval v přechodných ustanoveních zákona o zdravotních službách, konkrétně v § 121. Podle odst. 1 citovaného ustanovení se *provozovatel* zdravotnického zařízení nyní považuje (za tam uvedených podmínek) za *poskytovatele* zdravotních služeb.

[21] Ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) bod 6 a § 9 odst. 1 písm. k) bod 6 ZDNU vážou osvobození od daně ke zdravotnickému zařízení, které je uvedeno v oprávnění k poskytování zdravotních služeb (podle současného zákona o zdravotních službách) či v rozhodnutí o registraci (podle zákona č. 160/1992 Sb.), nikoliv k poskytovateli zdravotních služeb či provozovateli zdravotnického zařízení. Jak plyne z důvodové zprávy k novele ZDNU č. 23/2015 Sb., „*úprava zohledňuje přechodné ustanovení § 121 odst. 1 zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách), ve znění pozdějších předpisů a nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 1/12 ze dne 27. listopadu 2012, vyhlášený pod č. 437/2012 Sb. Držitelé rozhodnutí o registraci vydaných podle zákona č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních, který byl zrušen zákonem č. 372/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jsou oprávněni poskytovat zdravotní služby a jsou považováni za poskytovatele zdravotních služeb podle zákona č. 372/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Doplněním ustanovení se sjednocují podmínky pro poskytnutí osvobození od daně z pozemků sloužících zdravotnickým zařízením zřízeným dle předchozí právní úpravy s režimem osvobození od daně z pozemků sloužících zdravotnickým zařízením zřízeným dle zákona č. 372/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů*“.

[22] Další podmínkou osvobození od daně je, že pozemky, stavby či jednotky musejí sloužit určitému zdravotnickému zařízení. Vzhledem k tomu, že zdravotnické zařízení je nutno chápat jako prostory (obecněji řečeno jako pracoviště) určené pro poskytování zdravotních služeb, je podle NSS zřejmé, že osvobození od daně je vázáno právě na tento účel. Jinými slovy, slouží-li něco zdravotnickému zařízení, pak to (přínejmenším ve smyslu ZDNU) znamená, že to slouží poskytování zdravotních služeb. Nejsou-li v konkrétním prostoru žádné zdravotní služby poskytovány, pak takový prostor, resp. nemovitá věc na téže adrese (opět alespoň pro účely ZDNU) neslouží zdravotnickému zařízení. V takovém případě nejsou splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. g) bodu 6 a § 9 odst. 1 písm. k) bodu 6 ZDNU, a to ani tehdy, je-li zdravotnické zařízení formálně uvedeno v oprávnění k poskytování zdravotních služeb či rozhodnutí o registraci. Jinak řečeno, samotný údaj o zdravotnickém zařízení (resp. místě poskytování zdravotních služeb) v oprávnění k poskytování služeb či rozhodnutí o registraci ještě neznamená, že nemovitá věc na téže adrese skutečně slouží zdravotnickému zařízení ve smyslu citovaných ustanovení ZDNU.

[23] Druh a rozsah poskytování zdravotních služeb (resp. zdravotní péče) poskytovaných v konkrétním zdravotnickém zařízení je stanoven v oprávnění k poskytování zdravotních služeb, resp. v rozhodnutí o registraci [srov. § 11 odst. 1 zákona o zdravotních službách, § 5 odst. 2 písm. a) zákona č. 160/1992 Sb.].

