



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. ve věci

žalobce: **Nemocnice Pardubického kraje, a. s., IČ 27520536**
sídlem Kyjevská 44, 530 03 Pardubice
zastoupená advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M.
sídlem Italská 2581/67, 120 00 Praha 2 - Vinohrady

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 4. 2020, č. j. 11507/20/5300-21441-702127,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno celkem 13 rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále v textu jako „správce daně“ nebo „správní orgán I. stupně“). Těmito rozhodnutími (platebními výměry) správce daně za zdaňovací období, blíže specifikovaných v žalovaném rozhodnutí, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) ve výši blíže specifikované v jednotlivých platebních výměrech. Těmito platebními výměry byl žalobci v podstatě snížen nárok na odpočet DPH podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro jednotlivá rozhodná období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“, nebo „zákon č. 235/2004 Sb.“ nebo jen „ZDPH“), a to z původně žalobcem uplatněným nárokem na odpočet ve výši 9 825 604 Kč na celkovou částku ve výši 5 462 933 Kč. Žalobce žalobu odůvodnil následujícím způsobem:
2. Po úvodní rekapitulaci řízení před správními orgány v části III. vymezil předmět celé žaloby, když *„předmětem sporu ve věci žalobce je skutečnost, zda žalobce splnil podmínky stanovené ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění na pro rata bázi“*. Tento spor se týká otázky, zda žalobce dostatečně prokázal vazbu a vzájemný vztah mezi zdanitelnými plněními na vstupu a konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a násl. ZDPH, *„resp. zda je vůbec prokázání takovéto vazby dle § 72 a násl. ZDPH vyžadováno“*. Poté žalobce popsal svůj postup při uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 72 odst. 6 ZDPH a v této části žaloby nejprve obecně namítl, že žalovaný a správce daně nesprávně posoudili věc jak po stránce právní a skutkové, že žalovaný *„ignoroval“* důkazní prostředky předkládané žalobcem a jeho vysvětlení a že žalovaný zcela proti smyslu ZDPH vyžadoval po žalobci další důkazní prostředky, avšak *„v takovém detailu, že nebylo a není reálně možné takové důkazní prostředky ze strany žalobce předložit“*. Poté namítl, že bylo postupováno v daňovém řízení v rozporu se zásadou legitimního očekávání. V části IV. žaloby pak zdůraznil, že *„vazba mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními tvoří základ celého sporu mezi žalobcem a žalovaným“*, a poté žalobce citoval právní úpravu, která v dané věci byla aplikována, a na čtyřech příkladech *„vysvětlil“*, jak se příslušná výše odpočtu DPH stanovuje postupem podle § 76 ZDPH, tedy *„pro rata metodou“*. Poté v této části žaloby (IV.) uvedl i právní úpravu a judikaturu SDEU. Žalobce dále v žalobě uvádí argumentaci zpochybňující postup správce daně a žalovaného, tedy že žalovaný neprokázal vzájemnou vazbu mezi konkrétními přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, protože dle žalovaného *„pro posouzení existence vazby mezi přijatými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plnění není podstatné rozdělení na vnitropodniková střediska, jak činí odvolatel, ale podstatné je určit jaké konkrétní faktické činnosti jsou tato přijatá plnění využívána, tj. zda pro zdravotní péči či zdanitelná plnění“*. S tímto závěrem žalovaného žalobce vyslovil již v odvolacím řízení nesouhlas, v žalobě poté opětovně uvádí své závěry, skrz které postup správce daně a žalovaného nepovažuje za správné. K tomu uvádí jednotlivé argumenty, které v podstatě byly uvedeny již v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu a příklady, které žalobce uvedl na podporu svého názoru již v odvolání (jedná se o čtyři příklady uvedené v tabulce pod bodem 4.4 žaloby v části IV. žaloby, přičemž s těmito příklady se odvolací orgán vypořádal v odstavcích 41, 42, 51, 57 a 40 žalovaného rozhodnutí). Na podporu svého závěru, kterým zpochybňuje postup správce daně a žalovaného, uvádí podrobnější argumentaci poté i v další části

žaloby (IV. D, IV E, IV F). Žalobce opětovně jako v průběhu daňového řízení k tomu například namítl, že „prokázat vazbu mezi zdanitelnými plněními na vstupu a konkrétními zdanitelnými plněními na výstup jde nad rámec jeho možností, protože v případě druhově určených produktů není realistické sledovat okolnosti spotřeby“ (tj. například u spotřeby jakého ze zdanitelných plnění na vstupu byl přítomen stážista a u jakého nikoliv, stejně tak prakticky není možné sledovat spotřebu, či užití všech zdanitelných vstupů, pokud je léčba prováděna v rámci klinické studie), k tomu obdobně jako v odvolání argumentuje rozhodnutími SDEU, například rozhodnutí ve věci C-153/17 Volkswagen Financial Services (UK), LTD ze dne 18. 10. 2018 (dále jen „rozhodnutí Volkswagen“). Toto rozhodnutí se týká posouzení režijních nákladů a nároků na odpočet ve výši krácené koeficientem. V souvislosti s uvedenými příklady (obsaženými v bodu 4.4), jimiž se žalobce „snažil“ o názorné shrnutí velmi složité problematiky uplatňování odpočtu DPH pro rata metodou, tak s těmito příklady se žalovaný dle názoru žalobce „nikdy nevypořádal“. Žalovaný odkázal i na „prohlášení svého personálu“, ze kterých bylo „jasně patrné k jakým činnostem dochází na příslušných pracovištích (střediscích) žalobce a že se jedná, jak o činnosti spadající pod zdanitelná plnění, tak pod plnění osvobozená“. Žalobce namítl, že „veškerá argumentace žalovaného je totiž založena na předpokladu, že každé přijaté zdanitelné plnění má výlučně jedinou funkci – buď sloužit poskytnutí zdravotní služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet DPH, nebo sloužit k poskytnutí zdanitelných vstupů s nárokem na odpočet DPH, což „výslovně to žalovaný uvádí na straně 10 žalovaného rozhodnutí“. Na podporu své argumentace žalobce uvádí další příklady, které již byly obsaženy i v odvolání (případ klinických studií, stážistů). Žalobce označuje závěry žalovaného za „absurdní“, zejména například, že zdanitelný vstup může mít vždy „jen jednu funkci“. Poukázal na příklad injekčních jehel, které slouží k poskytnutí zdravotní služby, v žalobě pak opakuje své již uvedené příklady (stážisti, klinické studie atd.). Žalobce dále (část IV. E žaloby) zpochybnil i závěry žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem, uvádí, že „detail požadovaný žalovaným by znamenal založení povinnosti určit na úrovni dokladu, jaký daňový doklad na vstupu je přiřazen k jakému daňovému dokladu na výstupu, což odporuje závěrům SDEU ve výše citovaném rozhodnutí Volkswagen“. Důkazní břemeno podle názoru žalobce „chápe žalovaný excesivně“, není možné jej v praxi splnit. V souvislosti s excesivně pojatým důkazním břemenem poukázal žalobce i na rozhodnutí Ústavního soudu, například ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08. Žalobce i v další části žaloby (IV. F) obhajuje svůj postup, kdy ten v daňovém řízení a rovněž i v žalobě uplatnil svůj názor o tom, že přímá souvislost nakoupeného zboží (zdravotnického materiálu, nástrojů a přístrojů), tedy přijatých zdanitelných plnění na konkrétní uskutečněné úkony (uskutečněná osvobozená a zdanitelná plnění), je dostatečným způsobem zajištěna již jen prostřednictvím funkčního rozdělení na interní vnitropodniková střediska. Opětovně, stejně jako v odvolání (srov. odst. 44 a 49 žalovaného rozhodnutí) uvedl opakovaně svůj příklad s chirurgickými jehlami, které se při činnosti žalobce používají, kdy „prakticky nelze zjistit, kolik kusů jehel z daného balení bylo použito v rámci osvobozené zdravotní péče a kolik bylo použito za účelem poskytnutí zdanitelných výkonů (například propíchnutí za účelem aplikace náušnic)“. A právě proto je na místě použít zmíněnou pro rata metodu dle § 76 ZDPH, tady žalobce uplatňoval svůj názor o tom, že v daném případě měl nárok na odpočet DPH v krácené výši (§ 72 odst. 6, § 76 odst. 1 ZDPH). Konečně v části V. žalobce namítl, stejně tak jak učinil i v odvolání, že nebyla

