ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **O. n. K., a. s., n S k.,**
sídlem x,

zastoupená advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M.,
sídlem Karolinská 654/2, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55024/17/5300-21441-711676,

takto:

I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55024/17/5300-21441-711676, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**

II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL.M.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobkyně domáhá zrušení

v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“):

- ze dne 7. 9. 2016, č. j. 3929926/16/2111-50523-204733, jímž byl za zdaňovací období prosinec 2012 vyměřen rozdíl oproti poslední známé dani ve výši - 4 071 324 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za prosinec 2012“);
- ze dne 10. 10. 2016, č. j. 4167512/16/2111-50523-204733, jímž byl za zdaňovací období prosinec 2013 vyměřen rozdíl oproti poslední známé dani ve výši - 71 337 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za prosinec 2013“).

2. Žalobkyně namítá, že jí byla nesprávně a nezákonně stanovena výše nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období prosinec 2012 a prosinec 2013, neboť žalovaný a správce daně dospěli k závěru, že nesplnila podmínky stanovené zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „ZDPH“) pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu z přijatých plnění. Uvádí, že žalovaný a správce daně nesprávně posoudili věc po stránce skutkové i právní, ignorovali důkazní prostředky jí předkládané, nevyslechli navrhované svědky, současně však požadovali po žalobkyni předložení dalších důkazních prostředků v takovém detailu, že je nebylo a není reálné ze strany žalobkyně předložit. Podle žalobkyně žalovaný ani správce daně nerozporují způsob, jakým uplatňuje odpočet DPH na vstupu, ale rozporují prokazování souvislosti a vazby těchto vstupů na konkrétní zdanitelné výstupy a nárok na odpočet u pavilonu D. Žalobkyně též namítá, že žalovaný vydal platební výměry navzdory ustálené správní praxi a postupoval tak v rozporu se zásadou legitimního očekávání; žalobkyně uplatňuje odpočet stejným způsobem již několik let, správce daně v minulosti podrobil tento způsob několika kontrolním postupům a neshledal, že by odpočet byl uplatňován v rozporu se ZDPH nebo že by žalobkyně svůj nárok na odpočet neprokázala.

3. Žalobkyně uvádí, že vedle zdravotních výkonů, které jsou plněními od DPH osvobozenými, poskytuje též plnění zdanitelná, a to včetně zdravotních výkonů, u nichž se DPH uplatňuje. Jde např. o kosmetické výkony, interrupce na přání pacientky, odběry krve pro orgány činné v trestním řízení, poskytování nadstandardní péče, sterilizace, klinické studie, odborné stáže, převozy sanitkou hrazené pacientem, parkovné, poplatek za účast na kongresu, poplatek za uložení těla zemřelého, telefonní hovory, prodej obědů, poplatky za vystavené recepty, laboratorní vyšetření, rozbory krve vyžádané např. cizineckou policií, odvoz zapůjčené sondy, vzdělávací kurzy, poskytnutí reklamy, marketingový poplatek, mytí aut, služby dispečinku, testování vzorků, praní prádla, výpisy ze zdravotní dokumentace, výpis z knihy narození, výpis RTG na CD, vyšetření pro získání řidičského průkazu, vyšetření pro získání zbrojního průkazu, vyšetření pro Policii ČR, doprovod osob, ubytování s TV, PC, telefony, doprovod u porodu, informování rodiček, foto ze sonografického vyšetření, půjčovné knih, statistické průzkumy, konference chirurgické dny a další. Dodatečná daňová přiznání byla podána na základě přijatých daňových dokladů, které se týkají plnění různého provozně technického charakteru, které je využíváno jak v rámci poskytování zdravotnických služeb, tak i zdanitelných plnění. Generování zdanitelných plnění nelze zcela oddělit od poskytování zdravotní péče. Například pokud slouží vstupy k poskytování od DPH osvobozené zdravotnické služby (léčbě) a souběžně zdanitelným plněním – stážistům k zaučení, náleží žalobkyni nárok na odpočet krácený koeficientem u vstupů, se kterými stážisté na nemocničních odděleních, na kterých se zaučují, přichází do styku. Stejně tak nelze odepřít

nárok na odpočet z ultrazvukového přístroje pro těhotné, který sice primárně slouží k ultrazvukovému vyšetření, ale současně též k poskytování zdanitelných plnění v podobě fotografií. Vazbu mezi vstupy a výstupy žalobkyně sleduje prostřednictvím funkčního rozdělení na vnitropodniková střediska. Krácený nárok na odpočet uplatňuje žalobkyně pouze na střediscích, která generují oba typy plnění, a to u vstupů, které souvisí se zdanitelným výstupy. Jako příklad uvádí nárok na odpočet DPH u mikroskopu, odběrového materiálu či reagencií u střediska, které poskytuje rozbory krve pro pacienty a současně pro veterinární účely. Nárok na odpočet byl krácen koeficientem prostřednictvím tzv. *pro rata* metody dle § 76 ZDPH. Zákonná konstrukce umožňuje uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu v případě, kdy není možné zjistit, v jaké míře vstup slouží k jakým činnostem. Jako příklad uvádí žalobkyně balení obsahující 1 000 ks chirurgických jehel. Nelze prakticky zjistit, kolik bylo použito v rámci osvobozené zdravotní péče a kolik ke zdanitelným plněním, např. propíchnutí uší.

4. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, že s ohledem na svoji důkazní povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu neprokázala, že předmětná plnění byla použita též pro zdanitelná plnění a že je povinna u jednotlivých vstupů určit, k jakým konkrétním zdanitelným výstupům se vztahují. Žalovaný se dle žalobkyně mýlí v představě, do jakého detailu má a může být dokládána souvislost žalobkyní nakupovaných vstupů se zdanitelnými výstupy. Žalovaný postupuje nezákonně, když tvrdí, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, aniž by jí sdělil, jakým způsobem by souvislost bylo možné prokázat do většího detailu, nadto za situace, kdy žalovaný neprovedl označené důkazy, např. svědecké výpovědi. Žalovaný tak jednal v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), který v rozsudku ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 55/2013-37, uvedl, že je povinností správce daně, aby ukládá-li daňovému subjektu povinnost procesního charakteru, jej řádně poučil, jakým způsobem lze tuto výzvu splnit, resp. jakým způsobem (za použití jakých důkazů, nebo předložením důkazů) lze výzvě vyhovět. Žalovaný a správce daně neustále kladli další požadavky na prokázání vazby mezi jednotlivými zdanitelnými vstupy a souvisejícími výstupy. Nebrali přitom v potaz schopnost a reálnou možnost žalobkyně takové důkazní prostředky předložit a sami jí nenavrhli možnost nebo způsob, jakým by mohla tuto vazbu prokázat. Žalobkyně navrhla výslechy svědků, žalovaný je však bezdůvodně odmítl. Přístup žalovaného znamená faktické popření možnosti využít nárok na odpočet daně u plnění na vstupu, u nichž je nemožné zjistit, v jaké míře slouží jakým činnostem, tj. kdy je pouze zjistitelné, že slouží jak pro osvobozená, tak zdanitelná plnění na výstupu. Pokud by pro umožnění nároku na odpočet daně bylo nutné určit, u jakého konkrétního plnění byla například chirurgická jehla použita, pak důsledkem takového postupu by bylo popření aplikace koeficientu dle § 76 ZDPH, ale nárok na odpočet by u každé konkrétní jehly byl buď plný (při použití pro zdanitelné plnění) nebo by nebyl vůbec (při použití pro osvobozené plnění). Praktickým výsledkem by pak bylo odepření nároku na odpočet daně ve všech případech, protože zjistit použití každé jehly je nemožné a reálně nesplnitelné. Žalobkyně též nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že nárok na odpočet předpokládá, že náklady vynaložené na pořízení zboží nebo služeb na vstupu jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, a že v případě stáží nelze uplatnit odpočet na materiál a opotřebení, neboť ty jsou již zahrnuty v úhradě od zdravotní pojišťovny, která hradí zdravotní péči jako takovou. Systém úhrad za zdravotní péči od zdravotních pojišťoven přitom nijak nezohledňuje typ materiálů nebo zdravotních přístrojů a jejich ceny.

5. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, že pavilon D, který si žalobkyně nechala postavit na klíč na vlastním pozemku, nelze považovat za majetek vytvořený vlastní činností ve smyslu § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH. Dle pravidel určených Soudním dvorem Evropské unie (dále jen „SDEU“) v rozsudku ze dne 10. 9. 2014 ve věci C-92/13, *Gemeente 's-Hertogenbosch* (dále jen „*Gemeente 's-Hertogenbosch*“) a rozsudku ze dne 8. 11. 2012 ve věci C-299/11, *Gemeente Vlaardingen* (dále jen „*Gemeente Vlaardingen*“) vzniká majetek vytvořený vlastní činností tehdy, pokud je na pozemku předaném objednatelem k výstavbě třetí osobou postavena budova na klíč. Žalovaný i správce daně však argumentaci uvedenými rozsudky odmítli s tím, že jde o jiný skutkový stav, a naopak poukázali na informaci Ministerstva financí, podle níž stavbu na klíč za majetek vytvořený vlastní činností považovat nelze. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že by informace Ministerstva financí měla aplikační přednost před rozhodnutím SDEU. Přitom poukazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005-59.

6. Žalovaný ve vyjádření uvádí, že aby byla DPH na vstupu odčitatelná, musí mít přijatá plnění na vstupu přímou spojitost s plněními na výstupu zakládající nárok na odpočet. Žalobkyně byla povinna unést břemeno tvrzení a důkazní ohledně skutečností uváděných v dodatečných daňových tvrzeních. Byla tedy povinna prokázat, že předmětná přijatá plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti pro plnění uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH a že mají přímou vazbu na uskutečněná zdanitelná plnění, a též prokázat oprávněnost nároku na odpočet DPH vztahujícímu se k majetku vytvořenému vlastní činností. Daňový subjekt je povinen u jednotlivých vstupů přiřadit, k jakým osvobozeným či zdanitelným výstupům se vztahují. Nelze paušálně říci, že všechny přijaté vstupy na středisku nemocnice poskytujícím osvobozená i zdanitelná plnění jsou použity v rámci ekonomické činnosti ke zdanitelným plněním. Není podstatné, zda jsou přijatá plnění používána primárně k poskytování osvobozených plnění bez nároku na odpočet DPH a sekundárně k poskytování plnění zdanitelných, ale zda jsou použita výhradně k poskytování plnění osvobozených, nebo i k poskytování zdanitelných plnění. Vzájemný poměr obou druhů plnění má prostřednictvím krátícího koeficientu přímý dopad na výši odpočtu. Žalovaný nerozporuje výši vypořádacího koeficientu. Příklad ultrazvuku, kde žalobkyně samozřejmě prokáže přímou a bezprostřední vazbu se zdanitelnými plněními, nelze zobecnit na veškeré pořízené přístroje, u nichž byl nárok na odpočet uplatněn. Žalobkyně nedoložila důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné jednotlivá přijatá plnění přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Pouze typově uvedla, jaká zdanitelná plnění se na středisku nemocnice provádějí, ale nespojila je s žádným konkrétním zdanitelným výstupem. Ohledně odborných stáží žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí. Uvádí, že stážisté se podílí na provádění běžné zdravotní činnosti, která by byla poskytována, i pokud by stážista nebyl přítomen. Žalobkyně neprokázala, že do ceny odborné praxe jsou zakalkulovány náklady související s pořízením zdravotnického materiálu nebo opotřebením zdravotnického přístroje.

7. K ultrazvukovému přístroji pro těhotné uvedl, že žalovaný ani správce daně nerozporovali, že žalobkyně má při pořízení takového přístroje nárok na odpočet v poměrné výši, je však na žalobci, aby unesl břemeno důkazní a prokázal, jakým způsobem dochází k využití jmenovaného přístroje k plněním osvobozeným a zdanitelným, což lze dle žalovaného prokázat přesně.