Aplikace obecných východisek na nyní posuzovanou věc

[24] NSS předně uvádí, že stěžovatelka nezpochybnila skutková zjištění daňových orgánů, z nichž vycházel také krajský soud. NSS opakuje, že podle rozhodnutí o registraci zdravotnického zařízení z roku 2003 byl objekt Hrudkov registrován jako léčebna tuberkulózy a respiračních onemocnění. Ačkoliv o zrušení popsaného místa poskytování zdravotních služeb bylo formálně rozhodnuto až v roce 2022, ve skutečnosti byla v Hrudkově již v roce 1997 uzavřena léčebna dlouhodobě nemocných a dva pavilony plicního oddělení fungovaly do roku 2005 (v podrobnostech viz body 42-43 rozhodnutí žalovaného). Pro úplnost NSS uvádí, že stěžovatelka teprve v žalobě uvedla, že nemovitě věci „*jí slouží tak, že část pronajímá a část užívá k uskladnění materiálů*“. Tato svá tvrzení ovšem nijak nedoložila a sama o sobě ani nepopírají zjištění daňových orgánů, že objekt Hrudkov nesloužil (v době rozhodné pro stanovení daně) k poskytování zdravotních služeb v rozsahu podle rozhodnutí o registraci (tj. jako léčebna tuberkulózy a respiračních onemocnění).

[25] Podle NSS je zřejmé, že zdanitelné stavby a pozemky ve vlastnictví stěžovatelky nesloužily v rozhodné době svému účelu, tedy zdravotnickému zařízení, v němž se poskytují zdravotní služby vymezené v rozhodnutí o registraci. Proto nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. g) bodu 6 a § 9 odst. 1 písm. k) bodu 6 ZDNLV. Daňové orgány a krajský soud posoudily věc v souladu se zákonem.

[26] Žádný jiný výklad než výše uvedený nelze dovodit ani z § 4 odst. 1 písm. g) bodu 8, písm. h) ZDNLV. V této věci i v případě citovaných ustanovení je osvobození od daně účelově vázáno, jen to plyne z jiných rozhodných skutečností. Zákonodárce nemusel v ZDNLV nijak blíže specifikovat účel zdravotnického zařízení a souvislost s poskytováním zdravotních služeb ve vztahu ke konkrétním nemovitým věcem, jak naznačovala stěžovatelka. Uvedené totiž plyne ze zákona o zdravotních službách (i z předchozího zákona č. 160/1992 Sb.). Jak již je popsáno výše, je nepochybné, že ustanovení aplikovaná v této věci souvisejí s poskytováním zdravotních služeb, a tedy se (systematicky a logicky) vykládají v souladu s právními předpisy týkajícími se zdravotních služeb.

[27] Stěžovatelka si aplikovaná ustanovení *de facto* vykládá tak, že se vážou k samotnému postavení poskytovatele zdravotních služeb (a již z tohoto titulu tedy mají být splněny podmínky pro osvobození od daně u jakýchkoliv nemovitých věcí ve vlastnictví poskytovatele). Jak již ale NSS uvedl, taková názorová konstrukce neodpovídá znění ZDNLV (a to ani jazykově, ani s užitím dalších výkladových metod). Správný není ani historický výklad nastíněný stěžovatelkou, jímž se snažila interpretovat ustanovení ve svůj prospěch. Ani ten neodpovídá textu, systematické či smyslu výše uvedených právních předpisů. Stěžovatelka ve svých úvahách pomíjí základní charakteristické rysy daně z nemovitých věcí (vázanost na určitý objekt, nikoliv na osobu poplatníka) a osvobození od této daně (jež je

pokračování

u nyní aplikovaných ustanovení spojeno s podmínkou, že daná nemovitá věc slouží konkrétně vymezenému „veřejně prospěšnému účelu“; srov. NOVOTNÁ, M., KOUBOVSKÝ, P. *Zákon o dani z nemovitých věcí. Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2025-12-9]. Dostupné z: www.aspi.cz, k § 1, § 4 a § 9). Stanovisko stěžovatelky tedy není rovnocenné výkladu právních předpisů, jak jej předstřely daňové orgány a krajský soud.

[28] NSS uzavírá, že kasační námitka nesprávného výkladu a aplikace ZDNLV není důvodná. S ohledem na vše výše uvedené je pak zřejmé, že důvodná není ani dílčí námitka stěžovatelky, podle níž bylo namístě aplikovat zásadu *in dubio mitius*.

4. Závěr a náklady řízení

[29] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[30] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 18. prosince 2025

Ondřej Mrákota
předseda senátu