dodržena zásada legitimního očekávání, v dané věci došlo dle názoru žalobce „k narušení obecně platného principu právní jistoty a legitimního očekávání“. V části VI. označil žalobce jako důkaz celý „daňový spis“, k tomu soud předesílá, že dokazování správním spisem, tedy i daňovým spisem se ve správním soudnictví neprovádí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 As 151/2013-83 nebo ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117). Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl argumentaci, která vychází ze žalovaného rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), a dospěl k následujícím právním a skutkovým závěrům.
5. Nejprve krajský soud uvádí, že žaloba byla ve smyslu dále uvedené judikatury velmi rozsáhlá (18 stran), což může mít zásadní vliv na soudní přezkum, k čemuž krajský soud cituje z rozhodnutí NSS ze dne 11. 6. 2015, č.j. 10 Afs 18/2015 – 48: *„Žaloba podaná u krajského soudu byla vskutku rozsáhlá, obsahovala 18 stran textu a více než 100 odstavců. V takovémto případě krajský soud nemusí nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, ale naopak proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného. Jak k tomu trefně uvádí Ústavní soud (v nálezu krajským soudem správně citovaném), „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní 10 Afs 18/2015 ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ [nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc M. CAMBELL & SONS LIMITED, bod 68, srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, č.j. 9 As 221/2014 – 43, věc To & Mi Vdf., bod 41, ze dne 29. 3. 2013, č.j. 8 Afs 41/2012 – 50, věc SAFINA, bod 21, ze dne 6. 6. 2013, č.j. 1 Afs 44/2013 – 30, věc SOLARPARK gama, bod 41, ze dne 3. 7. 2013, č.j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17, nebo ze dne 25. 2. 2015, č.j. 6 As 153/2014 – 108, bod 37]. Pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovalo k nekonečnému „ping pongu“ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými.*
6. Podle rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 (srov. též rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9 Afs 70/2008-13) *„povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Námitku lze vypořádat i tak, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní a tím - minimálně implicitně - námitku vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto požadavek by mohl vést až k absurdním důsledkům a k*

porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, dostupný na www.nssoud.cz). Akceptována je odpověď implicitní i Ústavním soudem (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, nále z ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Obdobně se k této otázce staví i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Skutečnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práva na spravedlivý proces. Toto právo nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).“

7. Z uvedených judikturních závěrů tedy vyplývá, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13).
8. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud - srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nále z ze dne 12. 2. 2009,

sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok, neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.“

9. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolností každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

10. Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud...“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém,

který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

11. V rozsudku ze dne 30. 6. 2015, 2 Afs 7/2015-73, NSS výstižně a stručně k rozsahu přezkumu ve správním řízení či v soudním řízení ve správním soudnictví uvedl:

„Ve vztahu jak k napadenému rozsudku, tak k rozhodnutím správních orgánů uplatnil stěžovatel námitky nepřezkoumatelnosti. Lze s ním jistě souhlasit, že nelze přistoupit k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí, pokud toto nesplňuje formální předpoklady přezkoumatelnosti. Nicméně tento obecný postulát nelze vykládat tak, že soud (ať již krajský soud ve vztahu k napadenému rozhodnutí správního orgánu, nebo zdejší soud ve vztahu ke krajskému soudu) bude automaticky rušit každé rozhodnutí, které se nevypořádá bezezbytku s celou odvolací, resp. žalobní argumentací. Docházelo by tak ke zcela absurdním rozhodnutím zejména v případech, kdy je přezkoumávané rozhodnutí věcně správné a nebyla řádně nebo vůbec vypořádána dílčí námitka, která by však nemohla mít i v případě důvodnosti vliv na zákonnost samotného rozhodnutí.“

12. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
13. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
14. Dále krajský soud z porovnání žaloby a odvolání žalobce proti zmíněným platebním výměrům zjistil, že žalobce v žalobě v podstatě zopakoval námitky a argumentaci z daňového řízení, přičemž se s těmito námitkami a k ní náležející argumentací vypořádal žalovaný v žalovaném rozhodnutí. Například již v úvodní části žaloby v bodu 4.4, ve čtyřech tabulkách, uvádí žalobce čtyři příklady, na kterých demonstruje odůvodněnost svého nároku na odpočet DPH v krácené výši, přičemž žalovaný se touto argumentací žalobce zabýval a uvedl své vlastní závěry k ní v bodech 40, 41, 42, 51 a 57. Rovněž argumentace judikaturou SDEU, rozhodnutí ve věci C-153/17 Volkswagen Financial Services, která je obsažena rovněž v žalobě (bod IV.B), se žalovaný zabýval, neboť tato námitka byla uplatněna i v odvolání (odstavce 34, 46, 47, 48 žalovaného rozhodnutí), příklady stážístů a klinických studií (bod IV. D žaloby) se žalovaný

opakovaně zabýval v odstavcích 26, 27, 30, 32, 33, 48, 51, 57 žalovaného rozhodnutí. Příkladem zakoupených chirurgických jehel (bod 4.6. žaloby) se žalovaný zabýval v odstavcích 44 a 49 žalovaného rozhodnutí, rovněž námitkou, která se týká porušení zásady legitimního očekávání (bod V. žaloby) se žalovaný zabýval v žalovaném rozhodnutí (odstavec 63).