8. K námitce žalobkyně, že stavbu na klíč lze považovat za majetek vytvořený vlastní činností, konstatuje, že unijní právní úprava či judikatura nevymezuje dlouhodobý majetek

vytvořený vlastní činností. Pod definici dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností dle ZDPH nespadá nabytí koupí, vkladem od jiné osoby nebo převodem z osobního užívání do podnikání. Dle metodické informace Ministerstva financí ze dne 14. 3. 2011 není takovým majetkem ani majetek, který si plátce nechal vyrobit, postavit nebo vytvořit jinou osobou a na jehož vytváření se nepodílel (např. stavba tzv. na klíč od jednoho dodavatele). Jelikož si žalobkyně nechala pavilon D postavit tzv. „na klíč" jedním dodavatelem a na stavbě se nepodílela, jde prakticky o stejnou situaci jako v případě koupě. V dodatečném přiznání za období prosinec 2012 si žalobkyně uplatnila DPH z přijatých zdanitelných plněních, jež se uskutečnily v rozmezí od 13. 5. 2011 do 22. 12. 2011. Šlo o daňové doklady za projektovou dokumentaci, stavební práce a dozor. Ohledně těchto plnění vznikl nárok na uplatnění daně nejpozději dne 31. 12. 2011. Jelikož žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období prosinec 2012 až dne 30. 1. 2015, podala jej po lhůtě, ve které mohl být nárok na odpočet uplatněn, a proto jej nelze přiznat.

9. K námitce porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvádí, že v okamžiku rozhodování o dodatečně uplatněné DPH za zdaňovací období prosinec 2010 a prosinec 2011 nic nenasvědčovalo tomu, že daň nebyla stanovena správně, a správce daně neměl pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na její odpočet. Správci daně však vznikly pochybnosti ohledně zdaňovacího období prosinec 2012 a prosinec 2013, které definoval ve výzvách. Správce daně již nemohl dle § 121 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád"), ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2010 a prosinec 2011 taková rozhodnutí přezkoumat, neboť již uplynula lhůta pro stanovení daně.

10. Pokud jde o navrhované výslechy lékařů, žalovaný je neprovedl, neboť lékaři a zdravotnický personál nestanovují ceny zdravotních výkonů, a tudíž se nemohli relevantně vyjádřit k tvorbě cenových kalkulací zdanitelných výstupů. Výslech svědků byl vyhodnocen jako nadbytečný též z důvodu, že svědci z povahy věci nemohli odpovědět na otázku bezprostřední vazby přijatých zdanitelných plnění na vstupu a výstupu.

11. V replice ze dne 23. 11. 2018 žalobkyně uvedla, že SDEU v rozhodnutí ze dne 18. 10. 2018 ve věci C-153/17, *Volkswagen financial services* (dále jen „*Volkswagen financial services*"), posuzoval otázku odpočtu daně u společnosti poskytující jak zdanitelná, tak i osvobozená plnění bez nároku na odpočet DPH. SDEU posoudil náklady na nápoje pro zaměstnance a kancelářské potřeby, nadto zakalkulované do ceny těch plnění, která byla osvobozena od DPH bez nároku na odpočet daně, jako režijní náklady a nárok na odpočet ve výši krácené koeficientem přiznal, neboť byly v přímé souvislosti se všemi činnostmi plátce a nikoli výlučně s některými z nich a týkaly se zboží a služeb používaných k uskutečnění plnění, u nichž je daň odpočitatelná, a plnění, u nichž odpočitatelná není. Dle žalobkyně jde požadavek žalovaného na prokázání vazby mezi zdanitelnými plněními na vstupu a konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu nad rámec možností žalobkyně, neboť u druhově určených produktů není realistické sledovat okolnosti spotřeby, což je dle žalobkyně v souladu se závěry SDEU v uvedeném rozsudku. Z tohoto rozsudku vyplývá, že plátce DPH nelze připravit o nárok na odpočet u výdajů, které jsou neoddělitelně spjaty s uskutečňováním jak zdanitelných, tak osvobozených plnění. Svými požadavky, které směřují proti smyslu existence odpočtu na *pro rata* bázi, jej žalovaný žalobkyni upírá. Skutečnost, že by zdravotnická činnost byla prováděna, i pokud by stážista nebyl přítomen, nevylučuje možnost uplatnit krácený nárok na odpočet DPH. Odporuje pak principu racionality, aby žalobkyně evidovala zdravotnický materiál podle toho, zda byl přítomen stážista. Při náročném zdravotnickém výkonu nemůže zdravotnický personál

sledovat a evidovat, kolik jakého materiálu bylo užito a zda byl konkrétní kus použit stážistou. K excesivně pojatému důkaznímu břemenu žalobkyně odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13. S odkazem na rozsudek ve věci *Volkswagen financial services* doplňuje, že nákupy druhově určeného zboží mohou přestavovat režijní náklady, i pokud nejsou zahrnuty do ceny zdanitelného plnění. Pokud jde o zásadu legitimního očekávání, žalobkyně trvá na tom, že žalovaný postupoval vůči žalobkyni odlišně oproti předchozím zdaňovacím obdobím, v nichž uplatňovala nárok na odpočet stejným způsobem, a proto měl svůj postup jednoznačně a důkladně vysvětlit.

12. Žalobkyně zopakovala, že ve věci *Gemeente Vlaardingen* SDEU stanovil pravidla, kdy vzniká majetek vytvořený vlastní činností dle čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „šestá směrnice“). Uzavřela, že nárok na odpočet daně uplatnila v souladu s § 73 odst. 3 písm. b) ZDPH.

13. Žalovaný ve vyjádření ze dne 8. 6. 2020 uvádí, že zdravotní péče, kterou žalobkyně poskytuje a na které se podílí stážisté, je primárně plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet ve smyslu § 58 ZDPH. Účelem použití přístrojů, léků či zdravotnického materiálu je i v případě stáží poskytnutí zdravotnického výkonu pacientům. Přijaté plnění je tedy obecně logicky navázáno na výstup v podobě poskytování výkonu zdravotní péče, nerozhodno, zda tento výkon generoval stážista či lékař v zaměstnaneckém poměru k nemocnici. Žalovaný dále tvrdí, že správce daně nepožadoval prokázat vazbu přijatých plnění na konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění po jednotlivých dokladech či jednotlivém kusu určitého vstupu. K rozhodnutí ve věci *Volkswagen financial services* žalovaný konstatuje, že meritem bylo uplatnění režijních nákladů majících přímou a bezprostřední vazbu se všemi činnostmi této společnosti, která uskutečňuje jak zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně, tak osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Šlo o režijní náklady typu kancelářské potřeby, nápoje apod., které jako takové mohou být použity u jakékoliv činnosti. Na zdravotnické potřeby (byť mohou být druhově určené) nelze obecně paušálně nahlížet jako na režijní náklady, které by měly souvislost se všemi činnostmi nemocnice. K námitce porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvedl, že v rámci řízení, na které žalobkyně poukazuje, tj. za předchozí zdaňovací období, nebyla zahájena daňová kontrola či postup k odstranění pochybností, při nichž by správce daně ověřoval žalobkyní tvrzené skutečnosti.

14. Při jednání konaném dne 17. 6. 2020 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně zdůraznila, že mezi stranami je spor o prokázání nároku na odpočet za použití krátícího koeficientu. Žalobkyně postupovala tak, že nemocnici rozdělila na střediska, vyloučila střediska, kde se poskytuje pouze osvobozené plnění a na střediscích, kde je poskytováno osvobozené i zdanitelné plnění ověřil s personálem, že neadresné náklady, které na středisko proudí, jsou využívány pro oba druhy činností a k tomu předložil prohlášení. Nárok na odpočet DPH u neadresného materiálu proudícího na tato střediska pak žalobkyně pokrátila krátícím koeficientem stanoveným dle § 76 ZDPH. Správce daně to však považuje za nedostatečné a požaduje, aby žalobkyně prokázala vazbu mezi každým konkrétním vstupem a konkrétním výstupem. S tím žalobkyně nesouhlasí. Dle žalobkyně je tento názor nesprávný v rovině logické, důkazní i lidské. Pokud by vždy musela např. u konkrétní jehly z balení prokázat, zda byla použita pro zdanitelné plnění, nebo osvobozenou zdravotní péči, postrádal by koeficient odpočtu smysl, neboť nárok by pak byl vždy buď plný, nebo žádný. Zákonodárce si byl vědom, že v některých provozech by

byla evidence materiálu a jeho propojení s jednotlivými činnostmi natolik složitá, že by hraničila s nemožností a bránila běžnému fungování, a proto zakotvil krátící koeficient. V rovině důkazní dle žalobkyně názor žalovaného a správce daně vede k excesivnímu důkaznímu břemeni, které odporuje judikatuře Ústavního soudu i interní metodice správce daně. Vytýká žalovanému, že se nezabýval otázkou, zda důkazní břemeno žalobkyně je reálně splnitelné. K tomu poukazuje na vyjádření žalovaného, v němž uvedl, že nemůže zohledňovat schopnost a reálnou možnost žalobkyně důkazní prostředky předložit. Žalobkyně se domnívá, že by měl žalovaný reflektovat, že jde o nemocnici, v níž lékaři zachraňují životy a použitý materiál je závislý např. i na složení týmu, který operaci provádí. Není možné katalogizovat, jaký materiál bude na jakou operaci použit. Žalovaný sám uvádí, že lékaři nejsou schopni rozlišit, zda je materiál použit na zdanitelné nebo nezdanitelné plnění, současně to však vyžaduje k prokázání nároku na odpočet. Zdůraznila také, že žalovaný učinil závěr o neunesení důkazního břemene, aniž provedl navržené důkazy. Pokud jde o rovinu lidskou, žalobkyně namítá, že personál by měl věnovat veškerou kapacitu záchraně lidských životů, a nikoli evidenci použitého materiálu nebo sledování, zda materiál či nástroje používá v dané chvíli stážista. Žalobkyně zopakovala, že postup správce daně odporuje jejímu legitimnímu očekávání, neboť stejným způsobem podávala dodatečná daňová přiznání od roku 2010. Je povinností správce daně správně zjistit a stanovit daň a měl tak učinit již u prvního dodatečného daňového přiznání. Nemůže jít k tíži žalobkyně, že správce daně nezahájil postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu. Správce daně nemůže změnit svůj přístup bez řádného vysvětlení, jehož se však žalobkyni nedostalo. K pavilonu D žalobkyně opětovně poukázala na judikaturu SDEU, jejíž aplikaci nelze odmítnout s tím, že nepoužívá terminologii českého zákona. K tvrzení žalovaného u jednání soudu, že nepožadoval prokázání každého konkrétního vstupu a jeho spárování s konkrétním výstupem, žalobkyně poukázala na odstavec 44 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný konstatoval, že žalobkyně je povinna u jednotlivých vstupů určit, k jakým konkrétním zdanitelným výstupům se vztahují. Upozornila také na bod 18 dupliky, v níž žalovaný uvedl, že uznání nároku na odpočet předpokládá přímou okamžitou spojitost plnění na vstupu s plněním na výstupu. Nový přístup žalovaného žalobkyně vítá, nicméně jde o důvod zrušení napadeného rozhodnutí, neboť je třeba žalobkyni umožnit tímto novým důkazním břemenem projít, neboť v době daňové kontroly po ní bylo požadováno něco jiného. Zdůraznila, že správce daně a žalovaný ponechali žalobkyni bez jakéhokoli návodu a následně odmítli nárok na odpočet uznat. Pokud žalovaný požaduje vedení evidence, žalobkyně ji nastavila a eviduje, jaký materiál proudí na střediska poskytující osvobozená i zdanitelná plnění, přičemž nárok na odpočet uplatňuje jen u neadresného materiálu. Takovou evidenci žalobkyně považuje za dostatečnou. Pokud žalovaný poukazuje na evidence pro pojišťovnu, nespecifikoval, o jaké evidence jde a co by v nich mělo být uvedeno.