15. K tomu soud uvádí, že smyslem a účelem tohoto soudního řízení není opětovné rozhodování soudu o odvolacích námitkách, kterými se již jednou zabýval odvolací správní orgán. Soudy ve správním soudnictví nejsou totiž další, třetí instancí ve správním řízení, ale v tomto soudním řízení platí stará procesní zásada „iudex ne eat ultra petita partium“, přičemž správní soudnictví se řídí dispoziční zásadou, jejímž provedením je ustanovení § 81 odst. 1 písm. c) a d) s.ř.s., které ukládá žalobci uvést rozsah napadení žalovaného rozhodnutí a konkrétní ustanovení právních předpisů, jejichž porušení se dovolává s tím, aby ze souhrnu tvrzení žalobce vyplývalo, že byl zkrácen na svém právu. Činnost soudu je pak ohraničena rámcem takto vymezeným, s výjimkou případu, kdy je soud povinen ex officio zjistit vady žalovaného rozhodnutí, přičemž se soud musí a může omezit pouze na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.). Soud ve správním soudnictví by neměl nahrazovat činnost odvolacího správního orgánu, tedy jestliže se odvolacími námitkami, které jsou zopakovány v podstatě v žalobě, zabýval věcně žalovaný, nemůže soud ve správním soudnictví odhlédnout od rozhodnutí žalovaného, protože tím by vlastně opětovně rozhodoval o odvolání žalobce proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně soud. Pro hodnocení zákonnosti žalovaného rozhodnutí je proto v daném případě podstatné to, jakým způsobem se s těmito odvolacími námitkami vypořádal žalovaný správní orgán. K tomu je třeba dodat, že v případě drobných odchylek, tj. jestliže krajský soud se zcela neztotožní s tím, jak se odvolací orgán vypořádal s odvolacími námitkami, může soud pouze korigovat právní názor, o který se opírá žalované rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2009, č. j. 9 Afs 51/2007-87), pokud samozřejmě krajský soud nedospěje k závěru o důvodnosti námitek žalobce. Navíc soud ve správním soudnictví nemůže zcela změnit správní názor odvolacího správního orgánu, protože podstatná změna právního názoru odvolacího orgánu soudem ve správním soudnictví by mohla vést k nezákonnosti rozhodnutí soudu (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/99). Proto krajský soud v dané věci se musel zaměřit v případě opakovaných odvolacích námitek v žalobě pouze na to, zda se s nimi žalovaný vypořádal tak, že je rozhodnutí přezkoumatelné, srozumitelné a obsahuje dostatek správných důvodů k rozhodnutí s tím, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto soud bude v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS či rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47).
16. Z daňového spisu a z žalovaného rozhodnutí vyplývají následující rozhodné skutečnosti, které mezi účastníky nejsou sporné.
17. Po sloučení pěti nemocnic (Pardubická nemocnice, a. s., Chrudimská nemocnice, a. s., Svitavská nemocnice, a. s., Ústeckoorlická nemocnice, a.s. a Litomyšlská nemocnice, a. s.) podal žalobce za každou tuto nemocnici zvlášť po jejím sloučení fúzí k datu 1. 7. 2014

dodatečná daňová přiznání na DPH za zdaňovací období prosinec 2013, listopad 2014 a prosinec 2014. V těchto daňových přiznáních uplatnil žalobce nárok na odpočet DPH v krácené výši, a to dle § 72 odst. 6 a § 76 ZDPH (žalobcem uváděné krácení koeficientem kalkulovaným „pro rata metodou“ dle § 76 ZDPH).

18. Podle ust. § 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.
19. Podle ust. § 76 odst. 1 ZDPH použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedené 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.
20. Podle ust. § 72 ZDPH mimo jiné plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností využije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
21. Jedním z druhů plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 76 odst. 1 ZDPH je i samotná zdravotní péče (§ 58 ZDPH). Zmíněné ustanovení § 76 odst. 1 ZDPH stanoví, že pokud použije plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH (v případě činností žalobce to je například provádění sportovních prohlídek, provádění plastických operací, kosmetických zákroků, různých vyšetření a posudků za úplatu – například vyhotovení fota s ultrazvukového vyšetření těhotné ženy na její přání za úplatu, provádění klinických studií atd.), tak i pro plnění osvobozená od daně bez náhrady na odpočet daně, má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně. Naopak poskytování zdravotních služeb dle § 58 a dodání zdravotního zboží dle § 58 ZDPH je plněním zcela osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. Jestliže tedy plátce DPH přijaté zdanitelné plnění (například nakoupený zdravotnický materiál atd.) v rámci své ekonomické činnosti použije jak pro plnění s nárokem na odpočet DPH (například pro provedení klinické studie za úplatu, plastické operace, provedení zmíněného fota na přání těhotné ženy z ultrazvuku atd.), tak i pro plnění osvobozená od daně bez náhrady na odpočet daně, má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně, přičemž způsob výpočtu tohoto odpočtu daně stanoví ZDPH v dalších ustanoveních, § 76 odst. 2 a násl., příslušná výše odpočtu DPH se stanovuje postupem podle § 76 ZDPH tj. dle žalobce „pro rata metodou“.
22. V daném případě nevznikl mezi účastníky spor, který by se týkal výpočtu odpočtu daně ve zkrácené výši, ale týkal se otázky, zda v daném případě byly splněny zákonné podmínky pro přiznání tohoto odpočtu v krácené výši (§ 76 odst. 6, § 76 odst. 1 ZDPH). Správce daně a potažmo žalovaný totiž neuznali žalobci uplatnění kráceného

nároku na odpočet daně z části přijatých zdanitelných plnění, a to z důvodu, že žalobce jako daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, protože neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle ust. § 72 odst. 1 a § 72 odst. 6 ZDPH, konkrétně, jak uvedl žalovaný v žalovaném rozhodnutí (odstavec 5), žalobce „konkrétně nedoložil takové důkazní prostředky, jimiž by skutečně, konkrétně a věrohodně prokázal použití jednotlivých přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomických činností pro účely vyjmenované v ust. § 72 odst. 1 ZDPH, tj. pro uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění a na výstupu s nárokem na odpočet daně.“ Správce daně a žalovaný tedy vycházely z toho, že část přijatých zdanitelných plnění, konkrétně uvedených v žalovaném rozhodnutí, byla primárně určena a využívána pouze pro poskytování zdravotní péče jako pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§58 ZDPH) a žalobce neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal, že tato plnění měla i vazbu k uskutečněným zdanitelným plněním s nárokem na odpočet daně (§76 odst. 1 ZDPH), tedy že u těchto plnění nevznikl nárok na odpočet DPH ve zkrácené výši ve smyslu § 72 odst. 6 a § 76 odst. 1 ZDPH. Naopak žalobce s tímto závěrem správních orgánů nesouhlasil a tvrdil, že zmíněný nárok na odpočet DPH v krácené výši vznikl a že tedy jím uplatněný nárok na odpočet DPH byl snížen již výše zmíněným způsobem neoprávněně.