15. Žalovaný s odkazem na bod 33 napadeného rozhodnutí uvádí, že nepožadoval po žalobkyni identifikovat, jakou konkrétní jehlu využil při konkrétním zákroku. Žalobkyně by však měla být schopna konkrétně uvést, jaká plnění činila a že v rámci jejich provádění byly jehly skutečně spotřebovány. Nelze se spokojit s obecným konstatováním, že jsou vyčleněna střediska, která provozují jak osvobozená, tak zdanitelná plnění, a na tomto základě aplikovat krátící koeficient, neboť na takovém středisku může být přístroj, který bude využíván jen pro plnění osvobozená od DPH. Použitím krátícího koeficientu v takovém případě by byl popřen smysl odpočtu DPH. Žalovaný trvá na tom, že by si žalobkyně měla být schopna nastavit evidenci konkrétních plnění a materiálu, který

v jejich rámci spotřebovává. Dle žalovaného nejde o excesivní důkazní břemeno. Žalobkyně jako nemocnice vede evidence např. ve vztahu k zdravotním pojišťovnám, a měla by tedy být schopna konkrétní materiál ke konkrétním výstupům přiřadit. Žalovaný po žalobkyni nepožaduje konkretizovat každou jednotlivou jehlu, ale vedení konkrétnější evidence. Dále žalovaný odkázal na svá předchozí vyjádření.

Podmínky řízení

16. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž ho přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

Obsah správního spisu

17. Žalobkyně podala dne 30. 1. 2015 dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období prosinec 2012, ve kterém uplatnila nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 9 109 188 Kč. Dne 4. 2. 2015 podání doplnila vysvětlujícím dopisem obsahujícím zdůvodnění dodatečného podání. Odůvodnila je tím, že nárok na odpočet DPH uplatnila ve zkrácené výši s využitím vypořádacího koeficientu 14 %, neboť přijatá plnění, u kterých nárok na odpočet uplatnila, částečně využila k poskytování zdanitelných plnění. Správci daně poskytla přehled středisek, ze kterých plyne, která střediska se na generování zdanitelných plnění podílela. Doplnila, že pro nárok na odpočet u uložení těl fakturovaných třetím subjektům užila tyto vstupy: příslušné prostory patologie, chladicí zařízení, elektrotechniku a kancelářské potřeby. V případě klinických studií (např. účinků léků) náleží mezi použité vstupy především nábytek, výpočetní technika, kancelářské potřeby apod., jakož i materiál, stroje, přístroje a zařízení využívané v každodenním provozu daného oddělení. Mezi vstupy použité pro sterilizování nástrojů pro třetí subjekty byl zařazen prakticky jakýkoli materiál, stroje, přístroje a zařízení používané v běžném provozu oddělení sterilizace. U nadstandardu (ubytování doprovodu osob, nadstandardní služby pro hospitalizované pacienty) představovaly použité vstupy náklady související s ubytováním osob a u odborných praxí/stáží prakticky jakýkoli materiál, stroje, přístroje a zařízení používané v běžném provozu daného oddělení a oddělení komplementárních jako např. RTG, biochemické a mikrobiologické laboratoře či operačních sálů. Uvedla, že stážisté mají přístup k veškerému materiálnímu vybavení daných oddělení, jsou přítomni situacím, kdy odborný personál materiální vybavení využívá a mohou si znalosti v praxi sami vyzkoušet. Mezi vstupy pro zdanitelná plnění v podobě administrativních úkonů byla zařazena zdravotnická technika související se zjišťováním stupně postižení, nábytek, výpočetní technika, kancelářské potřeby apod. Uvedla, že nárok na odpočet byl uplatněn u provozně-technických nákladů, které přímo souvisí s odděleními participujícími na zdanitelných výstupech, k nimž je využíváno veškeré vybavení oddělení (střediska), nebo u nichž je s ohledem na povahu daný náklad spotřebován ve zřejmé souvislosti (např. RTG), a dále u nákladů zajišťujících chod celé nemocnice. V případě zdravotního materiálu pořizovaného na sklad vycházela žalobkyně z jeho celkové hodnoty. Dále byl nárok na odpočet uplatněn u vybraných investic do movitého majetku u oddělení, která se podílí na zdanitelných výstupech a investice svým charakterem odpovídají vstupům používaným

pro zdanitelné výstupy oddělení, jsou využívány komplementárními odděleními nebo slouží k zajištění provozu nemocnice. Za toto zdaňovací období dále žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH u budovy pavilonu D, který považovala za majetek vytvořený vlastní činností, neboť dle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH je za dodání zboží považováno také uvedení dlouhodobého majetku do stavu způsobilého k užívání. Pro stanovení základu daně byly sečteny veškeré náklady ve vazbě na zdanitelná plnění přijatá od plátců a náklady ve vazbě na plnění přijatá od neplátců, která se stala součástí vytvářeného majetku. K vysvětlujícímu dopisu je připojeno CD se souborem „Záznamní evidence 2012 – nemocnice K..xlsx“ (dále jen „tabulka nákladů 2012“). Soubor obsahuje mimo jiné listy: *Sumarizace* (přehled celkových přijatých zdanitelných plnění dle kategorií a výpočet odpočtu dle koeficientu), *MAPA* [přehled středisek roztříděný na a) střediska, která v roce 2012 uskutečnila zdanitelná plnění, b) střediska, která nejsou v účetnictví zatížena výnosem podléhajícím DPH, ale zajišťují provoz nemocnice jako celku, c) střediska komplementární /sloužící k zabezpečování činností středisek poskytujících zdanitelná plnění, např. centrální operační sály či RTG/, a d) střediska, jež zdanitelná plnění neposkytovala, s tím, že u jednotlivých středisek jsou uvedeny typy poskytovaných zdanitelných plnění], *Číselník středisek* (obsahující rozdělení na 290 středisek), *Náklady 2012* (obsahující seznam 132 položek provozně technických nákladů s tím, že u každé položky je uveden typ poskytovaných plnění), *SZM-materiálový* (obsahující 4 770 položek – daňových dokladů), *SZM-žádankový* (obsahující 2 664 položek – daňových dokladů) a *Investice 2012*. Vysvětlující dopis k provozně technickým nákladům uvádí, že odpočet byl uplatněn jen u středisek, jež participují přímo či nepřímo na zdanitelných plněních, a pro takové náklady, které nebylo možno přiřadit k jednotlivým střediskům, ale které zajišťují chod nemocnice jako celku.

18. Správce daně dne 6. 3. 2015 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla DPH za zdaňovací období prosinec 2012 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně u dodatečného daňového přiznání za prosinec 2012. Správce daně potvrdil, že od zástupce žalobkyně převzal vysvětlující dopis spolu s CD, faktury přijaté k majetku vytvořenému vlastní činností a všechny doklady přijaté k dodatečnému daňovému přiznání.

19. Správce daně dne 20. 7. 2015 vyzval žalobkyni, aby do 30 dnů od doručení výzvy prokázala skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Ve výzvě uvedl, že vyhodnotil zahrnutí přijatých zdanitelných plnění uvedených v tabulce do kráceného nároku jako neoprávněné, neboť přijatá zdanitelná plnění jsou primárně a výhradně využívána pro zdravotní péči, která je osvobozena od daně, a proto nelze nárok na odpočet daně v krácené výši uplatnit. Zdanitelné výstupy jako administrativní výkony, odborné praxe, stáže, nadstandard a klinické studie nemají přímou vazbu a přímý vztah k přijatým zdanitelným plněním, která jsou primárně využita pro zdravotní službu osvobozenou od daně. Do krátícího koeficientu je možné dát ta přijatá zdanitelná plnění, která spadají do oblasti režijních nákladů, jako jsou kancelářské potřeby či PC. Zdravotní materiál, zdravotnické zboží, vybavení a zdravotní přístroje, tělní náhrady nebo kardiostimulátory by do něj bylo možné dát, jen pokud by žalobkyně uskutečňovala i zdravotnické služby, které nejsou osvobozené od daně dle § 58 ZDPH. Správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala konkrétně, jak používá přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností pro plnění, která nejsou osvobozena od daně, a to ve vztahu k následujícím položkám: a) provozně technické náklady v celé výši uplatňovaného odpočtu [s tabulkou, v níž je uvedeno všech 132 položek uvedených v tabulce nákladů 2012 v kategorii provozně

technické náklady], b) sklad zdravotnického materiálu - materiálový [bez konkrétně uvedených položek, pouze s vyčíslením celkové výše uplatňovaného odpočtu v této kategorii], c) sklad zdravotnického materiálu - žádankový [bez konkrétně uvedených položek, pouze s vyčíslením celkové výše uplatňovaného odpočtu v této kategorii], d) 11 položek z kategorie „investice“ plus zvlášť položka autorádio z této kategorie, e) 5 položek z kategorie „vybavení budovy“. Ve vztahu k budově pavilonu D správce daně uvedl, že byla provedena jedním dodavatelem tzv. na klíč, tudíž nejde o majetek vytvořený vlastní činností žalobkyně. Odkaz žalobkyně na rozsudky SDEU ve věci *Gemeente 's-Hertogenbosch* a *Gemeente Vlaardingen* označil za nepřípadný a uvedl, že nedošlo k prolomení zákonné lhůty pro uplatnění nároku na odpočet v návaznosti na § 73 odst. 3 ZDPH. Uvedl, že u dokladů č. 110100117, 110100128 a 110100271 od dodavatel ML Compet, a.s. pochybnost spočívá v tom, že nárok na odpočet nebyl doložen daňovým dokladem.

20. Na výzvu správce daně reagovala žalobkyně podáním ze dne 27. 7. 2015 doručeným správci daně dne 18. 8. 2015. Na příkladu pořízení a provozu ultrazvukového přístroje a realizace odborných stáží ilustrovala použití zdanitelných plnění v rámci ekonomických činností pro plnění, která nejsou osvobozena od daně. Uvedla, že stážisté mají přístup k veškerému materiálnímu vybavení daných oddělení nemocnice, jsou přítomni v situacích, kdy odborný personál různé vybavení a materiál používá, a mají možnost si nabyté vědomosti v praxi vyzkoušet. Takové okolnosti přispívají k rozvoji znalostí a dovedností účastníků stáže, což je podstatou stáží, a právě takové skutečnosti umožňují realizovat zdanitelná plnění v podobě stáží. Pokud by nemocnice nedisponovala na svých odděleních vstupy, které nejsou osvobozeny od daně, mělo by to zásadní vliv na schopnost generovat zdanitelná plnění v podobě stáží. Je pravdou, že vazba mezi výdajem v podobě stáže a zdanitelným úkonem je slabší než k plnění osvobozeným, avšak to neznamená, že takový vztah neexistuje. Jde o poskytnutí osvobozené zdravotní péče a následně či souběžně též poskytování zdanitelných plnění, ke kterým jsou nezbytná tatáž přijatá zdanitelná plnění. Pokud jde o autorádio, umožňuje řidičům sanitek sledovat aktuální dopravní situaci, přičemž uvedené středisko generuje zdanitelná plnění v podobě dopravy sanitním vozem, když si pacient objedná přepravu nad rámec doporučení lékaře. Svoz pacientů je navíc nedílnou součástí všech poskytovaných plnění. Ve vztahu k výstavbě budovy pavilonu D opětovně poukázala na výše uvedená rozhodnutí SDEU s tím, že není důvod označovat odkaz na tato rozhodnutí za nepřípadný, neboť právě z nich vyplývá, že za majetek vytvořený vlastní činností se považuje i případ, kdy je předán pozemek stavební firmě, aby na něm vybudovala stavbu. To, že se tyto závěry SDEU míjí s tím, co ve svém pokynu uvedlo GFŘ před jejich vydáním, nemůže jít k tíži žalobkyně. Dne 18. 9. 2015 odůvodnění doplnila zejména o tvrzení, že správce daně porušil zásadu legitimního očekávání, neboť žalobkyně stejný postup uplatnění nároku na odpočet DPH uplatnila pro zdaňovací období prosinec 2010 a 2011, jež správce daně nerozporoval. Za zdaňovací období prosinec 2011 přitom správce daně provedl daňovou kontrolu.

21. Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění k DPH za zdaňovací období prosinec 2012 ze dne 25. 2. 2016 konstatoval, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného kráceného nároku na odpočet DPH v celkové výši 5 037 864 Kč u deklarovaných přijatých plnění od plátců u provozně technických nákladů, zdravotnického materiálu, vybraných drobných investic, majetku – objekt D, kde byl odpočet daně uplatněn po tříleté lhůtě, a u vybraného vybavení budovy D za zdaňovací období prosinec 2012. Uvedl, že zahrnutí přijatých zdanitelných plnění do kráceného nároku na odpočet vyhodnotil jako

neoprávněné, neboť přijatá zdanitelná plnění jsou výhradně a primárně spotřebovávána pro zdravotní péči, která je osvobozena od daně a žalobkyně neprokázala jejich použití pro zdanitelná plnění. Setrval na názoru, že stavba pavilonu D není majetkem vytvořeným vlastní činností, přičemž tři daňové doklady nebyly doloženy.

22. Podáním ze dne 2. 3. 2016 požádala žalobkyně správce daně o poskytnutí lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění do 30. 4. 2016. Dne 28. 4. 2016 se pak vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění a navrhla jeho doplnění. Ve vyjádření uvedla, že se se správcem daně míjí v představě, do jakého detailu má být prokázána souvislost nemocnicí nakupovaných vstupů se zdanitelnými výstupy. Nesouhlasí se správcem daně, že nárok na odpočet ve zkrácené výši nelze uplatnit proto, že přijatá plnění jsou výhradně využívána pro osvobozenou zdravotní péči. Uvádí, že předložila řadu vysvětlení objasňujících v obecné rovině, že uskutečněná zdanitelná plnění nelze oddělit od zdravotní péče a generování zdanitelných plnění nelze oddělit od generování zdravotní péče. Právní úprava v § 76 ZDPH umožňuje krácení odpočtu DPH prostřednictvím tzv. pro rata metody bez ohledu na skutečný poměr mezi hodnotou předmětných vstupů a osvobozených (resp. zdanitelných) výstupů. Jelikož nebyla na základě směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) implementována jiná metoda, umožňuje ZDPH, aby plátce v praxi nemusel ve všech svých provozech sledovat reálné využití každého jednotlivého nakoupeného zdanitelného plnění a uplatnit nárok na základě přímé přiřaditelnosti vždy ve zcela přesném poměru odpovídajícímu použití vstupu. Nárok na odpočet žalobkyně posuzovala v kontextu aktivit jednotlivých nemocničních středisek. Použití jednotlivých vstupů daného oddělení nemocnice pro účely generování osvobozených či zdanitelných výstupů závisí na specifikách lékařské profese. Žalobkyně uvádí, že nezná způsob, jak jinak posuzovat nárok na poměrný odpočet. Pokud správce daně disponuje metodikou, která by umožnila zpřesnění odpočtu daně, žalobkyně spolupráci uvítá, a to i z důvodů snížení rizika případných budoucích sporů. Žalobkyně souhlasila se správcem daně v tom, že plnění výhradně používaná pro zdravotní péči nezakládají nárok na odpočet daně. Uvedla, že z toho důvodu v daňovém přiznání jsou zahrnuta pouze plnění, která slouží jak pro poskytování zdravotní péče, tak i zdanitelných plnění.

23. Uvedla, že u provozně-technických nákladů, investic a pořízení vybavení budovy jsou daňové doklady na vstupu účtovány s příznakem jedinečného čísla každého střediska a současně jsou s tímto příznakem účtována i plnění poskytovaná žalobkyní. Krácený nárok byl uplatněn pouze z daňových dokladů na vstupu evidovaných jen na střediscích generujících nejen osvobozenou zdravotní péči, ale i zdanitelné výstupy. Jako důkaz uvádí již dříve předloženou tabulku nákladů 2012, z níž vyplývá, jaká konkrétní zdanitelná plnění poskytovaná žalobkyní jsou evidována na konkrétních střediscích, a to s uvedením čísla a názvu střediska, textu dokladu a čísla dokladu. U každého daňového dokladu (tedy u těch, u nichž správce daně vyžádal doložení jejich vazby na zdanitelná plnění na výstupu) je v odpovídajícím listu xls souboru (provozně-technické náklady, investice, vybavení budov) zajištěna vazba na středisko, prostřednictvím kterého žalobkyně generuje též zdanitelné výstupy. Všechny daňové doklady evidované na těchto listech se vztahují pouze k těmto střediskům. Nárok na odpočet přitom nebyl uplatněn u vstupů, které jsou sice přiřaditelné ke střediskům generujícím též zdanitelná plnění, ale pro toto plnění vstupy neslouží. Žalobkyně přitom uvedla, že bude-li správce daně požadovat předložení některých nebo všech těchto dokladů za zdanitelná plnění na výstupu nebo předložení smluvní dokumentace o poskytování zdanitelných plnění na výstupu, může tak učinit.

24. Pokud jde o zdravotní materiál, uvedla, že je pořizován na sklad dle předpokládané potřeby různých oddělení (neadresně) nebo na základě žádanek jednotlivých oddělení. Nakoupený materiál je pak evidován na dvou skladech – „žádankový“ a „materiál“. U zdravotního materiálu není dle žalobkyně dále možné blíže určovat jeho užití, což dokládá na výše zmíněném příkladu chirurgických jehel. Nárok na odpočet u zdravotnického materiálu tak podle ní vzniká ve výši krácené koeficientem určeným pro rata metodou. Vzhledem k pochybnostem správce daně popisuje podrobněji vazbu mezi nákupem léků a zdanitelnými plněními žalobkyně: léky jsou užívané pro léčbu i pro zdanitelná plnění, např. když je stážista přítomen při léčbě pomocí léků nebo lék pod dohledem sám podává nebo je-li podávání léků předmětem klinické studie. Bez předchozí léčby pomocí léků by žalobkyně nemohla poskytovat další, zdanitelná plnění. K důkazu pak žalobkyně připojila přehled akreditací Ministerstva zdravotnictví pro poskytování stáží, přehled stáží poskytnutých od r. 2012 a dokumentaci o vzdělávacím programu oboru praktického lékařství pro děti a dorost. Dále jako důkazní prostředek předložila prohlášení lékařského personálu (primářů oddělení resuscitace a víceoborové péče, interního oddělení a dětského oddělení) s ohledem na odborné stáže, klinické studie, vyšetření pacientů za účelem splnění administrativního požadavku a sterilizace nástrojů. Správci daně navrhla výslech svědků – zaměstnanců žalobkyně, kteří vypracovali příslušná prohlášení.

25. Ohledně budovy pavilonu D žalobkyně podrobněji rozebrala již dříve uvedená rozhodnutí SDEU ve věci *Gemeente 's-Hertogenbosch* a *Gemeente Vlaardingen*. Namítala, že správce daně nikterak neodůvodnil svůj závěr o tom, proč je odkaz na judikaturu SDEU nepřípadný a proč se jedná o odlišné skutkové případy. Žádala, aby správce daně toto své tvrzení vysvětlil. Předložila též kopie daňových dokladů č. 110100117, 110100128 a 110100271 od dodavatel ML C., a.s.

26. Žalobkyně zaslala dne 27. 6. 2016 správci daně email, v němž reaguje na schůzku mezi zástupci správce daně a žalobkyně (o schůzce není v daňovém spisu záznam). Email obsahoval bližší upřesnění k některým nákladovým položkám, jeho přílohou byla aktualizovaná tabulka nákladů za rok 2012. Dne 29. 6. 2016 zaslala žalobkyně správci daně email, jehož přílohou byly skeny vybraných daňových dokladů vztahujících se k různým druhům zdanitelných plnění poskytovaných žalobkyní.

27. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 30. 8. 2016 vyplývá, že výsledky kontrolního zjištění nebyly změněny. Správce daně neuznal nárok na odpočet DPH ve výši 5 037 864 Kč u deklarovaných přijatých zdanitelných plnění, neboť u provozně technických nákladů, zdravotnického materiálu a u vybraných drobných investic žalobkyně neprokázala, že byly použity na činnosti osvobozené od DPH a zároveň na činnosti dani podléhající. Nárok na odpočet DPH u zdanitelných plnění související s budovou pavilonu D nebyl uznán, neboť byl uplatněn po uplynutí tříleté lhůty k jeho uplatnění, jelikož pavilon D není majetek vytvořený vlastní činností žalobkyně. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní projednána dne 30. 8. 2016.

28. Dne 7. 9. 2016 vydal správce daně dodatečný platební výměr za prosinec 2012, jímž žalobkyni doměřil rozdíl proti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání na ř. 66 ve výši mínus 4 071 324 Kč.

29. Proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období prosinec 2012 podala žalobkyně dne 12. 10. 2016 odvolání, v němž argumentovala obdobně jako v žalobě. Ohledně neprokázání vazby zdanitelných plnění na vstupu a na výstupu uvedla, že se

správce daně nevypořádal s důkazním břemenem tvrzení dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a neprovedl navrhované svědecké výpovědi. Uvedla dále, že pokud nebude upuštěno od nesplnitelného požadavku na prokázání toho, v jaké míře a k jakému konkrétnímu zdanitelnému výkonu u konkrétního pacienta každý takový jednotlivý vstup slouží, pak bude nutné, aby došlo ke změně napadeného výměru na základě doplnění dokazování provedeného odvolacím orgánem v rámci odvolacího řízení, kdy dojde u každého jednotlivého dokladu nesoucího DPH na vstupu k posouzení, zda příslušný výdaj má objektivně vazbu jen na osvobozená plnění na výstupu bez jakékoli vazby na zdanitelná plnění na výstupu.

30. Žalobkyně podala dne 29. 4. 2016 dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období prosinec 2013, ve kterém uplatnila nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 4 104 497 Kč. Spolu s dodatečným daňovým přiznáním předložila žalobkyně správci daně dopis se zdůvodněním. Přílohou dopisu bylo CD se souborem v dopise označeným „Záznamní evidence 2013 – nemocnice K..xlsx“, na CD jako „N. K._AVATR 2013 FINAL.xlsx“ s podkladovými materiály (dále jen „tabulka nákladů 2013“). Dodatečné daňové přiznání odůvodnila obdobně jako dodatečné daňové přiznání za prosinec 2012 s tím, že za rok 2013 byl uplatněn vypořádací koeficient ve výši 16 %. Nebyl uplatněn odpočet za měsíce leden až březen 2013, za něž nebylo možné odpočet uplatnit vzhledem k § 73 odst. 3 a 4 ZDPH. Tabulka nákladů 2013 obsahovala podobné členění, jako tabulka nákladů 2012 s tím, že obsahuje listy: *Sumarizace*, *Mapa plnění*, *Náklady* (obsahující 122 položek), *Léky* (2 304 položek), *SZM* (3 734 položek), *Drobný majetek* (35 položek), *Investice* (23 položek), *Drobný majetek PDP* (9 položek) a *Investice PDP* (14 položek).