23. Jak vyplývá s celkem pěti zpráv o daňové kontrole, nárok na odpočet ve zkrácené výši uplatněný u přijatých zdanitelných plnění zařazení do skupiny I. správce daně uznal, předmětem sporu však jsou zdanitelná plnění zařazení do skupiny II. V podstatě stěžejní otázkou vzniku sporu mezi žalobcem a žalovaným v případě neuznání nároku na odpočet v krácené výši uplatněné u těchto zdanitelných plnění bylo to, zda byl správný postup žalobce, tedy zda přímá souvislost nakoupeného zboží (zdravotnického materiálu, nástrojů a přístrojů), tedy přijatých zdanitelných plnění, na konkrétní uskutečnění úkonů (tedy jak od ZDPH osvobozená, tak i zdanitelná plnění ve smyslu § 76 odst. 1 ZDPH) byla dostatečným způsobem zajištěna jen prostřednictvím funkčního rozdělení na interní vnitropodniková střediska, anebo, zda je správný názor správce daně a žalovaného, že totiž pro „posouzení existence vazby mezi přijatými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plněními není podstatné rozdělení na vnitropodniková střediska, jak činí odvolatel, ale podstatná je určit k jaké konkrétní faktické činnosti jsou tato přijatá plnění využívána, tj. zda pro zdravotní péči či zdanitelná plnění.“ (srov. bod 24 žalovaného rozhodnutí). Ostatně skutečnost, že se jedná o základní spornou otázku, potvrdil i sám žalobce v žalobě (bod 4.1 žaloby). Krajský soud považuje za správný postup správce daně a žalovaného a to z následujících důvodů:
24. Daňový subjekt prokazuje 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 nepovinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit i pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opětovně na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný

účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, nebo ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36). Zároveň platí, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popřípadě skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudek NSS ze dne 5. 4. 20018, č. j. 1 Afs 456/2017-39, bod 19). Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu, daňové řízení, resp. dokazování ani v jeho průběhu není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. k tomu např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 10. 20017, č. j. 6 Afs 55/2017-33, bod 29). Zároveň správce daně není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobitelnými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71). I v případě DPH se uplatní obecná pravidla dle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 10 Afs 61/2018-39, bod 15. Aby bylo možné učinit závěr o existenci nároků na odpočet daně, a to i v případě nároku na odpočet daně v krácené výši, je nezbytné ověřit, zda dodání tohoto zboží či služeb bylo opravdu uskutečněno, a pokud tomu tak bylo, zda dané zboží či služby byly daňovým subjektem užity pro účely zdanitelných plnění (srov. např. bod 31 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, BONIK EOOD). Současně je nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014-93, publikovaný pod číslem 3241/2015 Sb. NSS), přičemž nárok na odpočet lze přiznat bez přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněním na výstupu, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijním výdajů osoby povinné k dani a jsou jako takové součástí ceny výrobku nebo služeb, které dodává (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014-93, publikovaný pod číslem 3241/2015 Sb. NSS). Pro *„případ vzniku pochybnosti o uskutečnění plnění v tvrzené podobě je povinností daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet v daňovém přiznání, aby prokázal dalšími důkazy, že fakticky plnění přijal, v konkrétním období a rozsahu a právě toto plnění souvisí s následným uskutečněním jeho vlastní konkrétní ekonomické činnosti“* (srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, bod. 32). Zároveň však platí, že aby byla DPH na vstupu odpočitatelná, musí mít přijatá plnění na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. K tomu žalovaný výstižně konstatoval závěr s rozsudku SDEÚ ze dne 21. 2. 2013, ve věci C-104/12 Wolfram Becker, podle něhož *„je třeba především připomenout, že podle rozhodnutí Soudního dvora je existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, je 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. ... Nárok na odpočet 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 je 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.“ Při posouzení nároku na odpočet daně a to i v daném případě, tj. nároku na odpočet daně v krácené výši, je nezbytné provádět dokazování.

25. V projednávané věci krajský soud dospěl k závěru, že na rozdíl od správce daně žalobce své důkazní břemeno neunesl.
26. Žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně v krácené výši u přijatých zdanitelných plnění dle ust. § 76 ZDPH, přičemž se jednalo zejména o zdravotnické přístroje, zdravotnický materiál, léky, investice atd., přičemž souvislost takto přijatého zdanitelného plnění, tedy zejména zdravotnického materiálu, nástrojů a přístrojů, nevázal na konkrétní uskutečněné úkony s jejich rozlišením dle § 76 odst. 1 ZDPH, tedy zda se jednalo o poskytnutá plnění osvobozená od daně z nároku na odpočet daně (zdravotní služby a dodání zdravotního zboží - § 58 ZDPH) či zdanitelná plnění s nároky na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH, ale pro posouzení vazby či souvislosti mezi těmito plněními předložil jen seznam přijatých daňových dokladů o přijatých zdanitelných plněních (jednalo se o zdravotnický materiál, technické zásoby) ze své evidence, jejíž součástí bylo uvedení jednotlivých středisek nemocnic a k nim uvedené příklady uskutečněných zdanitelných plnění v obecné formě, tj. s uvedením, že se jedná o stáže, pronájmy, klinické studie, atd. Žalobce předložil správci daně kompletní sestavy všech uskutečněných plnění za celé kalendářní roky 2013 a 2014 za jednotlivé nemocnice s uvedením jednotlivých středisek a tvrdil, že zmíněná přímá souvislost přijatého zdanitelného plnění, tj. zejména nakoupeného zboží na konkrétní uskutečněné úkony v rozlišení, zda se jedná o plnění s nárokem na odpočet či plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet dle § 76 odst. 1 ZDPH, je zajištěna prostřednictvím funkčního rozdělení na interní a vnitropodniková střediska (klinická, komplementární a celonemocniční).
27. S tímto postupem a názorem žalobce žalovaný nesouhlasil, když podle něj „Pro posouzení existence vazby mezi přijatými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plněními není podstatné rozdělení na vnitropodniková střediska, jak činí odvolatel, ale podstatné je určit k jaké konkrétní faktické činnosti jsou tato přijatá plnění využívána, tj. zda pro zdravotní péči či zdanitelná plnění. Daňový subjekt je totiž povinen přesně určit u jednotlivých vstupů (přijatých plnění) k jakým osvobozeným či zdanitelným výstupům (uskutečněným plněním) se vztahují a zda naplňují podmínky dané ust. § 72 odst. 1 a 6 ZDPH. Na základě pouhé skutečnosti, že odvolatel rozdělil nemocnici funkčně na střediska a k některým těmto tvrdil, že se tam provádějí vyjma osvobozených zdravotnických služeb i zdanitelná plnění (například administrativní úkony nebo odborné stáže, jimiž odvolatel argumentuje), nelze paušálně říci, že všechny přijaté vstupy na dané středisko jsou použity v rámci ekonomické činnosti i ke zdanitelným plněním. Odvolatelem předložené seznamy neobsahovaly prokazatelné vazby mezi uskutečněnými a zdanitelnými plněními a použitím vykazovaných přijatých zdanitelných plnění. Například pokud nemocnice koupí přístroj, který používá výhradně pro osvobozenou zdravotní službu, pak jí nárok na odpočet dle ust. §