31. Správce daně dne 31. 5. 2016 vyzval žalobkyni k odstranění pochybností za zdaňovací období prosinec 2013 a předložení daňových evidencí ve smyslu § 100 ZDPH za sledované období a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním, neboť mu po přezkoumání dodatečného daňového přiznání vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v dodatečném daňovém přiznání. Jako důvod pochybností uvedl, že oproti řádnému daňovému přiznání ze dne 27. 1. 2014 a dodatečnému daňovému přiznání ze dne 28. 3. 2014 došlo ke značné změně v hodnotě poslední známé daně dodatečným vykázáním nároku na odpočet a důvody uvedené žalobkyní změnu plně neobjasňovaly, zejména zda dodatečně vykázaná přijatá zdanitelná plnění v podobě administrativních úkonů, odborných stáží, sterilizace, klinických studií a nadstandardu nejsou používány výhradně pro zdravotní péči, která je osvobozena od nároku na odpočet DPH.

32. Správce daně ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období prosinec 2013 ze dne 7. 9. 2016 vyhodnotil zahrnutí přijatých zdanitelných plnění do kráceného nároku jako neoprávněné, neboť žalobkyně nedoložila takové důkazní prostředky, kterými by reálně, konkrétně a věrohodně prokázala použití konkrétních jednotlivých přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomických činností pro účely vyjmenované v § 72 odst. 1 ZDPH, tj. pro uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění na výstupu s nárokem na odpočet daně. Doplnil, že žalobkyně sice přiřadila přijaté vstupy ke zdanitelným výstupům v rámci vnitropodnikového střediska nemocnice, avšak učinila tak pouze v obecné rovině, což nebylo objektivní a dostačující pro uplatnění nároku na odpočet. Uzavřel, že žalobkyně neprokázala nárok na odpočet DPH ve výši 4 033 160 Kč. Nárok na odpočet DPH nebyl uznán u deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od

plátců u provozně-technických nákladů, léků, zdravotnického materiálu, vybraných investic a drobného majetku.

33. Správce daně dodatečným platebním výměrem za prosinec 2013 vydaným dne 10. 10. 2016 doměřil rozdíl proti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání na ř. 66 ve výši mínus 71 337 Kč.

34. Proti uvedenému rozhodnutí podala žalobkyně dne 9. 11. 2016 odvolání, v němž poukázala na odůvodnění uvedené v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za prosinec 2012.

35. O podaných odvoláních rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, jímž odvolání zamítl a oba dodatečné platební výměry potvrdil. Uvedl, že žalobkyně neprokázala vazbu u zpochybněných konkrétních vybraných plnění, které správce daně definoval ve výzvách a zprávě o daňové kontrole (např. zdravotnický materiál, tělní náhrady, implantáty, přístroj pro screening sluchu, odsávačka chirurgická, sterilizátor parní, atd.), na konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění, tzn. neprokázala, jakým způsobem byla tato přijatá plnění použita v rámci těchto středisek k uskutečněným zdanitelným plněním. Bylo na žalobkyni, aby prokazatelným způsobem doložila svá tvrzení, což však neučinila. Správce daně jasně a srozumitelným způsobem přenesl na žalobkyni důkazní břemeno výzvami a ten mohl dále své důkazní břemeno plynoucí z § 92 odst. 3 daňového řádu plnit. Žalobkyně však své důkazní břemeno neunesla, když neprokázala, že nárok na odpočet daně z předmětných přijatých plnění uplatnila v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH, tedy že tato plnění použila v rámci své ekonomické činnosti pro plnění uvedené v citovaném ustanovení. Žalobkyně nedoložila žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi předmětnými přijatými plněními na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu. Žalobkyně tedy neunesla důkazní břemeno uložené v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu, když ani na výzvy správce daně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně uplatněného z předmětných přijatých plnění, neboť žádným způsobem nedoložila důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné předmětná přijatá plnění přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Výstavbu budovy pavilonu D nelze považovat za majetek vytvořený vlastní činností, a proto na něj nedopadá výjimka z povinnosti uplatnit nárok na odpočet DPH ve tříleté lhůtě. Ohledně plnění uskutečněných do 31. 11. 2012 nebylo možné již nárok na odpočet uplatnit, neboť uplynula zákonem stanovená lhůta dle § 73 odst. 3 ZDPH. Neprovedení výslechu svědků odůvodnil tím, že zdravotnický personál nerozlišuje a nemusí vědět, zda konkrétní úkon spadá mezi úkony osvobozené či zdanitelné, a zároveň se nemohl vyjádřit k cenové kalkulaci zdanitelných výstupů, protože tyto ceny nestanovuje. K námitce spočívající v porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvedl, že v době, kdy správce daně rozhodoval o zdaňovacích obdobích prosinec 2010 a prosinec 2011, nevyvstaly žádné pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH.

Posouzení žalobních bodů soudem

36. Podle čl. 18 písm. a) směrnice o DPH členské státy mohou považovat za dodání zboží za úplatu použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, jestliže bylo toto zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci

tohoto podnikání a jestliže by daň z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani.

37. Podle čl. 168 písm. a) a b) směrnice o DPH, jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27.

38. Podle čl. 173 odst. 1 směrnice o DPH v případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná podle článků 168, 169 a 170, tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

39. Podle § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH se pro účely tohoto zákona rozumí „dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil; technické zhodnocení se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností.

40. Podle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH dodáním zboží za úplatu se také považuje uvedení do stavu způsobilého k užívání dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, pokud plátce použije tento majetek pro účely, pro které má nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 6.

41. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

42. Podle § 72 odst. 6 ZDPH použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.

43. Podle § 76 odst. 1 písm. a) ZDPH použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, s výjimkou plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d), má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.

44. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

45. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

46. 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.

47. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Prokázání vazby mezi zdanitelnými vstupy a konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu

48. Žalobkyně předně namítá, že jí byla nesprávně a nezákonně stanovena výše nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období prosinec 2012 a prosinec 2013, neboť žalovaný a správce daně dospěli k závěru, že nedostatečně prokázala vazbu a vzájemný vztah mezi zdanitelnými plněními na vstupu a konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu, u kterých není možné zjistit, v jaké míře který vstup slouží k jakým činnostem.

49. K vzájemné vazbě mezi plněním na vstupu a zdanitelným plněním na výstupu se vyslovil SDEU mimo jiné v rozsudku z 21. 2. 2013, č. C-104/12 ve věci *Becker*, v bodech 19 až 22, v němž vyložil, že „*podle rozhodnutí Soudního dvora je existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, v zásadě nezbytná k tomu, aby nárok na odpočet DPH na vstupu byl osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku (viz rozsudek ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, bod 24; rozsudek ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 26, a rozsudek ze dne 8. února 2007, Investrand, C-435/05, bod 23). Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (viz výše uvedené rozsudky Midland Bank, bod 30, a Abbey National, bod 28). Nárok na odpočet je nicméně rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných výdajů této osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (v tomto smyslu zejména viz výše uvedený rozsudek Midland Bank, bod 31, a rozsudek ze dne 26. května 2005, Kretztechnik, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 36). [...] Konečně z judikatury Soudního dvora vyplývá, že při použití kritéria přímé souvislosti, což přísluší daňovým orgánům a vnitrostátním soudům, musí tyto orgány a soudy zohlednit všechny okolnosti, za nichž proběhla dotčená plnění (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Midland Bank, bod 25) a přihlédnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani.*“ V bodu 29 dále uvedl, že „*okolnost, že určení přímé a bezprostřední souvislosti existující mezi poskytnutím služeb a celkovou zdanitelnou hospodářskou činností musí být provedeno s ohledem na objektivní obsah tohoto plnění, nevylučuje, že bude zohledněn i výlučný důvod dotčeného plnění, přičemž na tento důvod musí být nahlíženo tak, že tvoří kritérium pro určení objektivního obsahu. Je-li tedy prokázáno, že plnění nebylo uskutečněno pro účely zdanitelných činností osoby povinné k dani, nemůže být toto plnění považováno za plnění, jež má přímou a bezprostřední souvislost s jejími činnostmi ve smyslu judikatury Soudního dvora, i když je toto plnění s ohledem na svůj objektivní obsah zdanitelné DPH.*“

50. V rozsudku ze dne 18. 10. 2018 ve věci C-153/17, *Volkswagen Financial Services (UK) Ltd*, na nějž poukazuje žalobkyně, SDEU nad rámec výše citovaného dále v bodech 45 až 47 uvedl: *„Co se týče skutečnosti, že se režijní náklady, o které se jedná ve věci v původním řízení, zjevně neodrážejí v ceně zdanitelného plnění spočívajícího v poskytnutí vozidel k dispozici, je třeba připomenout, že výsledek těchto ekonomických operací je pro nárok na odpočet irelevantní, jestliže samotné plnění podléhá DPH (rozsudek ze dne 22. června 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, bod 40 a citovaná judikatura). Jak již Soudní dvůr rozhodl, je totiž třeba zaručit nárok na odpočet DPH bez toho, aby byl podmíněn kritériem týkajícím se zejména výsledku ekonomické činnosti osoby povinné k dani v souladu s ustanoveními čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, podle kterých se za osobu povinnou k dani považuje ‚jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti' (rozsudek ze dne 5. července 2018, Marle Participations, C-320/17, ECLI:EU:C:2018:537, bod 44). Nicméně rozsah tohoto nároku na odpočet se liší podle toho, k jakému použití jsou předmětné zboží a služby určeny. V případě zboží a služeb určených výlučně k uskutečňování zdanitelných plnění jsou osoby povinné k dani oprávněny odpočíst celou daň zaplacenou z jejich pořízení či dodání, kdežto v případě zboží a služeb určených ke smíšenému použití z čl. 173 odst. 1 směrnice o DPH vyplývá, že nárok na odpočet je omezen na podíl DPH připadající na hodnotu plnění, u nichž je daň odpočitatelná, uskutečněných s tímto zbožím či těmito službami (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, bod 25).* V bodu 59 tohoto rozhodnutí pak SDEU uzavřel, že *‚článek 168 a čl. 173 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH musejí být vykládány v tom smyslu, že i v případě, že jsou režijní náklady související s leasingovými operacemi týkajícími se movitých věcí, jako jsou operace, o které jde ve věci v původním řízení, promítnuty nikoliv do částky splatné zákazníkem za poskytnutí dotyčné věci k dispozici, tj. zdanitelné části operace, ale do částky úroků splatných z části operace „poskytnutí finančních prostředků', tj. části této operace, jež je osvobozena od daně, musí být tyto režijní náklady přesto považovány pro účely DPH za prvek tvořící cenu tohoto poskytnutí k dispozici".*

51. V rozsudku ze dne 24. 1. 2019, ve věci C-165/17, *Morgan Stanley & Co International plc*, SDEU v bodech 40 až 45 uvedl, že *„co se týče zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je podle čl. 173 odst. 1 směrnice 2006/112, který odpovídá čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, odpočitatelný jen podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění. Za tímto účelem se odpočitatelný podíl stanoví v souladu s články 174 a 175 směrnice 2006/112 pro ‚všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani'. [...]. Soudní dvůr měl příležitost upřesnit, že režim odpočtu stanovený v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice a v čl. 173 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 a metody odpočtu, které tento režim zahrnuje, se uplatní pouze na zboží a služby, které osoba povinná k dani používá jak pro ekonomická plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak pro ekonomická plnění, u nichž daň odpočitatelná není, tedy na zboží a služby, jejichž použití je smíšené (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 40; a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 26, jakož i v tomto smyslu rozsudek ze dne 9. června 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, bod 26). Naopak na zboží a služby, které osoba povinná k dani používá pouze pro ekonomická plnění, u nichž je daň odpočitatelná, se čl. 17 odst. 5 šesté směrnice nebo čl. 173 odst. 1 směrnice 2006/112 nevztahuje, nýbrž jejich režim odpočtu upravuje čl. 17 odst. 2 šesté směrnice nebo článek 168 směrnice 2006/112 (rozsudek ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom,*

C-496/11, EU:C:2012:557, bod 41). Z této judikatury vyplývá, jak Komise v podstatě uvedla na jednání, že upřesnění uvedené v čl. 17 odst. 5 druhém pododstavci šesté směrnice a v čl. 173 odst. 1 druhém pododstavci směrnice 2006/112, podle kterého v případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro zdanitelná plnění, tak plnění osvobozená od DPH, se odpočitatelný podíl stanoví „pro všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani", odkazuje na všechna výše uvedená plnění, na která připadalo toto zboží a služby ke smíšenému použití pořízené osobou povinnou k dani, s výjimkou ostatních ekonomických plnění uskutečněných touto osobou. Pořizuje-li tedy osoba povinná k dani, vedle výdajů na smíšené použití, zboží nebo služby, které jsou použity výhradně pro účely plnění podléhajících DPH, může být DPH zatěžující toto zboží a služby odečtena v plné výši podle čl. 17 odst. 2 a 3 šesté směrnice a článků 168 a 169 směrnice 2006/112 (v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 27 a citovaná judikatura). Naopak DPH zatěžující zboží a služby použité výhradně pro účely plnění osvobozených od této daně žádný nárok na odpočet nezakládá."

52. Z výše uvedených výkladů SDEU vyplývá, že režim odpočtu stanovený v čl. 173 odst. 1 směrnice o DPH se uplatní pouze na zboží a služby, které osoba povinná k dani používá jak pro ekonomická plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak pro ekonomická plnění, u nichž daň odpočitatelná není, tedy na zboží a služby, jejichž použití je smíšené. Možnost uplatnění odpočtu DPH ze zdanitelných plnění na vstupu je zásadně podmíněna *přímou a bezprostřední souvislostí* mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu. Při posouzení souvislosti je třeba při zohlednění všech okolností dotčených plnění vycházet zejména z objektivního obsahu plnění. Přímá a bezprostřední souvislost zdanitelných plnění na vstupu s konkrétním plněním nebo plněními na výstupu nemusí být dána tehdy, pokud jsou náklady na zdanitelná plnění na výstupu součástí *obecných (režijních) výdajů* osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Současně SDEU opakovaně upozornil, že výsledek těchto ekonomických operací je pro nárok na odpočet irelevantní, jestliže samotné plnění podléhá DPH.

53. Pokud jde o námitky týkající se rozložení důkazního břemene, je třeba mít na paměti, že jde o posouzení naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, který byl uplatněn daňovým subjektem. Ustálenou judikaturu NSS k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně dle § 92 daňového řádu lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval, a to zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze

dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, č. 5455/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).

54. Ve vztahu k zdaňovacímu období prosinec 2012 vyzval správce daně dne 20. 7. 2015 žalobkyni, aby konkrétně prokázala, jak používá přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností pro plnění, která nejsou osvobozena od daně, a to u všech nákladových položek v kategoriích provozně technické náklady a sklad zdravotnického materiálu, a dále u celkem dvanácti položek z kategorie investice a pěti položek z kategorie vybavení budovy D. Správce daně neuvedl, jaké konkrétní pochybnosti ho k této výzvě vedly. Pouze zcela obecně konstatoval, že přijatá zdanitelná plnění jsou *primárně a výhradně* využívána pro zdravotní péči, která je osvobozena od daně, a proto nelze nárok na odpočet daně uplatnit. Dále uvedl, že z předložených důkazních prostředků vyplývá, že zdanitelné výstupy jako administrativní výkony, odborné praxe, stáže, nadstandard a klinické studie nemají přímou vazbu a přímý vztah k přijatým zdanitelným plněním, která jsou primárně využita pro zdravotní službu osvobozenou od daně.

55. Soud předně upozorňuje, že vazba vstupních zdanitelných plnění na zdanitelná plnění na výstupu by byla vyloučena pouze tehdy, pokud by byla používána *výhradně* k plněním na výstupu od daně osvobozeným. Pokud by však k těmto plněním byla použita toliko *primárně*, samo o sobě to nárok na odpočet v poměrné výši nezpochybňuje. To ostatně potvrzuje žalovaný v bodě 31 napadeného rozhodnutí. Výzva byla tedy v tomto ohledu vnitřně rozporná, neboť z ní nebylo zřejmé, k jakému závěru správce daně dospěl. Z výzvy pak nebylo zřejmé, jaké konkrétní skutečnosti vyvolaly ve vztahu k uvedenému seznamu položek u správce daně pochybnosti, resp. jej vedly k závěru, že jde o plnění využitá primárně či výlučně pro zdravotní péči, která je osvobozena od daně (vyjmenované položky zahrnovaly mj. servis ZP, opravy sanity, opravy vozidel, nájemné, nemocniční listy, distribuci tisku, dodávku nábytku a techniky či autorádio). Správce daně neozřejmil, jakou úvahou a na základě jakých důkazních prostředků dovodil, že (žádné) zdanitelné výstupy v podobě administrativních výkonů, odborné praxe, stáží, nadstandardů a klinických studií nemají přímou vazbu a přímý vztah k přijatým zdanitelným plněním. Rovněž absentuje úvaha, z jakého důvodu považuje u veškerých uvedených položek za nutnou existenci přímé souvislosti (tedy zda nemůže jít např. o obecné výdaje). Správce daně ani nepředestřel, jakým způsobem lze výzvě vyhovět a pochybnosti, resp. skutkově nepodložený a nejasný závěr vyvrátit. Takto neodůvodněná obecná výzva, aby žalobkyně prokázala vazbu na zdanitelná plnění konkrétně u každé z několika tisíců nákladových položek, nemohla přenést důkazní břemeno zpět na žalobkyni.

56. Konkrétnější vyjádření pochybností nebylo obsaženo ani ve výsledku kontrolního zjištění. O něco určitěji správce daně rozvedl pochybnosti o vazbě mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že existenci vzájemné vazby mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními a použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomických činností musí žalobkyně prokázat a že způsob uplatnění kráceného nároku na odpočet nelze vázat na skutečnost, zda byla na daném vnitropodnikovém středisku generována nějaká zdanitelná plnění. Tento způsob prokazování je pouze obecný, není konkrétní a objektivní. K odborným stážím uvedl, že pokud stážista provádí výkony na pacientovi a použije léčiva, poskytuje zdravotnickou službu osvobozenou od daně bez nároku na odpočet u přijatých vstupů. Žalobkyně neprokázala, jaký konkrétní vstup byl přímo použit pro

uskutečnění jaké konkrétní stáže, při výkonu jaké lékařské profese, z jakého důvodu a u jakého pacienta. Ke klinickým studiím uvedl, že *„zjistil, že léky na klinickou studii dodávají přímo farmaceutické firmy nebo sponzoři, kteří si klinickou studii zadali provést."* K rentgenovému přístroji uvedl, že tento přístroj poskytuje zdravotnickou službu osvobozenou od daně, rentgenový snímek je pak uložen v interním systému a pacientovi, který si požádá o snímek na CD, jej žalobkyně na CD vypálí; jde o placenou službu, *„na kterou se použije zařízení na vypálení CD a materiál v podobě CD."* Ke kardiostimulátorům a tělním náhradám uvedl, že *„jsou používány výhradně pro uskutečňování osvobozené zdravotní služby."* Konstatoval, že u přijatých zdanitelných plnění jako jsou dodávky zdravotnických technologií a zdravotnického vybavení žalobkyně neprokázala jejich použití v rámci svých ekonomických činností pro uskutečňování zdanitelných plnění.

57. Ani skutečnosti doplněné ve zprávě o daňové kontrole ze dne 30. 8. 2016 však nelze považovat za dostatečně konkrétní vyjádření pochybností správce daně ve vztahu ke všem plněním, u nichž nárok na odpočet odepřel. Správce daně se ani ve zprávě o daňové kontrole k řadě položek blíže nevyjádřil. Pokud jde o stáže, správce daně se nevypořádal s tvrzením žalobkyně, že přístroje a zdravotnický materiál slouží ke zdanitelnému plnění, kterým je poskytování stáže žalobkyní stážistům. Jeho argumentace směřovala pouze k nezdanitelnému plnění poskytovanému stážistou pacientům, které samo o sobě nevylučuje, že určitá přijatá plnění mohou mít souvislost i s poskytnutým zdanitelným plněním v podobě stáže. U klinických studií pak ze zprávy o kontrole ani z obsahu daňového spisu není zřejmé, z čeho správce daně zjistil, jak dle něj fungují klinické studie. Ohledně rentgenového přístroje správce daně nikterak nevysvětlil, z čeho dovozuje, že zdanitelné plnění v podobě prodeje rentgenového snímku nezakládá právo ani na částečný odpočet vstupu v podobě pořízení a servis rentgenového přístroje, ale pouze v podobě pořízení vypalovačky CD a nosiče CD.

58. Ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet za zdaňovací období prosinec 2013 vyzval správce daně žalobkyni k odstranění pochybností o správnosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních výzvou ze dne 31. 5 2016, v níž uvedl, že o přijatých zdanitelných plněních mu vznikly pochybnosti, *„zejména zda dodatečně vykázaná přijatá zdanitelná plnění (administrativní úkony, odborné praxe/stáže, sterilizace, klinické studie, nadstandard) nejsou používána výhradně pro zdravotní péči, která je osvobozena od daně bez nároku na odpočet."* Blíže své pochybnosti nespecifikoval. Ani tato výzva tedy nemohla přenést důkazní břemeno zpět na žalobkyni, a to tím spíše, že z této výzvy není patrné ani v obecné rovině, ohledně jakých plnění správci daně pochybnosti vznikly, zda ohledně plnění žalobkyní přijatých (plnění na vstupu), či plnění žalobkyní poskytnutých (plnění na výstupu), neboť veškeré příklady přijatých plnění uvedené v závorce jsou ve skutečnosti plněními žalobkyní poskytovanými. Podrobnější popis pochybností ke zdaňovacímu období prosinec 2013 obsahuje až sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 7. 9. 2016, které co do odůvodnění kopíruje výše uvedenou zprávu o daňové kontrole ze dne 30. 8. 2016.

59. Za této situace se nelze ztotožnit se závěry žalovaného, že správce daně ve výzvách ze dne 20. 7. 2015 a 31. 5. 2016 identifikoval své důvodné pochybnosti o tom, zda byla předmětná přijatá zdanitelná plnění použita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně pro plnění uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH, že v těchto výzvách bylo jednoznačně uvedeno, z jakého důvodu pochybnosti správci daně vznikly a jakým způsobem je má žalobkyně odstranit, a že správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně prokázal

existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně a přenesl na žalobkyni důkazní břemeno. Tyto nedostatky pak žalovaný nezhojil ani v odvolacím řízení.

60. S ohledem na obecnost výzvy pak nelze žalobkyni vytýkat, že její tvrzení v reakci na výzvu správce daně nebyla dostatečně konkrétní. S výtkou by bylo možné souhlasit pouze v případě, pokud by došlo k řádnému přenosu důkazního břemene. Pak by bylo na žalobkyni, aby nabídla dostatečně konkrétní tvrzení a označila důkazy k jejich prokázání (s tím, že není nezbytné prokazovat přímou vazbu v případě tzv. obecných nákladů, přičemž nelze a priori vyloučit, že takovou povahu může mít i určitý zdravotnický materiál).