72 odst. 1 (ani dle odst. 6) ZDPH nenáleží, i pokud je umístěn ve středisku, které daňový subjekt vnitropodnikově vede jako středisko, kde se uskutečňují zdanitelná i osvobozená plnění. Důležitý je tudíž faktický stav, nikoliv vnitropodnikové členění na střediska.“ S tímto závěrem žalovaného se krajský soud ztotožňuje, neboť pokud by měl být správný názor a postup žalobce, tak by ani v podstatě nemusel argumentovat rozdělením na interní vnitropodniková střediska, ale mohl by správci daně jen předložit balík faktur za celé zdaňovací období správce daně za přijatá zdanitelná plnění. Podle logiky tohoto názoru pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet DPH v krácené výši by ad absurdum postačovala pouhá skutečnost, že v celé nemocnici se neposkytují jen zdravotní služby jako plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně, ale poskytují se i zdanitelná plnění, tj. žalobcem uváděné klinické studie, stáže, fota z ultrazvuku za úplatu na základě požadavku pacientů, plastické operace, kosmetické zákroky, různá vyšetření, posudky, laboratorní rozborů atd., a že přijatá zdanitelná plnění byla použita v rámci činnosti celé nemocnice na obě tato plnění, tedy že už jen z tohoto důvodu vznikl žalobci nárok na zmíněný odpočet DPH.

28. Takový názor žalobce považuje krajský soud za mylný, stejně tak jako správce daně a žalovaný v projednávané věci, když i v projednávané věci za účelem unesení důkazního břemene žalobcem ten musí i v tomto případě prokázat, že přijatá plnění na vstupu, tedy zmíněná přijatá zdanitelná plnění, mají přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími zmíněný nárok na odpočet. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně v daňovém řízení vyčlenil uplatňované daňové doklady podle jednotlivých nemocnic do dvou skupin (skupina I., skupina II.), které jsou podrobně uvedeny v jednotlivých zprávách o kontrole, přičemž do skupiny I. byly zahrnuty daňové doklady týkající se provozních nákladů a zásob, které slouží pro oboje zmíněná plnění, dále doklady z pořízení investičního majetku, u kterých žalobce prokázal souvislost alespoň s jedním uskutečněným plněním podléhajícím DPH a v případě této první skupiny byl nárok žalobce na odpočet uznán. V případě II. skupiny a v nich uvedených přijatých zdanitelných plnění byl žalobce správně správcem daně vyzván k tomu, aby přiřadil alespoň jedno konkrétní přijaté plnění ke konkrétnímu uskutečněnému plnění (jednalo se o náklady v podobě nájemného, údržby zdravotnické techniky, investičních nákladů, například pořízení rentgenové lampy, sklad zdravotnického materiálu se zásobami, tj. katetry, obvazový materiál, injekční technika), a materiálně technické zásoby (fixační pomůcky, adaptéry, atd.), přičemž konkrétní daňové doklady k těmto přijatým zdanitelným plněním jsou podrobně uvedeny v jednotlivých zprávách o daňové kontrole a žalobce tuto skutečnost ani v žalobě nijak nespornuje. Žalobce i přes zmíněné výzvy (výzva k dokazování I, a výzva k dokazování II.) neuvedl skutečná zdanitelná plnění přiřaditelná k těmto přijatým zdanitelným plněním, respektive s nimi souvisejícími. Žalobce totiž nevedl ani žádnou evidenci, ze které by byla patrná kalkulace nákladů týkajících se přijatých zdanitelných plnění, u kterých by konkrétně označil a uvedl údaje, k jakému konkrétnímu zdanitelnému plnění tyto náklady byly použity. Například žalobce v průběhu daňové kontroly uvedl uskutečnění dvou zdanitelných plnění (zpráva o kontrole I., strana 36) v rámci jedné nemocnice a přiřadil k nim použití celé skupiny zdravotnického šicího materiálu, které obsahovalo 460 daňových dokladů. Žalobce však nepředložil kalkulaci ceny ani u jednoho z deklarovaných zdanitelných plnění, ze které by byl zřejmý přehled úkonů, spotřeby materiálu, léků a léčiv, kterými by prokázal přímo a bezprostřední vazbu tohoto

materiálu dané skupiny. Tento závěr, který uvedl i žalovaný v žalovaném rozhodnutí (bod 30) žalobce ani nezpochybnil, stejně tak nezpochybnil další konkrétní skutečnosti týkající se neunesení důkazního břemene ve vztahu k poskytování stáží či klinických studií, přičemž žalobce pouze obecně tvrdil, že přijatá zdanitelná plnění, tedy zejména zdravotnický materiál a přístroje, použil i k poskytování stáží či klinických studií, aniž k tomu však předložil nějaké konkrétní relevantní důkazní prostředky a prokázal by tak vazbu těchto přijatých plnění k tvrzeným zdanitelným plněním. Protože žalobce právě v žalobě, stejně tak jako v odvolání, opakovaně poukazuje na poskytování stáží či klinických studií jako plnění zdanitelná, krajský soud k tomu uvádí konkrétní argumentaci žalovaného, se kterou se i krajský soud zcela ztotožňuje:

„Odvolací orgán ani správce daně během daňové kontroly, nepopřeli, že za odborné stáže, klinické studie, administrativní činnosti nebo ubytování pacienta v nadstandardním pokoji účtuje odvolatel příjemci DPH, tzn., že se jedná o zdanitelná plnění. Důležité však je posoudit, zda spotřebované přijaté zdanitelné plnění souvisí s vlastní úplatou za tato plnění nebo naopak s podstatou činnosti, která je prostřednictvím přijatého plnění vykonávána. Služba poskytování odborné stáže je sice zdanitelným plněním, kdy výše úplaty (1.000 Kč za 5 dní) může částečně pokrýt mzdové náklady za dohled nad stážistou či jiné administrativní úkony, ale nemůže odrážet činnost, kterou naopak provádí stážista v nemocnici. V případě odborných stáží se jedná o službu nemocnice, která umožňuje třetím osobám – lékařům, jinému odbornému personálu, studentům, rozvoj technických znalostí a dovedností. Stážisté se primárně podílejí na poskytování běžné zdravotnické činnosti, v součinnosti s lékařem, která by byla prováděna i v situaci, kdy by tam stážista nebyl. Samotná zdravotní péče, kterou daňový subjekt poskytuje, a na níž stážista svými úkony fakticky participuje, je primárně plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 58 ZDPH. Účelem použití přístrojů, léků či zdravotnického materiálu je tedy i v tomto případě poskytnutí zdravotnického výkonu pacientům. Pokud tedy odvolatel k prokázání nároku na odpočet daně setrval pouze na obecném tvrzení o použití přijatých plnění v rámci odborných stáží (bližší viz bod [30]), nemohl prokázat použití přijatých zdanitelných plnění pro účely s nárokem na odpočet podle § 72 ZDPH. [27] Obdobně to platí i u klinických studií, kdy účelem této činnosti je vždy léčit pacienta nebo chránit lidské zdraví, tedy činnost odpovídající definici zdravotních služeb dle § 58 ZDPH. Co se týče dalších zdanitelných plnění, která daňový subjekt označuje jako „nadstandard“ (odvolatelem uvedené nadstandardní pokoje) nebo administrativní úkony (odvolatel obecně odkazuje na výpisy ze zdravotní dokumentace), tak odvolací orgán podotýká, že ani v těchto případech odvolatel neprokázal žádnou přímou souvislost těchto plnění na nakoupený zdravotnický materiál nebo zdravotní přístroje či nástroje.“

29. S těmito závěry žalovaného se soud zcela ztotožňuje s tím, že v podrobnostech odkazuje ještě na další části žalovaného rozhodnutí, ve kterých žalovaný podrobně rozebral případ klinických studií a stáží, zejména se jedná o odstavce 30, 32, 33, 35, 48 a 57. Pokud by názor žalovaného uvedený v těchto částech žalovaného rozhodnutí správný nebyl a naopak by k prokázání nároku na odpočet DPH v krácené výši byl správný názor žalobce, tak by ad absurdum mohl žalobce pouze předložit správci daně důkaz o tom, že v nemocnicích byly realizovány stáže a klinické studie, k tomu by správci daně bez prokázání zmíněné vazby předložil faktury o přijatých zdanitelných plněních a stačilo by jen tvrzení o tom, že při těchto činnostech byla tato přijatá zdanitelná

plnění použita (tedy že i stážista používal obvazy nakoupené zdravotnické přístroje atd.). Ostatně takto žalobce postupoval, když u jednotlivých skupin materiálů nakupovaných na sklad například uvedl, že přijatá zdanitelná plnění jsou využívána například k poskytování stáží, klinických studií, zároveň však i ke konkrétním zdravotním výkonům. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že se jedná pouze o obecná tvrzení, kdy žalobce neuvedl ani obecně žádná uskutečněná zdanitelná plnění, či uvedl jen vydané daňové doklady, které však byly přiřazeny opakovaně k různým přijatým plněním dle specifikovaných daňových dokladů.

30. To svědčí i o tom, že žalobce nevedl žádnou evidenci, ze které by bylo možné zjistit souvislost a vazbu mezi jednotlivými přijatými zdanitelnými plněními a plněními s nárokem na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH, tedy uskutečněná zdanitelná plnění a pro plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet DPH. K tomu podrobně žalovaný v bodu 25 uvedl argumentaci o povinnosti žalobce vést příslušnou evidenci, přičemž žalovaný konkrétně k tomu uvedl závěr, že *„v případě, že odvolatel nárokuje odpočet daně bez přijatých plnění použitých pro zdanitelná plnění, je povinen vést takovou evidenci, kterou prokáže oprávněnost uplatněného odpočtu daně dle § 72 ZDPH, respektive § 76 ZDPH. Vzhledem k povinnosti odvolatele vést podrobnou evidenci zdravotních výkonů a s tím spotřebovaného zdravotnického materiálu a léků, nepůsobí věrohodně, že odvolatel takovou průkaznou evidenci nepředložil správci daně, a to ani na základě opakovaných výzev. Odvolatel však ve většině případů argumentuje pouze obecně a jako příklad zdanitelných plnění zejména uvádí odborné stáže, klinické stáže, administrativní úkony, nadstandard atd. Přitom právě tyto úkony úzce souvisí právě se zdravotní péčí, která je hlavní činností odvolatele.“* Žalobce ani v žalobě nezpochybnil závěry o povinnosti žalobce vést příslušnou evidenci, které jsou podrobně uvedeny v odstavci 25 žalovaného rozhodnutí, ani v podstatě nezpochybnil výše citovaný závěr o nevěrohodnosti tvrzení, které se týkalo spotřebovaného zdravotnického materiálu a léků v souvislosti s příklady zmíněných zdanitelných plnění (odborné stáže, klinické studie atd.). Krajský soud se s těmi závěry žalovaného zcela ztotožňuje, ostatně sám není povinen vyhledávat za žalobce argumentaci směřující proti nim. Žalobce v podstatě setrval v žalobě na svých nesprávných názorech, které uvedl již v odvolání a s jeho argumentací se vypořádal přesvědčivým a dostatečným způsobem žalovaný (srov. viz výše uvedený příklad stáží a klinických studií).
31. Pokud žalobce v žalobě tvrdí, že *„žalovaný totiž v tomto případě požaduje po žalobci, aby u každého jednotlivého vstupu identifikoval, na jakou konkrétní faktickou činnost byl použit“*, což podle názoru žalobce odporuje smyslu § 76 ZDPH, tak takový názor je zavádějící a v žalovaném rozhodnutí oporu nemá. Správce daně a žalovaný pouze po žalobci požadovali, aby předložil v daňovém řízení důkazy, které by prokazovaly vazbu mezi přijatými plněními a konkrétními uskutečněními zdanitelnými plněními s nárokem na odpočet daně, přičemž nic konkrétního, respektive žádný konkrétní důkaz žalobce nedoložil a tím pádem i neprokázal, přičemž se jednalo pouze o obecná jeho tvrzení. A pokud tuto vazbu doložil, například se jednalo o prohlášení MUDr. M. K. ve vztahu k využití určitých přístrojů pro sportovní prohlídky v průběhu celého zdaňovacího období 2014, tak k tomuto důkazu správce daně přihlédl (k tomu blíže srov. odst. 61 žalovaného rozhodnutí).