61. Soud dále poznamenává, že argumentace žalovaného, který se věnoval otázce neprokázání nároku na odpočet žalobkyní v bodech 11 až 13, 15 až 17, 19 až 24, 29 až 35 napadeného rozhodnutí, se nejeví zcela konsistentní. Ani žalovaný nevysvětlil, z čeho plynou důvodné pochybnosti ve vztahu k plněním, která nebyla ve výzvě správcem daně (ani v obecné rovině) zmíněna, např. tisku a distribuci novin, na kterou žalobkyně upozorňovala v podaném odvolání a uváděla, že jejich prostřednictvím seznamuje veřejnost s veškerými svými aktivitami. V bodě 31 žalovaný uvádí, že „*odvolatel na konkrétním příkladu ultrazvuku poukazoval na neoddělitelnost plnění osvobozených od nároku na odpočet a zdanitelných s tím, že tyto se vzájemně doplňují. ... V dané věci není výše vypořádacího koeficientu rozporovaná. Nicméně uplatňuje-li daňový subjekt v daňovém řízení nárok na odpočet daně, musí mimo jiné prokázat, že existuje věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, tedy uskutečněnými. Příklad ultrazvuku, kde daňový subjekt samozřejmě prokáže přímou a bezprostřední vazbu tohoto zdravotnického přístroje jak se zdanitelnými, tak i osvobozenými plněními na výstupu, kdy správce daně nerozporuje uplatnění nároku na odpočet daně v krácené výši, nelze zobecnit na veškeré pořízené přístroje, u kterých si odvolatel dodatečně uplatnil nárok na odpočet daně.*“ Za situace, kdy žalovaný v případě ultrazvuku, tedy prodeje snímku pořízeného tímto přístrojem pacientovi, přímou souvislost se zdanitelným plněním na vstupu nezpochybňuje (a vytýká žalobkyni, že obdobným způsobem k výzvám správce daně k jednotlivým přijatým zdanitelným plněním nepřiřadila konkrétní zdanitelné výstupy), není zřejmé, v čem spočívají důvodné pochybnosti správce daně a žalovaného ve vztahu k rentgenovému přístroji (resp. plněním na vstupu v podobě pořízení a servisu těchto přístrojů), u něhož správce daně možnou vazbu na zdanitelná plnění na vstupu vyloučil (s tím, že na takovou službu se použije pouze zařízení na vypálení CD a CD). Ostatně z napadeného rozhodnutí není ani zřejmé, zda mezi přijatými plněními, u nichž nebyl nárok na odpočet uznán, byla též pořízení nebo servis ultrazvuku, na základě čeho vznikly správci daně a žalovanému pochybnosti ve vztahu k tomuto nároku a z jakého důvodu ve vztahu k těmto konkrétním plněním žalovaný dospěl k závěru o neusnesení důkazního břemene.

62. Soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že správce daně ani žalovaný v řízení o odvolání neoznačili dostatečně konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotili žalobkyní předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, a neunesli tak důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti svých pochyb. Důkazní břemeno ohledně prokázání vazby zdanitelných plnění na vstupu ke zdanitelným plněním na výstupu s nárokem na odpočet tedy nepřešlo zpět na žalobkyni. Námitka žalobkyně, že nesouhlasí se závěrem o neunesení důkazního břemene, je tedy důvodná.

Majetek vytvořený vlastní činností

63. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný nezahrnul výstavbu nové budovy pavilonu D třetí osobou tzv. na klíč na jejím pozemku mezi majetek vytvořený její vlastní činností a z tohoto důvodu jí nezákonně částečně odepřel nárok na odpočet DPH z takového majetku.

64. Žalovaný konstatoval, že unijní právní úprava ani judikatura nevymezuje dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Pod definici dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností dle zákona o DPH nespadá nabytí koupí, vkladem od jiné osoby nebo převodem z osobního užívání do podnikání. Dle metodické informace Ministerstva financí ze dne 14. 3. 2011 není takovým majetkem ani majetek, který si plátce nechal vyrobit, postavit nebo vytvořit jinou osobou a na jehož vytváření se nepodílel, tj. např. stavba tzv. na klíč od jednoho dodavatele. V napadeném rozhodnutí také uvedl, že se žalobkyně na vytváření pavilonu D nikterak nepodílela a získání takového majetku se v podstatě rovná jeho koupi, tudíž nedošlo k naplnění podmínek § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH, a proto ho nepovažoval za zdanitelné plnění, ke kterému by vznikl nárok na odpočet DPH.

65. K rozsudku ve věci *Gemeente Vlaardingen*, kterým argumentovala žalobkyně, žalovaný v bodech 56 až 59 napadeného rozhodnutí shrnul podstatu tohoto rozsudku a uvedl, že z jeho obsahu vyplývá, že SDEU se vůbec nezabýval otázkou, co spadá pod pojem „majetek vytvořený vlastní činností“, že předběžná otázka se sice týkala pozemku, na němž byla provedena „přestavba“, nicméně v jiných souvislostech, a že se ztotožňuje se závěry správce daně ohledně nepřípadnosti citovaného rozsudku na zde řešenou věc. K rozsudku ve věci *Gemeente 's-Hertogenbosch*, na který rovněž poukazovala žalobkyně, žalovaný uvedl, že SDEU v něm pouze konstatoval, že *„na budovu postavenou třetí osobou na pozemku patřícím obci, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, se znění čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice vztahuje. Nicméně bližší okolnosti, za jakých lze hovořit o majetku vytvořeném vlastní činností, nezkoumal, konkrétní skutečnosti, za kterých došlo k naplnění podmínek pro závěr, nerozvedl. Odvolatelem citované pasáže rozsudku ve věci C-92/13 jsou vytržené z kontextu celého případu.“*

66. Pro rozhodnutí ve věci je klíčové zodpovězení otázky, zda posuzovaná stavba budovy pavilonu D na pozemku žalobkyně realizovaná třetí osobou tzv. na klíč má povahu majetku vytvořeného vlastní činností žalobkyně, tj. zda se jedná o dodání zboží ve smyslu směrnice o DPH, resp. ve smyslu § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH, pro které existuje nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 6 ZDPH.

67. Citovaná ustanovení ZDPH provádí příslušná výše citovaná ustanovení směrnice o DPH. Pro správní, ale i soudní orgány z toho vyplývá povinnost tzv. eurokonformního výkladu, tedy povinnost vykládat příslušná vnitrostátní ustanovení v maximálním možném rozsahu souladně s ustanoveními směrnice (tzv. nepřímý účinek směrnice). Pouze v případě nemožnosti vyložit vnitrostátní ustanovení v souladu s právní úpravou zakotvenou ve směrnici přichází do úvahy přímá aplikace ustanovení směrnice, a to pouze k tíži státu, který nemůže těžit ze skutečnosti, že porušil svou povinnost včasné a řádné implementace směrnice. K tíži daňového subjektu (tzv. obrácený vertikální přímý účinek) nebo ve vztahu mezi subjekty odlišnými od státu (tzv. horizontální přímý účinek) však ustanovení směrnice, jimž zákon o DPH přímo odporuje, použít nelze. Nevýhodnost eurokonformního výkladu pro daňový subjekt však překážkou pro jeho použití není. Uvedené vyplývá z ustálené judikatury SDEU k účinkům evropského práva na právní řád členských zemí (viz např. rozsudky ze dne 5. 10. 2004, ve věci *Pfeiffer a další*, C-397/01 až

C-403/01, ze dne 5. 4. 1979, ve věci *Ratti*, C-148/78, ze dne 26. 2. 1986, ve věci *Marshall*, C-152/84, a řada dalších).

68. Podle čl. 18 písm. a) směrnice o DPH mohou členské státy považovat za dodání zboží za úplatu použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, jestliže bylo toto zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by daň z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani.

69. Výkladem čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, který je předchůdcem čl. 18 písm. a) směrnice o DPH, se zabýval SDEU mimo jiné v rozsudcích ve věci *Gemeente Vlaardingen* a ve věci *Gemeente 's-Hertogenbosch*.

70. Ve věci *Gemeente Vlaardingen* se SDEU zabýval mimo jiné výkladem účelu ustanovení čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice. Skutkovým základem bylo, že obec Vlaardingen byla majitelkou sportovní infrastruktury, jejíž součástí jsou venkovní hřiště. Tato hřiště pronajímala sportovním sdružením, přičemž uplatňovala osvobození od DPH stanovené ve prospěch takovýchto sdružení. V průběhu roku 2003 Vlaardingen pověřila zhotovitele, aby uvedená sportovní hřiště, která byla tvořena přírodním trávníkem, pokryli umělým povrchem. Po ukončení prací v roce 2004 nadále pronajímala tatáž hřiště sportovním sdružením, kterým je najímala dříve, přičemž uplatňovala osvobození od DPH. Poté, co uhradila faktury za uvedené práce, nemohla Vlaardingen provést odpočet této částky DPH, jelikož její činnost související s dotčenými hřišti, a sice jejich pronájem sportovním sdružením, byla osvobozena od DPH. Příslušný orgán poté vystavil této obci dodatečný výměr DPH za rok 2004 ve výši 116 099 EUR. Používání dotčených hřišť Vlaardingen k pronájmu mělo být podle tohoto orgánu považováno za „použití pro účely podnikání [...] zboží vyrobeného na objednávku z dodaného materiálu, včetně pozemků" ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. h) nizozemského zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968), ve znění použitelném na věc v původním řízení. Soudní dvůr k výkladu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice [čl. 18 písm. a) směrnice o DPH] v tomto rozhodnutí uvedl, že umožňuje *„členským státům upravit daňové právní předpisy tak, aby podniky, které nemohou z důvodu výkonu činnosti osvobozené od DPH odpočíst DPH, kterou zaplatily při nabytí podnikového majetku, nebyly znevýhodněny vůči soutěžitelům, kteří vykonávají stejnou činnost prostřednictvím majetku, který získali bez zaplacení DPH tím, že jej sami vyrobili, nebo jej obecně získali ‚v rámci podnikání'. Aby tito soutěžitelé podléhali stejné daňové zátěži, kterou nesou podniky, jež nabyly majetek u třetí osoby, čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice poskytuje členským státům možnost postavit použití zboží získaného v rámci podnikání pro účely osvobozených činností podniku na roveň dodání za protiplnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 a čl. 5 odst. 1 této směrnice, a podrobit tedy uvedené použití DPH. Aby tato možnost, která byla převzata v článku 18, mohla být využita způsobem, který skutečně odstraňuje veškerou nerovnost v oblasti DPH mezi osobami povinnými k dani, které nabyly majetek u jiné osoby povinné k dani, a těmi, které jej nabyly v rámci podnikání, je třeba [...] chápat pojmy „zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, [...] v rámci tohoto podnikání" v tom smyslu, že zahrnují nejen zboží zcela vyrobené, postavené, vytěžené nebo zpracované dotčeným podnikem samotným, ale také to zboží vyrobené, postavené, vytěžené nebo zpracované třetí osobou z materiálu daného k dispozici uvedeným podnikem. Osoba povinná k dani, která použije pro účely činnosti osvobozené od DPH zboží, jehož je vlastníkem a nechala ho dokončit nebo zdokonalit třetí osobou, by se totiž mohla, pokud by neexistovala možnost postavení na roveň uvedená v čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, dostat do situace, kdy DPH*

budou podléhat pouze práce provedené touto třetí osobu. Aby se na takovou osobu povinnou k dani vztahovala v souladu s cílem uvedeného čl. 5 odst. 7 písm. a) stejná daňová zátěž jako na její soutěžitele, kteří vykonávají stejnou činnost osvobozenou od daně prostřednictvím zboží, které zcela nabyli u třetí osoby, postavení na roveň podle tohoto ustanovení se musí vztahovat na veškeré zboží dokončené nebo zdokonalené třetí osobou, a tedy vést ke zdanění DPH, jejímž základem je celková hodnota uvedeného zboží.“ Toto rozhodnutí přehledně objasňuje smysl a účel čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice [čl. 18 písm. a) směrnice o DPH], nicméně je třeba souhlasit se žalovaným, že se v něm SDEU otázkou toho, zda dodání stavebních prací podléhalo výše uvedenému ustanovení směrnice, výslovně nezabýval, ale z této subsumpce provedené nizozemským finančním úřadem prostě vycházel, přičemž hlavní otázkou výkladu bylo to, zda za základ plnění spolu s hodnotou provedené přestavby měl být vzat též pozemek, který obec vlastnila již před přestavbou.

71. Ve věci *Gemeente 's-Hertogenbosch* byl skutkový základ tento: Gemeente poskytovala plnění jako orgán veřejné správy a jako osoba povinná k dani. U plnění, která poskytovala jako osoba povinná k dani, některá podléhala DPH, zatímco jiná byla osvobozena. Gemeente si na pozemku, který jí patřil, objednala výstavbu nové budovy, která měla být využívána jako kancelářské prostory a jejíž výstavba začala v průběhu roku 2000. Předpokládalo se, že tuto budovu bude využívat z 94 % plochy pro své vlastní potřeby jako orgán veřejné správy, z 5 % plochy pro činnosti vykonávané Gemeente jako osobou povinnou k dani pro plnění zakládající nárok na odpočet DPH a z 1 % plochy pro činnosti vykonávané Gemeente jako osobou povinnou k dani, pro plnění, která nezakládají nárok na odpočet DPH. Budova byla poprvé využita Gemeente dne 1. 4. 2003. SDEU na základě výše uvedeného skutkového základu rozhodoval o otázce předkládacího soudu, zda *„má být čl. 5 odst. 7 úvodní věta a písm. a) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že k dodání za protiplnění dochází v situaci, kdy obec začne poprvé využívat budovu, kterou si nechala postavit na vlastním pozemku a kterou bude využívat v rozsahu 94 % pro činnosti, které vykonává v rámci výkonu veřejné správy, a v rozsahu 6 % pro své činnosti jako osoba povinná k dani – z toho v rozsahu 1 % pro plnění osvobozená od daně, která nezakládají právo na odpočet?“* SDEU dovodil, že *„znění tohoto ustanovení, tedy ‚zboží vyroben[é], postaven[é], vytěžen[é], zpracovan[é] [...] v rámci [...] podnikání [osoby povinné k dani]‘ zahrnují nejen zboží zcela vyrobené, postavené, vytěžené nebo zpracované dotčeným podnikem samotným, ale také zboží vyrobené, postavené, vytěžené nebo zpracované třetí osobou z materiálu daného k dispozici uvedeným podnikem (v tomto smyslu viz rozsudek Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, bod 27). Na budovu postavenou třetí osobou na pozemku patřícím obci, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, se tedy znění uvedené v předchozím bodě vztahuje. [...] Jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 62 svého stanoviska, podmínka pro použití čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice uvedená v bodě 30 tohoto rozsudku je splněna v takové situaci, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, kdy z důvodu, že dotyčná nemovitost byla využívána i pro jiné účely než pro zdanitelná plnění, by DPH zaplacenou na vstupu nebylo možné odečíst v plné výši, pokud by budova byla v celém rozsahu nabyta od jiné osoby povinné k dani. V důsledku toho, jestliže obec začne poprvé využívat budovu, kterou si nechala postavit na vlastním pozemku a kterou bude využívat v rozsahu 94 % pro své činnosti, které vykonává v rámci výkonu veřejné správy a v rozsahu 6 % pro své činnosti jako osoba povinná k dani, z toho v rozsahu 1 % pro plnění osvobozená od daně, která nezakládají právo na odpočet, tato situace musí být považována za situaci, na kterou se vztahuje čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, pokud dotyčný členský stát využil možnosti stanovené tímto ustanovením. [...] Konečně podle čl. 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice v rozsahu, v němž se dotyčné zboží použije pro účely zdanitelných*

plnění, tedy v rozsahu 5 % plochy budovy v situaci, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, osoba povinná k dani je v zásadě oprávněna odečíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH odvedenou z titulu využití uvedeného v předchozím bodě. V poměru, v němž je uvedené zboží využíváno pro plnění osvobozená od daně nebo pro plnění, která DPH nepodléhají, není odpočet DPH přípustný.“

72. K výše uvedenému rozhodnutí SDEU žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že SDEU v něm nezkoumal konkrétní okolnosti, za kterých lze hovořit o majetku vytvořeném vlastní činností a že se ztotožňuje se závěrem správce daně, že ve zde řešeném případě se jedná o jiný skutkový stav, aniž tento svůj závěr blíže odůvodnil.

73. Z dostupných informací ve správním spisu dle soudu naopak vyplývá, že skutkové okolnosti obou věcí jsou obdobné. V obou případech si subjekt, který na výstupu poskytuje převážně nezdanitelné, zčásti však též zdanitelné, plnění, objednal vybudování stavby na vlastním pozemku za úplatu. V případě *Gemeente 's-Hertogenbosch* SDEU podřadil tuto skutečnost pod aplikaci čl. 18 písm. a) směrnice o DPH, podle nějž mohou členské státy považovat použití takového zboží za dodání zboží za protiplnění, jestliže by daň z tohoto zboží nebyla jinak plně odpočitatelná. Česká republika využila této možnosti a transponovala toto ustanovení v § 13 odst. 4 písm. b) v kombinaci s § 4 odst. 3 písm. e) a § 72 odst. 6 ZDPH (ve znění účinném v rozhodném období). Důvodem této úpravy je, jak vysvětlil SDEU ve věci *Gemeente Vlaardingen*, vyrovnání postavení subjektů, které by jinak nebyly podrobeny režimu přiznání a odpočtu DPH v plné výši. Z důvodů výše uvedených je třeba dát přednost eurokonformnímu výkladu těchto ustanovení ZDPH před výkladem obsaženým v pokynu Ministerstva financí řady „D“. Jak konstatoval SDEU, aby možnost považovat uskutečněné plnění za dodání za protiplnění mohla být využita způsobem, který skutečně odstraňuje veškerou nerovnost v oblasti DPH mezi osobami povinnými k dani, které nabyly majetek od jiné osoby povinné k dani, a těmi, které jej nabyly v rámci podnikání, pokrývá čl. 18 písm. a) směrnice o DPH [čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice] nejen zboží zcela vyrobené, postavené, vytěžené nebo zpracované dotčeným podnikem samotným, ale také zboží vyrobené, postavené, vytěžené nebo zpracované třetí osobou z materiálu daného k dispozici uvedeným podnikem, přičemž pod tuto situaci lze zahrnout i zhotovení budovy třetí osobou na vlastním pozemku (viz rozsudek *Gemeente Vlaardingen*, bod 26 až 28, *Gemeente 's-Hertogenbosch*, body 28 a 29, či rozsudek ve věci C-128/14, *Het Oudeland Beheer,* body 30 a 31). Dnem, kdy žalobkyně nově vybudovaný pavilon D poprvé uvedla do stavu způsobilého k užívání, bylo tedy na místě považovat toto uvedení za zdanitelné plnění, které bylo žalobkyni dodáno za úplatu dle § 21 odst. 6 písm. d) ve spojení s § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH. Nárok na odpočet DPH související s výstavbou budovy pavilonu D nebylo možné odmítnout s odkazem na § 73 odst. 3 ZDPH s odůvodněním, že nejde o majetek vytvořený vlastní činností.

Zásada legitimního očekávání

74. Žalobkyně též namítala, že správce daně postupoval v rozporu se zásadou legitimního očekávání, neboť vydal svá rozhodnutí navzdory své ustálené správní praxi týkající se posuzování vzniku nároku a prokázání splnění podmínek pro uplatnění odpočtu DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění. Je přesvědčena, že postupem správce daně při kontrolních úkonech v souvislosti s dodatečnými daňovými přiznáními za rok 2010 a 2011 byla založena správní praxe při posuzování nároku na odpočet daně, a to s ohledem na to, že žalobkyně metodiku nároku na odpočet využívá již několik let, správce daně měl v

rámci kontroly dodatečných daňových přiznání za rok 2010 a 2011 k dispozici veškeré podklady a evidenci v podobě, v jaké ji měl i nyní, dodatečná daňová přiznání byla podána ze stejných důvodů a za stejných skutkových okolností jako dodatečná daňová přiznání za rok 2010 a 2011 a v mezidobí od přezkumu dodatečných daňových přiznání za rok 2010 a 2011 nedošlo k žádným podstatným změnám zákonné úpravy, ani ke změně objektivních skutečností, které by zakládaly nutnost změny správní praxe.

75. Žalovaný uvedl, že v okamžiku rozhodování o dodatečně uplatněné DPH za zdaňovací období prosinec 2010 a prosinec 2011 nic nenasvědčovalo tomu, že daň nebyla stanovena správně a správce daně neměl pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na její odpočet.

76. Co tvoří správní praxi zakládající legitimní očekávání, vymezil NSS v usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, v němž konstatoval, že „[s]*právní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.*“ Závěry rozšířeného senátu aplikoval Nejvyšší správní soud v navazujícím rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, v němž vymezil podmínky, za nichž je důvěra ve správní praxi chráněna: „*Jako skutkový základ pro ochranu oprávněné důvěry ve správním právu [doktrína] vyžaduje: a) existenci podkladu pro oprávněnou důvěru, jímž chápe v první řadě správní akt, dále pak předběžné opatření, veřejnoprávní smlouvu, příslib správního orgánu, informaci, či jiná faktická jednání správního orgánu, b) vědomí existence tohoto podkladu u adresáta, který se domáhá ochrany své oprávněné důvěry, c) již existující využití oprávněné důvěry ve smyslu již učiněné dispozice (ochrana oprávněného očekávání je totiž chápána primárně jako ochrana v dobré víře učiněných dispozic, nikoliv zamýšlená dispozice), a konečně d) kauzální nexus mezi výše uvedenými body.*“

77. Žalobkyně v dané věci netvrdí natolik konkrétní skutečnosti, jež by mohly svědčit o její důvěře v existenci ustálené jednotné dlouhodobé činnosti orgánů veřejné správy, tedy správní praxe zakládající legitimní očekávání ve smyslu citovaného usnesení rozšířeného senátu NSS. Žalobkyně nadto svá tvrzení, že správce daně ve vztahu k jinému zdaňovacímu období dospěl údajně v obdobné skutkové situaci k odlišným závěrům, nikterak nedokládá, ale zůstává pouze v rovině zcela obecných tvrzení. Žalobkyně nespecifikovala a nedoložila, co přesně bylo obsahem daňových tvrzení, jaké listiny správci daně předložila a zda jí byl přiznán nárok na odpočet u shodně vymezených plnění. Tvrzení žalobkyně se týkají spíše toho, jak probíhala její předchozí praxe, nežli postupu správce daně vůči žalobkyni. Žalobkyně rovněž konkrétně netvrdí, zda a případně jak ovlivnil konkrétní postup správce daně její jednání. S ohledem na obecnost uplatněného žalobního bodu soud pouze obecně konstatuje, že nevydání výzvy k odstranění pochybností či nezahájení daňové kontroly v návaznosti na dodatečné daňové tvrzení ve dvou předchozích zdaňovacích obdobích (v předchozích dvou letech) samo o sobě obecně nevylučuje oprávnění správce daně vyzvat žalobkyni k odstranění pochybností v letech následujících, budou-li pochybnosti náležitě odůvodněny. Možnost vyzvat žalobkyni k odstranění pochybností pak nemůže vyloučit ani skutečnost, že za jiné zdaňovací období proběhla daňová kontrola. Zásada legitimního očekávání je omezena dalšími zásadami, zejména zásadou legality (§ 5 odst. 1 daňového řádu). Námitka porušení zásady legitimního očekávání tedy není důvodná. Je však třeba poznamenat, že pokud by správce daně

skutečně v obdobném případě nárok na odpočet uznal, je nezbytné tím spíše výzvu k odstranění pochybností náležitě odůvodnit.

Závěr a náklady řízení

78. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a podle ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem soudu je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

79. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupci žalobkyně náleží odměna za čtyři úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu (převzetí zastoupení, sepis žaloby, repliky a účast na jednání soudu) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu. Celková výše odměny tedy činí 12 400 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 1 200 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je společníkem právnické osoby zřízené podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, která je plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 13 600 Kč, ve výši 2 856 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 19 456 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 17. června 2020

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.