32. O tom, že výše zmíněné tvrzení žalobce je jen zavádějící, svědčí právě žalobcem použitý příklad chirurgických jehel (bod 4.6 žaloby). Žalobce tvrdí, že nelze zjistit, kolik kusů jehel z daného balení bylo použito v rámci „osvobozené zdravotní péče“ a kolik bylo použito za účelem poskytnutí zdanitelných výkonů, například propíchnutí uší za účelem aplikace náušnic. Správce daně a žalovaný však nepožadovaly po žalobci, aby doložil důkaz o tom, „kolik kusů jehel z daného balení bylo použito v rámci osvobozené zdravotní péče a kolik bylo použito za účelem poskytnutí zdanitelných výkonů, například propíchnutí uší za účelem aplikace náušnic“. K tomu žalovaný správně v odstavci 44 žalovaného rozhodnutí uvedl, že „správce daně ani odvolací orgán po odvolateli nepožadoval stanovit skutečný poměr využití pro osvobozená plnění, a pro zdanitelná plnění, tzn. kolik bylo v tomto konkrétním případě spotřebováno jehel na propíchnutí uší a kolik jich bylo spotřebováno v rámci ostatních výkonů osvobozených od daně (což řeší odvolatelem použitý koeficient), ale aby odvolatel prokázal, že v konkrétním středisku skutečně na výstupu za předmětná období, kdy došlo ke spotřebě tohoto lékařského zdravotnického materiálu, uskutečnil a přiznal na výstupu konkrétní tvrzené uskutečněné zdanitelné plnění, tj. propíchnutí uší, v rámci kterého je logický spotřeboval. Odvolatel však zůstal pouze v rovině tvrzení, kdy žádné konkrétní výstupy přiřazené k takto spotřebovanému zdravotnímu materiálu nedoložil, přehled všech uskutečněných zdanitelných plnění předložených odvolatelem na CD není dostatečný, jelikož chybí právě ona konkrétní souvztažnost s přijatým zdanitelným plněním v konkrétních střediscích, kde měl být dle tvrzení odvolatele materiál spotřebován“. A dále žalovaný v bodu 49 ke zmíněnému případu s chirurgickými jehlami žalovaný uvedl: „v této věci správce daně po odvolateli požadoval, aby prokázal, že předmětná plnění byla použita nejen pro osvobozená ale i pro zdanitelná plnění a existenci přímé a bezprostřední vazby mezi těmito přijatými plněními na vstupu a jedním nebo několika zdanitelnými plněními na výstupu.“. To by však žalobce musel vést příslušnou evidenci k prokázání zmíněné souvislosti mezi těmito plněními, kterou však nevedl, což ani v žalobě žalobce nespороval (argumentace viz výše). Krajský soud se tak ztotožňuje s názorem žalovaného, že k prokázání zmíněné vazby či souvislosti mezi těmito plněními uvedl žalobce jen obecná tvrzení, například žalobce žádnými konkrétními důkazními prostředky neprokázal, že do ceny zdanitelného plnění za umožnění absolvování odborné stáže jsou zakalkulovány náklady související s pořízením zdravotnického materiálu nebo opotřebení zdravotnického přístroje. Pouhý fakt, že nemocnice předložila faktury týkající se stáže, studie nebo na jiné placené úkony sám o sobě neznamená, že tato vykázaná plnění automaticky prokazují souvislost s veškerými přijatými zdanitelnými plněními. V případě odborných stáží odvolatel doložil smlouvy o zabezpečení odborné stáže, kde je vždy uvedeno místo výkonu odborné praxe, například psychiatrické oddělení, hematologicko-transfúzní oddělení, oční oddělení či neurologické oddělení. Předmětnými smlouvami tak odvolatel neprokázal, že stážisti se podíleli na plnění, které lze podřadit pod zdanitelná plnění. Uvedené nevyplývá ani z následné fakturace za poskytnutí odborné praxe, kde je pouze odkaz na místo výkonu a rozsah výkonu s odvoláním na smlouvy na zabezpečení odborné praxe. I tento závěr, obsažený i v žalovaném rozhodnutí, v podstatě žalobce nezpochybnil ani v žalobě, pouze setrval na svých argumentech, se kterými se vypořádal již žalovaný v žalovaném rozhodnutí a krajský soud s těmito závěry se zcela ztotožňuje. Tedy správný je i názor žalovaného o tom, že „není rozhodné v jakém středisku je dané přijaté plnění spotřebováno, ale

rozhodující pro prokázání deklarovaného nároku na odpočet daně je prokázání přímé a bezprostřední vazby takto přijatých plnění s plněními zdanitelnými. Pro úspěšné uplatnění nároku na zmíněný odpočet nepostačuje pouhé obecné tvrzení žalobce o tom, že když oddělení nemocnice ještě kromě osvobozených plnění v rámci své činnosti uskutečňuje i zdanitelná plnění (odborné stáže, nadstandard, či klinické studie), nelze z toho bez dalšího, tedy bez prokázání konkrétních souvislostí mezi těmito plněními uplatnit úspěšně nárok na odpočet daně v krácené výši z veškerého pořízeného zdravotnického materiálu a dalších přijatých zdanitelných plnění, která jsou určena pro spotřebu jednoho oddělení či střediska, jelikož nebylo konkrétně prokázáno, zda byl tento zdravotnický materiál spotřebován i v rámci uskutečňování těchto zdanitelných plnění.“

33. Krajský soud se tedy shoduje s žalovaným, že žalobce neunesl své důkazní břemeno v souladu s ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, když neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH v krácené výši (§ 72 odst. 6, § 76 ZDPH). Uvedené závěry nemohly zpochybnit další dílčí námitky žalobce. Například žalobcem uvedené příklady v části IV.4 žaloby uvedl žalobce i v odvolání, žalovaný se s nimi vypořádal, když k nim uvedl vlastní protiargumentaci (odstavce 40, 41, 42, 51 a 57 žalovaného rozhodnutí), žalobce v žalobě závěry žalovanému k těmto příkladům nijak nevyvrátil, pouze je zopakoval, krajský soud se se závěry žalovaného ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje.
34. Rovněž zavádějící je žalobcovo tvrzení, o tom, že „argumentace žalovaného totiž založena na předpokladu, že každé přijaté zdanitelné plnění má výlučně jedinou funkci – buď slouží k poskytnutí zdravotní služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet DPH nebo slouží k poskytnutí zdanitelných výstupů s nárokem na odpočet DPH“, přičemž žalovaný to údajně uvádí na straně 10 napadeného rozhodnutí (srov. bod IV. 31 žaloby). Tvrzení žalobce o této argumentaci žalovaného je nepravdivé a účelové. Žalobce totiž zcela účelově přehlíží, že na straně 9 (bod 23) žalovaného rozhodnutí žalovaný uvádí, že „v daném případě se jedná o posouzení věci v případě uplatňování nároku na odpočet daně podle ust. § 76 ZDPH u zdravotnických přístrojů, zdravotnického materiálu, léků, provozně-technických nákladů a investic atd., pokud daňový subjekt poskytuje kromě plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně dle ust. § 58 ZDPH i zdanitelná plnění. Vzájemný poměr obou druhů plnění pak má prostřednictvím krátkého koeficientu přímý dopad na výši odpočtu daně. Společné a nedílné použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti pro účely, kde má plátce plný nárok na odpočet (plnění vyjmenovaná v ust. § 72 odst. 1 ZDPH) a pro účely, kde nárok nemá (osvobozená plnění bez nároku na odpočet vyjmenovaná v § 51 ZDPH), musí prokázat daňový subjekt.“ Tento závěr rozhodně nesvědčí o tom, že by žalovaný vycházel z takto účelově žalobcem vytvořeného závěru, tj. že by žalovaný vycházel z toho, že každé přijaté zdanitelné plnění mělo mít výlučně jedinou funkci, tedy buď by mělo sloužit k poskytnutí zdravotní služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet nebo by mělo sloužit k poskytnutí zdanitelných výstupů s nárokem na odpočet. Výstižně lze nesprávnost tohoto účelově vytvořeného závěru v žalobě demonstrovat na příkladu využití chirurgických jehel, které popsal žalovaný v bodu 44 žalovaného rozhodnutí. Žalovaný přece nevyhloučil, že by tyto jehly mohly být používány jak pro plnění osvobozená od DPH, tak i pro zdanitelná plnění, tj. například pro chirurgický zákrok a pro „propíchnutí uší“, kdy správce daně ani žalovaný po žalobci nepožadovali stanovit skutečný poměr využití pro osvobozená plnění a pro zdanitelná plnění, tj. kolik bylo

v tomto konkrétním případě spotřebováno jehel na propíchnutí uší a kolik jich bylo spotřebováno v rámci ostatních výkonů osvobozených od daně, tak jak žalovaný uvedl v odstavci 44, tedy žalovaný připustil to, že tento zdravotnický materiál lze využít k oběma účelům, tj. k poskytnutí plnění osvobozených od daně, tak i ke zdanitelným plněním. Co však je podstatné, je skutečnost, že žalobce pouze tvrdil, že na určitém středisku byly tyto jehly k oběma účelům používány, ale toto své tvrzení žádným důkazem neprokázal, tedy neprokázal, že by v konkrétním středisku skutečně na výstupu za předmětná období, kdy došlo ke spotřebě tohoto lékařského zdravotnického materiálu, uskutečnil a přiznal na výstupu konkrétní tvrzené uskutečněné zdanitelné plnění, tj. „*propíchnutí uší*“, v rámci kterého je logicky spotřeboval, tedy žalobce správně dle závěru žalovaného „*zůstal pouze v rovině tvrzení, kdy žádné konkrétní výstupy přiřazené k takto spotřebovanému zdravotnickému materiálu nedoložil, přehled všech uskutečněných zdanitelných plnění předložených odvolatelem na CD není dostatečný, jelikož chybí právě ona konkrétní souvztažnost k přijatým zdanitelným plněním v konkrétních střediscích, kde měl být dle tvrzení odvolatele materiál spotřebován*“ (srov. bod 44 žalovaného rozhodnutí).

35. S tímto závěrem žalobce v žalobě nijak nepolemizoval, v podstatě nedoložil nedůvodnost a nesprávnost tohoto závěru žalovaného, přičemž krajský soud je rovněž názoru, že použití tohoto zdravotnického materiálu pro zmíněný účel by měl žalobce konkrétně prokázat, přičemž k tomu by postačovalo, aby doložil, že na určitém konkrétním středisku tento materiál byl používán i k poskytnutí zdanitelného plnění, tj. k „*propíchnutí uší*“, a nestačí pouze tvrzení žalobce ničím nedoložené, že z přehledu všech uskutečněných zdanitelných plnění, jím předložených na CD vyplývá, že tyto jehly byly používány i pro tyto účely. Nelze nutit správce daně k tomu, aby sám ex officio za žalobce domýšlel a eventuálně vyhledával v jeho evidenci důkazy svědčící o konkrétní souvislosti mezi nákupem těchto jehel a jejich užitím pro zdanitelné plnění v podobě tohoto zdravotnického výkonu na konkrétním středisku. To už je otázka důkazního břemene, které leželo na žalobci, nikoliv na správním orgánu, a toto důkazní břemeno žalobce neunesl. Rovněž se žalovaný v žalovaném rozhodnutí správně vypořádal s následně v žalobě opakovanou námitkou týkající se aplikace výše zmíněného rozsudku SDEU ve věci „*rozhodnutí Volkswagen*“ (rozhodnutí SDEU C-511/10 BLC Baumarkt a dalších), srov. bod 46, 47, 48 žalovaného rozhodnutí, a krajský soud v podrobnostech proto odkazuje na tuto část žalovaného rozhodnutí. Žalobcem uvedená judikatura SDEU v bodu IV. B žaloby a ani právní úprava, na kterou odkázal žalobce v této části žaloby (Směrnice 2006/112-ES, o společném systému daně z přidané hodnoty), neuvádí případ, že pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně v krácené výši by daňový subjekt vůbec nemusel prokazovat existenci vazby či souvislosti mezi přijatými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plněními, že by pro toto posouzení postačovalo rozdělení na jakási vnitropodniková střediska u daňového subjektu a že by vůbec nebylo podstatné určovat a prokazovat, k jaké konkrétní faktické činnosti jsou přijatá a zdanitelná plnění využívána. Navíc argumentace žalobce „*rozhodnutím Volkswagen*“ je rovněž účelová a zavádějící, neboť tento rozsudek se týká režijních nákladů, kdy při jejich uplatnění musí být nárok na odpočet „*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.“ (k tomu srov. např. rozsudek SDEU ze dne 22. 2. 2013, ve věci C-104/12 Wolfram Becker). V případě režijních nákladů však mezi účastníky nevznikl žádný spor, naopak, jak ostatně žalovaný uvedl v bodu 34 žalovaného rozhodnutí, přičemž správce daně nezpochybnil režijní náklady nemocnice a přiznal žalobci nárok na odpočet daně v krácené výši, přičemž tyto režijní náklady byly zohledněny ve skupině I., do které správce daně zahrnul daňové doklady, u nichž se jednalo o provozní (režijní) náklady a zásoby, které slouží jak pro osvobozená plnění, tak pro zdanitelná plnění, přičemž tuto skutečnost uvedenou v bodu 30 žalovaného rozhodnutí žalobce v žalobě nijak nezpochybnil. Navíc zmíněná judikatura se vztahuje na situace, kdy daňový subjekt prokázal souvislosti či vazby mezi jednotlivými přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plněními a vztahuje se ke způsobu stanovení krátícího koeficientu. Je třeba totiž rozlišovat to, zda daňový subjekt nejprve prokáže tuto zmíněnou vazbu či souvislost a až poté se lze zabývat otázkou způsobu a výpočtu krácení DPH. Žalobce je však mylně přesvědčen, že v rámci činnosti jednotlivých středisek uskutečňuje oba dva druhy plnění, tj. jak osvobozená od daně, tak i zdanitelná plnění (§ 76 odst. 1 ZDPH), takže automaticky mu vzniká nárok na krácení odpočtu DPH, aniž by prokázal souvislost či vazbu mezi přijatým zdanitelným plněním a jeho použitím pro konkrétní uskutečněná plnění, a to ať už plnění osvobozená od daně či s nárokem na odpočet daně. Takový názor je nesprávný a svědčí o nedůvodnosti žaloby. Na tom nic nemění ani žalobní bod, v němž žalobce argumentuje porušením zásady legitimního očekávání (V. žaloby). Ostatně tento žalobní bod uvedl žalobce i v odvolání, žalovaný se s ním vypořádal v bodu 63 žalovaného rozhodnutí a krajský soud na něj v podrobnostech odkazuje, přičemž žalobce ani v žalobě neuvedl, že by v jiných zdaňovacích obdobích postupoval správce daně naopak v souladu s mylným názorem žalobce. Žalobce ani totiž v žalobě neuvádí případ, že by v jiných zdaňovacích obdobích na základě provedené daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností, jak tomu bylo v projednávané věci, správce daně prověřoval dané tvrzení žalobce, že by zvolil zcela jiný postup, tj. že by nepožadoval vůbec doložení zmíněných souvislostí a prokázání uplatněného nároku na odpočet DPH ve zkrácené výši. V takovém případě ani teoreticky nemohl vzniknout žádný shodný nebo obdobný případ, a tím spíše již nemohl vzniknout žádný „nedůvodný rozdíl“. Proto na daný případ nelze ani aplikovat žalobcem aplikovanou judikaturu Ústavního soudu ČR, protože o takový případ se vůbec v dané věci nejednalo.

36. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
37. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Pardubice 5. května 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu