



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje**, se sídlem Žižkova 146, Kolín, zast. Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M., advokátem se sídlem Italská 2581/67, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55024/17/5300-21441-711676, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2020, č. j. 55 Af 7/2018 - 54,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2020, č. j. 55 Af 7/2018 - 54, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj vydal dne 7. 9. 2016 dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 3929926/16/2111-50523-204733 (zdaňovací období prosinec 2012, daň -4 071 324 Kč), a dále vydal dne 10. 10. 2016 dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 4167512/16/2111-50523-204733 (zdaňovací období prosinec 2013, daň -71 337 Kč). Odvolání daňového subjektu (žalobkyně) proti těmto dodatečným platebním výměrům byla zamítnuta rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55024/17/5300-22442-21441-711676, a napadené výměry byly potvrzeny.

[2] Žalovaný v odvolacím rozhodnutí vycházel ze zprávy o daňové kontrole zahájené dne 6. 3. 2015 ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2012 a z výsledku postupu k odstranění pochybností zahájeného dne 31. 5. 2016 ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2013, podle nichž bylo důvodem doměření daně na vstupu částečné neuznání

nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění vztahujících se především ke zdravotnickému materiálu, provozně-technickým nákladům, vybraným investicím, drobnému majetku a dlouhodobému majetku. Žalovaný zdůraznil, že vazbu mezi přijatými plněními a jejich použitím ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro zdanitelná období (dále jen „ZDPH“) je povinen prokazovat daňový subjekt; ten musí být také schopen rozdělit a určit, která zdanitelná plnění generují plnění od daně osvobozená. Ke stavbě pavilonu D zaujal názor, že za majetek vytvořený vlastní činností nelze považovat dlouhodobý majetek, který si daňový subjekt nechal zhotovit jinou osobou tzv. na klíč a na jehož vytvoření se nepodílel, vyjma drobných vedlejších nákladů. Obstarání tohoto objektu označil za nákup. Žalovaný poukázal na výzvy správce daně, které nevedly k předložení důkazních prostředků, z čehož dovodil neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Za nedostatečná považoval čestná prohlášení tří lékařů k použití jednotlivých vstupů pro generování výstupů, neboť šlo o vyjádření nekonkrétní a všeobecná, přičemž ani jejich případný výsledek by nemohl přinést relevantní poznatky. Žalovaný rovněž odmítl námitku, že v předchozích zdaňovacích obdobích správce daně postup daňového subjektu akceptoval, neboť od předchozího nezákonného rozhodnutí nelze odvodit nárok na shodný postup v období, v němž vznikly správci daně pochybnosti ohledně uplatněného nároku. Ve vztahu k dlouhodobému majetku neuznal nárok ani na základě odvolatelem označených rozhodnutí Soudního dvora Evropské Unie (dále „SDEU“) pro skutkové odlišnosti od řešeného případu.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[3] Žalobkyně v žalobě namítla nesprávnost a nezákonnost stanovení nadměrného odpočtu DPH, ignorování důkazních prostředků a neprovedení výsledku navržených svědků. Za nesprávné označila posouzení nároku na odpočet u pavilonu D. Zdůraznila, že odpočet tímto způsobem uplatňovala několik let a žalovaný to akceptoval jako správné. Podrobně popsala poskytování plnění od daně osvobozených i těch dani podléhajících. Ve vztahu k pavilonu D poukázala na judikaturu SDEU k posuzování majetku vytvořeného vlastní činností.

[4] Krajský soud v napadeném rozsudku předně podrobně popsal zjištění ze správního spisu. Ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2012 konstatoval zejména obsah výzvy správce daně ze dne 20. 7. 2015 vydané v průběhu daňové kontroly a reakci daňového subjektu na ni, výsledek kontrolního zjištění a vyjádření k němu. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 popsal obsah výzvy správce daně ze dne 31. 5. 2016 k odstranění pochybností a předložení daňových evidencí, dokladů a důkazních prostředků a posouzení žalovaného.

[5] K žalobním bodům krajský soud citoval znění čl. 168 písm. a) a b) a čl. 173 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o DPH o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), a znění § 4 odst. 3 písm. e), § 13 odst. 4 písm. b), § 72 odst. 1 písm. a), § 72 odst. 6, § 76 odst. 1 písm. a) ZDPH; dále citoval znění § 92 odst. 2, 3, 4 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“). Na straně 14 a 15 rozsudku obsáhle citoval četná rozhodnutí SDEU, na jejichž základě uzavřel, že režim plynoucí z čl. 173 odst. 1 směrnice o DPH se uplatní pouze na zboží a služby, které

pokračování

povinná osoba používá jak pro svá ekonomická plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak pro ekonomická plnění, u nichž daň odpočitatelná není, tedy i na zboží a služby, jejichž použití je smíšené. Zdůraznil nezbytnost zohlednění všech okolností plnění a objektivního obsahu plnění. Pokud jde o splnění důkazního břemene, pak ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2012 vytkl správci daně nekonkrétnost a vnitřní rozpornost vydané výzvy a vyslovil, že vazby vstupních zdanitelných plnění na zdanitelná plnění na výstupu by byly vyloučeny pouze tehdy, pokud by byla užívána výhradně k plněním na výstupu osvobozeným. Konkrétnější vyjádření pochybností krajský soud postrádal i ve výsledku kontrolního zjištění, stejně tak jako v doplnění zprávy o daňové kontrole. Ve vztahu ke zdanitelnému plnění prosinec 2013 vydanou výzvu rovněž posoudil jako úkon, který pro svou nekonkrétnost nemohl přenést důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Krajský soud proto uzavřel, že výzvy správce daně ze dne 20. 7. 2015 a ze dne 31. 5. 2016 neobsahovaly identifikaci pochybností o použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, přičemž tyto nedostatky nebyly zhojeny ani v odvolacím řízení. To se promítlo i do rozhodnutí žalovaného, které pochybnosti nevysvětluje a pomíjí některá podstatná přijatá zdanitelná plnění a souvislost se zdanitelnými výstupy.

[6] K žalobní námitce týkající se výstavby nové budovy – pavilonu D třetí osobou „na klíč“ vymezil rozhodnou otázku, zda tato stavba má povahu majetku vytvořeného vlastní činností žalobkyně, tj. zda se jedná o dodání zboží ve smyslu směrnice o DPH a § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH, a zda proto existuje nárok na odpočet podle § 72 odst. 6 ZDPH. I zde krajský soud vycházel z judikatury SDEU (odst. 67 – 73 rozsudku). Před výkladem Ministerstva financí v pokynu řady D upřednostnil eurokonformní výklad, pořízení budovy „na klíč“ postavil na roveň zboží opatřenému vlastní činností a spojil s tím nárok na odpočet DPH.

[7] K žalobní námitce porušení zásady legitimního očekávání krajský soud poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, a na rozsudek téhož soudu ze dne 24. 2. 2020, č. j. 6 Ads 88/2006 - 159, ovšem této námitce pro její nekonkrétnost nepřisvědčil.

[8] Krajský soud tedy rozhodnutí žalovaného zrušil pro neakceptování obsahu výzev správce daně projevující se v posouzení splnění důkazního břemene žalovaným a pro odlišné posouzení charakteru výstavby pavilonu D.

III. Kasační stížnost a další vyjádření

III. 1. Kasační stížnost

[9] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opřenou o kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); namítl tedy nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předchozím řízení a nepřezkoumatelnost rozsudku.

[10] Stěžovatel předeslal znění rozhodné právní úpravy, zejména § 72 odst. 1 písm. a) a § 76 odst. 1 ZDPH ve vztahu k uplatňování odpočtu z přijatých plnění využitých k plněním

jak osvobozeným od daně, tak k plněním zdanitelným, a znění § 73 odst. 1 a 3 a § 76 odst. 1 ZDPH ve vztahu k uplatňování odpočtu ve vztahu k majetku vytvořenému vlastní činností. Popsal, že žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání dne 30. 12. 2015 a dne 29. 4. 2016 a nárokovala jimi odpočet v řádech milionů korun. Správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti nároku, a proto požadoval jejich odstranění. Podstata věci spočívala v prokázání použití přijatých zdanitelných plnění na vstupu nejen k osvobozeným plněním bez nároku na odpočet, což je v daném případě výkon zdravotní péče, ale také ke konkrétním zdanitelným plněním na výstupu. Žalobkyně nedoložila důkazní prostředky, jimiž by nárok prokázala. Pokud jde o stavbu pavilonu D, nepovažoval ji stěžovatel za odpovídající definici obsažené v § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH.

[11] Kasační námitky stěžovatel shrnul do 4 bodů: (1) krajský soud překročil dispoziční zásadu, (2) krajský soud nesprávně právně posoudil otázku přenosu a unesení důkazního břemene, (3) krajský soud se nesprávně a nepřezkoumatelně zabýval přenosem důkazního břemene na základě zprávy o daňové kontrole a rozhodnutí o odvolání, (4) krajský soud nesprávně posoudil výstavbu pavilonu D jako majetek vytvořený vlastní činností.

[12] K námitce ad (1) stěžovatel konkretizoval, že podle názoru soudu správce daně ani stěžovatel neunesli důkazní břemeno ve vztahu k prokázání svých pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Taková námitka však nebyla obsažena v žalobě. Naopak žalobkyně v žalobě tvrdila, že na výzvy správce daně reagovala a svá tvrzení řádně prokázala. Žalobkyně vůbec netvrdila, že by správce daně ve výzvách nedostatečně popsal a nedoložil své pochybnosti a že nedošlo k přesunu důkazního břemene. K procesní zodpovědnosti poukázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78. Nejednalo se ani o odstranění formulační neobratnosti žaloby, ani nešlo o důvody, k nimž by měl soud přihlížet nad rámec kasačních námitek. Krajský soud tak porušil § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Podle názoru stěžovatele krajský soud zatížil své rozhodnutí vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.

[13] Pokud by kasační soud první námitce nepřisvědčil, zdůvodňuje stěžovatel další námitky. K námitce ad (2) týkající se posouzení přenosu důkazního břemene stěžovatel konkretizuje, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu musí být pochybnosti podloženy konkrétními skutkovými okolnostmi a vztahovat se k relevantní činnosti daňového subjektu a obsahovat racionální a logickou úvahu správce daně. Daňový subjekt musí seznat, co konkrétně správce daně považuje za neprokázané a proč prokázání určité skutečnosti požaduje. Stěžovatel je názoru, že správce daně takto postupoval. Předmětné výzvy navíc nelze posuzovat izolovaně. V dané věci žalobkyně v rámci řádných daňových přiznání nárokovala krácený odpočet v řádech stovek tisíc korun. Po třech letech podala dodatečná daňová přiznání nárokuje odpočet v krácené výši v řádech milionů korun. Nově vznesené nároky se tedy vymykaly hodnotám vykazovaným v předchozích obdobích, což byl základ pochybností správce daně. Požadavek správce daně na prokázání objektivní možnosti přiřazení přijatých plnění ke konkrétním výstupům tak není požadavkem excesivním či svévolným; nelze totiž vycházet pouze z vlastních obecných tvrzení daňového subjektu. Správce daně daňovému subjektu umožnil, aby jeho pochybnosti rozptýlil. Důkazem, že daňový subjekt výzvám porozuměl, je jeho věcná

pokračování

reakce. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s názorem krajského soudu, že užití výrazů „výhradně a primárně“ činí výzvu vnitřně rozpornou. Žalobkyně tuto formulaci nenapadala a neuvedla, jak ji tato „vada“ krátila na jejích právech. Pokud krajský soud správci daně vytýká, že žalobkyni nepředestřel, jak konkrétně lze výzvám vyhovět, poukazuje stěžovatel na jejich znění. Žalobkyně byla poučena, že odstranit pochybnosti může veškerými důkazními prostředky umožňujícími zjistit skutečný stav věci. Není povinností správce daně dohledávat za daňový subjekt důkazy a neplyne to ani ze zásad spolupráce; k tomu odkazuje na četnou judikaturu správních soudů. Pokud krajský soud na základě odkazu žalobkyně vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, sp. zn. 7 Afs 55/2013, nelze jej použít pro odlišné znění výzvy. Naopak považuje za rozhodující rozsudek téhož soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 – 32, o užití výsledků kontrolního zjištění. V daném případě jsou výtky krajského soudu o nekonkrétnosti sdělení pochybností ve výsledcích zjištění neoprávněné, neboť daňovému subjektu bylo zcela zřejmé, co je po něm požadováno.

[14] K námitce ad (3) stěžovatel konkretizuje, že vyjádření krajského soudu k přenosu důkazního břemene na základě zprávy o kontrole a odvolacího rozhodnutí jsou nesprávná a nepřezkoumatelná. Fakticky se výtky soudu vztahují k hodnocení navržených či předložených důkazních prostředků. Z logiky věci se však nejedná o podmínky přenosu důkazního břemene, ale o konečné posouzení oprávněnosti nároku na odpočet. Krajský soud tak nepřipustně smísl výsledek daňového řízení s fází, v níž mělo dojít k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Krajský soud ani neuvedl, jak má stěžovatel s těmito výtkami v dalším řízení naložit, závazný právní názor zde absentuje. Stěžovatel proto odmítá závěr krajského soudu, že se správce daně nevypořádal s tvrzením daňového subjektu, že přístroje a zdravotnický materiál slouží ke zdanitelnému plnění, kterým je poskytování stáží. Správce daně se ke stížím jednoznačně vyjádřil tak, že se jedná o poskytování zdravotní služby osvobozené od daně a bez nároku na odpočet daně na vstupu. Stáž je výukou, při níž je prováděna běžná zdravotnická činnost pod dohledem školitele a nákladem je pouze úhrada za školící činnost. Navíc daňový subjekt konkrétní vstupy ani neprokázal. Stejně tak se správce daně zabýval uplatněným kráceným nárokem na odpočet související s Nemocničními listy a jejich distribucí. I ve vztahu k nim byl daňový subjekt konkrétně vyzván k prokázání, k jaké ekonomické činnosti slouží. Daňový subjekt se k neuznanému odpočtu vyjádřil až v odvolání a jen konstatováním, že jejich prostřednictvím seznamuje veřejnost s veškerými aktivitami; tento pojem však nevysvětlil. Uvedl-li krajský soud dále jako příklad zařízení či servis ultrazvuku, poukazuje stěžovatel na skutečnost, že na středisko gynekologie nebyly v roce 2012 a 2013 účtovány žádné náklady; navíc tento přístroj měl pouze demonstrovat vztah plnění a nelze tento příklad vztáhnout na všechny přístroje. Tento příklad jen dokladuje, že daňový subjekt porozuměl tomu, co se po něm požaduje. Ve vztahu k této argumentaci krajského soudu stěžovatel rovněž uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[15] K námitce ad (4) k posouzení výstavby pavilonu D poukazuje na znění § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH a na metodickou informaci Ministerstva financí. Majetek vytvořený vlastní činností by měl vykazovat jiné podstatné znaky než přijatá plnění použitá k jeho vytvoření a nelze za ně považovat dlouhodobý majetek, který si plátce nechal postavit nebo vytvořit jinou osobou a na jehož vytvoření se sám nepodílel. Stavba pavilonu D na pozemku žalobkyně nemá zákonné znaky majetku vytvořeného vlastní činností. Česká republika

transponovala článek 18 písm. a) směrnice o DPH úžeji, což byla oprávněna učinit. Na tento případ nebylo možné aplikovat § 13 odst. 4 písm. b) a § 21 odst. 6 písm. d) ZDPH. Navíc u přijatých zdanitelných plnění uskutečněných do 31. 11. 2012 nelze nárok uplatnit po uplynutí tří let; lhůta stanovená v § 73 odst. 3 ZDPH tak uplynula; to však není podstatné, neboť se nejednalo o majetek vytvořený vlastní činností. Krajský soud provedl extenzivní výklad podmínek stanovených pro posouzení majetku vytvořeného vlastní činností. Rozsudky SDEU, na které krajský soud poukazuje, nejsou na danou věc přílehlavé, vyjma rozsudku ve věci *Gemeente 's-Hertogenbosch*, jednalo se však o výstavbu budovy na pozemku obce, kde obec předpokládala využití z 94% pro svou činnost na úseku veřejné správy a v rozsahu 6 % k činnostem nezakládajícím osvobození od daně. Krajský soud neodlišil skutkové okolnosti rozsudků, z nichž vycházel, od dané věci.

[16] Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku krajského soudu.

III. 2. Vyjádření žalobkyně

[17] Žalobkyně ve svém vyjádření ze dne 13. 11. 2020 uvedla, že krajský soud poté, kdy usoudil, že unesla důkazní břemeno, správně posuzoval, zda toto na ni opět přešlo v důsledku pochybností správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Výzvy shledal nedostatečnými, a proto krajský soud správně uzavřel, že důkazní břemeno tížilo stěžovatele. K aplikaci dispoziční zásady poukázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. ledna 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15, podle něhož formalistické lpění na dispoziční zásadě musí ustoupit tam, kde znamená neakceptovatelný zásah do základních práv a svobod účastníků. Bez posouzení výzev by krajský soud nemohl přistoupit k vypořádání žalobní námitky unesení důkazního břemene.

[18] K námitce týkající se nároku na odpočet DPH namítá, že podstatná byla míra detailu při prokazování vazby mezi konkrétními přijatými zdanitelnými plněními a konkrétními uskutečněnými zdanitelnými plněními. ZDPH počítá s tím, že některé výdaje za nakoupená zdanitelná plnění nelze jednoznačně přiřadit k plněním na výstupu, což řeší institutem krátkého koeficientu dle § 76 ZDPH. Žalovaný se však s tímto zákonným zjednodušením nespokojil a požadoval po žalobkyni, aby u každého jednotlivého plnění prokázala vazbu vstupu a výstupu, čímž tento institut v podstatě popřel. Např. k výdajům spojeným se stážisty žalobkyně vypracovala detailní mapu zdanitelných plnění podle jednotlivých středisek. Žalobkyně neuplatňovala nárok na odpočet plošně, ale jen tam, kde alespoň zčásti došlo k využití vstupu ke zdanitelným plněním na výstupu podléhajícím DPH. Pokud se vstup zdanitelného plnění netýká, nebyl uplatněn žádný nárok na odpočet. Ve vztahu ke zdravotnickým přístrojům užitým při stážích poukazuje na rozhodnutí SDEU ze dne 18. 10. 2018 ve věci C- 153/17. Nemocniční listy jsou žalobkyni vydávány noviny, které také byly předloženy k důkazu.

[19] K majetku vytvořenému vlastní činností žalobkyně argumentovala směrnicí o DPH, zejména čl. 18 písm. a), který byl implementován do ZDPH. Soudem užitou judikaturu žalobkyně považuje za přílehlavou, neboť se týká staveb vyrobených „na klíč“. Žalobkyně navrhla, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

III. 3. Doplnění kasační stížnosti

[20] Stěžovatel podáním ze dne 27. 5. 2020 upřesnil, že kasační stížností namítl nedodržení dispoziční zásady a pouze z opatrnosti se vyjádřil k věcným závěrům krajského soudu. K tomu doplňuje, že rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 24/2019 – 65, a Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 5. 5. 2021, č. j. 52 Af 43/2020 - 70, posuzovaly obdobné nároky nemocnic a oba konstatovaly legitimitu požadavku na prokázání využití zdanitelného plnění na vstupu při zdanitelných plněních na výstupu, aniž by to znamenalo jejich přímé spárování, jak dezinterpretuje žalobkyně v dané věci. I v těchto dvou podobných případech správce daně vyzýval k prokázání vazeb mezi vstupy a výstupy a daňové subjekty na to reagovaly. I při jedinečnosti každého případu je podstata uplatnění nároku stejná. Proto stěžovatel trvá na tom, že otázka přenosu důkazního břemene byla krajským soudem řešena nejen nad rámec kasačních námitek, ale i nesprávně.

III. 4. Reakce žalobkyně na doplnění kasační stížnosti

[21] Žalobkyně v podání ze dne 10. 8. 2021 zdůraznila, že krajský soud nemohl ve svém rozsudku posuzovat hmotně-právní podmínky nároku na odpočet, neboť dospěl k závěru, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ve vztahu ke svým pochybnostem. Stěžovatelem označená soudní rozhodnutí nejsou pro danou věc vůbec relevantní, neboť správcem daně vydané výzvy byly nekonkrétní, vnitřně rozporné a neodůvodněné do té míry, že jim nebylo možno vyhovět. Stěžovatel se pokouší nepřipustně redukovat metodiku aplikace kráceného nároku na odpočet na pouhé rozdělení provozu na funkční střediska a na určení typu plnění z pohledu DPH. Žalobkyně ovšem neuplatnila nárok na odpočet u všech plnění, ale detailně posuzovala, zda přijatá plnění nebyla pořízena výhradně k osvobozeným účelům. Konkretizovala vstupy přímo pořízované na střediska poskytující pouze osvobozená plnění a střediska poskytující osvobozenou i zdanitelnou péči. Žalovaný ovšem vedl dokazování pouze v obecné rovině a nevyhodnotil předložené důkazy.

[22] V případě, že by Nejvyšší správní soud přistoupil k přezkumu sporných hmotně-právních otázek, navrhuje žalobkyně položení předběžné otázky SDEU stran výkladu a aplikace uplatnění kráceného nároku na odpočet daně. Předmětem sporu je totiž aplikace některých ustanovení směrnice o DPH, a to ve vztahu k nezbytnosti prokazovat použití každého individuálního vstupu přiřazením ke konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému plnění. Stejně tak je sporný výklad režijních nákladů s ohledem na povahu ekonomické činnosti daňového subjektu, konkrétně zda do nich spadají náklady provozně-technického charakteru. K tomu žalobkyně formulovala znění předběžných otázek, jejichž zodpovězení považuje za nezbytné nejen v tomto případě, ale i pro ostatní spory probíhající v současné době v oblasti zdravotnictví, mj. poukazuje na to, že položení těchto otázek navrhuje i ve věci vedené u tohoto soudu pod sp. zn. 10 Afs 195/2021.

[23] Jinak žalobkyně setrvává na svém návrhu na zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

IV. 1. Podmínky projednání kasační stížnosti

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a za stěžovatele jedná zaměstnanec s předepsaným vzděláním. Kasační stížnost je tedy přípustná a projednatelná.

[25] Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[26] Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

IV. 2. Posouzení důvodnosti kasačních námitek

[27] Kasační stížnost stojí na kasačních důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Předně je třeba se zabývat kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy namítanou vadností postupu krajského soudu a nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, neboť jen u přezkoumatelného rozsudku lze zpravidla vážit důvodnost věcných kasačních námitek.

IV. 2. a) porušení dispoziční zásady

[28] Stěžovatel spatřuje vadu v postupu krajského soudu v tom, že nedbal dispoziční zásady a opřel svůj zrušující rozsudek o důvody, které nebyly žalobkyní v žalobě namítány. Konkrétně se jedná o nedostatek námitek směřujících proti obsahu správcem daně vydaných výzev, které nemohly být důvodem přenesení důkazního břemene ze správce daně zpět na žalobkyni.

[29] Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. soud napadené výroky rozhodnutí přezkoumává v mezích žalobních bodů. Vybočit z jejich mezí může pouze za situace, kdy je správní rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů, a z těchto důvodů je lze zrušit bez jednání [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], nebo je nicotné (§ 76 odst. 2 s. ř. s.), nebo v případech judikaturou vymezených (např. existence prekluze nebo nerespektování závazného právního názoru soudu). K vadám řízení v postupu správního orgánu může soud přihlížet nad rámec žalobních bodů, jen pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (k tomu srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84, publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS).

[30] V daném případě žaloba stála na tvrzení, že v daňovém řízení byla dostatečně prokázána vazba mezi zdanitelnými plněními na vstupu a konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu pro uplatnění nároku na odpočet DPH, a dále na tvrzení, že správcem daně byla nesprávně právně posouzena stavba pavilonu D. Žaloba vytykala správci daně nesprávné právní posouzení a ignorování navržených či předložených důkazních prostředků a nerespektování zásady legitimního očekávání. V žalobě byl podrobně popsán skutkový stav, jednotlivé činnosti zdravotnického zařízení, nákupy přístrojů a materiálu a

pokračování

jejich význam z hlediska nároku na odpočet DPH. Ve vztahu k unesení důkazního břemene žaloba vytýkala, že žalobkyně měla být správcem daně být poučena o tom, jakým způsobem má prokázat svá tvrzení, neboť je to správce daně, kdo odpovídá za řádné zjištění všech skutečností. Zde žalobkyně zmínila i to, že měla být výzvou poučena, jak jí má být vyhověno (bod 6.4. žaloby). Správce daně tím, že navržené důkazy neprovedl, znemožnil žalobkyni unést důkazní břemeno, navíc v některých případech prokázání ani nebylo možné (např. v případě nákupu a užití jehel). Žaloba také napadala posouzení cenotvorby žalovaným a poukazovala na směrnici o DPH a na judikaturu SDEU ve vztahu k posouzení majetku vytvořeného vlastní činností.

[31] Krajský soud vytkl správci daně, že ve výzvě ke zdaňovacímu období za prosinec 2012 neuvedl konkrétně své pochybnosti, které ho vedly k vydání výzvy, a nebylo z ní zřejmé, z jakého důvodu správce daně dospěl k tomu, že vyjmenované výstupy nemají přímou vazbu k přijatelným zdanitelným plněním, a nepředestřel, jak lze jeho pochybnosti odstranit. Výzvu navíc označil za vnitřně rozpornou. V důsledku těchto vad výzvy nemohlo být důkazní břemeno přeneseno zpět na žalobkyni. Vyjádření pochybností krajský soud neshledal ani ve zprávě o daňové kontrole, s jejímiž závěry ve vztahu k jednotlivým plněním se navíc neztotožnil. Pokud jde o výzvu vztahující se ke zdaňovacímu období prosinec 2013, krajský soud konstatoval, že neobsahuje uvedení pochybností správce daně, a proto nemohla přenést důkazní břemeno zpět na žalobkyni.

[32] Z hlediska posuzované kasační námitky není důležitý obsah obou výzev vydaných správcem daně ani skutečnost, že na ně žalobkyně věcně reagovala a proti jejich obsahu vůči správci daně v odvolacím řízení ničeho nenamítala. Podstatné je, že krajský soud jím tvrzené nedostatky výzev promítl do svého rozsudku jako stěžejní důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného, aniž to bylo v žalobě namítáno. Rozhodující není ani odkaz žalobkyně na nález Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15. Ten se totiž zabýval sankčním řízením a výjimku z dispoziční zásady shledal v případě uložení pokuty za jednání, které podle jiného rozhodnutí soudu vůbec nebylo deliktním jednáním, a žalobce toto nenamítal. Jak výše uvedeno, v žalobě určitá zmínka směřující proti postupu správce daně při odstraňování pochybností uvedena byla, byť postrádala kvalitu řádně zdůvodněného žalobního bodu. Podstatný však je názor žalobkyně obsažený ve vyjádření ke kasační stížnosti, že se soud náležitostmi výzvy musel zabývat proto, aby mohl posoudit splnění důkazního břemene, což bylo žalobou napadeno. Tomu je třeba přisvědčit. Má-li soud posuzovat splnění důkazního břemene, musí si nejprve ujasnit, zda daňový subjekt toto břemeno v dané fázi daňového řízení nesl, či nikoliv. Z toho plyne závěr, že krajský soud nepřekročil dispoziční zásadu, pokud se nad rámec žalobních bodů zabýval tím, zda výzvy správce daně byly úkonem, který přenesl důkazní břemeno na daňový subjekt, tedy zda správce daně prokázal splnění podmínek stanovených v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. naplněn není.

IV. 2. b) náležitosti výzev správce daně

[33] Za této situace je třeba přistoupit k posouzení další kasační námitky, že krajský soud v rozporu se skutečností i se zákonem označil tyto výzvy za nedostatečné k tomu, aby byly vůči daňovému subjektu účinné. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a

dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Podle odst. 5 písm. c) téhož ustanovení je na správci daně, aby prokázal mj. neúplnost, nesprávnost či nevěrohodnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

[34] Výzva správce daně ze dne 20. 7. 2015 (zdaňovací období prosinec 2012) byla vydána v rámci daňové kontroly a reagovala na dříve podané vyjádření daňového subjektu a konkretizovala zdanitelná plnění, u nichž správce daně dospěl k závěru, že přijatá zdanitelná plnění jsou primárně a výhradně využívána pro zdravotní péči, která je osvobozena od daně. Obsah této výzvy krajský soud podrobně popsal v odst. 19 napadeného rozsudku. Lze stručně zopakovat, že výzva obsahovala v bodě 1. sdělení o vyhodnocení vyjádření daňového subjektu k dodatečnému daňovému přiznání a právní názor správce daně na možnost uplatnění požadovaného odpočtu a konkretizovala jednotlivá přijatá zdanitelná plnění formou tabulky vypočítávající provozně-technické náklady a výčtem ostatních plnění s požadavkem, aby daňový subjekt prokázal, jak využívá uvedená zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností pro plnění, která od daně osvobozena nejsou. V bodě 2. výzva požadovala odstranění pochybnosti týkající se využití autorádia a v bodě 3. předešla svůj právní názor na majetek vytvořený vlastní činností, přičemž konkretizovala přehled plnění a vypočetla několik případů, kdy plnění nebylo doloženo řádnými doklady. Závěrem správce daně uvedl, že daňový subjekt svá tvrzení může doložit jakýmkoliv prostředky.

[35] Jak krajský soud, tak účastníci řízení odkazují na četnou judikaturu tohoto soudu k tomu, jak mají být vyjádřeny pochybnosti správce daně a jak dalece má být konkretizována možnost doložení sporných skutečností. Judikatura je ovšem odrazem různých skutkových okolností v tom kterém případě, přičemž způsob doložení sporných skutečností lze někdy správcem daně výslovně označit, jindy to ze strany správce daně možné není a je na iniciativě daňového subjektu, aby svá tvrzení doložil či označil možné důkazní prostředky.

[36] Nejvyšší správní soud je názoru, že vyhodnocení vyjádření a podkladů předložených daňovým subjektem s dodatečným daňovým přiznáním a předeštěním právního názoru, že na základě těchto podkladů nelze nárok na odpočet přiznat, včetně konkretizace zákonných podmínek, které správce daně za současné důkazní situace neshledal naplněnými, lze akceptovat jako sdělení důvodů pochybností správce daně. Výzva v bodě 1. požaduje prokázání jakýmkoliv důkazními prostředky, že přijatá zdanitelná plnění daňový subjekt používá v rámci svých ekonomických činností pro plnění, která nejsou osvobozena od DPH podle § 58 zákona o DPH, v bodě 2. prokázání, že autorádio bylo daňovým subjektem použito pro jeho ekonomickou činnost a v bodě 3. prokázání, že nárok je uplatňován oprávněně. S ohledem na rozsah a charakter činnosti žalobkyně považuje Nejvyšší správní soud vyjádření pochybností v daném případě za dostačující, stejně tak jako výzvu k odstranění těchto pochybností za odpovídající dané věci. Ostatně žalobkyně na výzvu konkrétně reagovala. Nejvyšší správní soud považuje za relevantní odkaz na rozsudek tohoto soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 – 32, vymezující podmínky výzvy správce daně s přihlédnutím k okolnostem případu, přičemž

pokračování

za stěžejní označuje skutečnost, aby daňovému subjektu byla dána možnost reagovat a prokazovat svá tvrzení (odst. 31 - 34 cit. rozsudku). Navíc nelze odhlédnout od skutečnosti, že pochybnosti správce daně a rozpor mezi jeho názorem a názorem daňového subjektu se odehrával zejména v rovině právní, kde bylo na základě skutkových okolností zejména třeba dosáhnout odstranění právních nejjasností.

[37] Krajský soud ovšem tuto výzvu označil i za vnitřně rozpornou proto, že v ní správce daně obecně konstatoval, že přijatá zdanitelná plnění jsou podle jeho názoru *primárně a výhradně* využívána pro zdravotní péči osvobozenou od daně, přičemž vazba zdanitelných plnění na výstupu by byla vyloučena jen při *výhradním* užití k plněním od daně osvobozeným. Ve výzvě pak krajský soud postrádal pochybnosti právě o tom, o jaký charakter plnění se jedná, a označil za nereálné, aby přímý vztah byl vyžadován individuálně při tak rozsáhlé činnosti. Je pravdou, že správce daně své pochybnosti tímto způsobem vyjádřil, ovšem v části výzvy popisující právě tyto jeho pochybnosti. Požadavek na vyhovění výzvě takto formulován není. Případná nesprávnost právního názoru, o který se opírají pochybnosti správce daně, není důvodem, pro který by bylo možno považovat výzvu za neúčinnou vůči daňovému subjektu; právní názor se může tříbit v průběhu celého řízení. Ani z tohoto důvodu kasační soud nepřisvědčil posouzení výzvy provedenému krajským soudem.

[38] Výzva správce daně ze dne 31. 5. 2016 (zdaňovací období prosinec 2013) byla vydána v rámci postupu k odstranění pochybností (poznámka NSS: časově předcházela výzvě za zdaňovací období prosinec 2012). Podle § 89 odst. 1 daňového řádu, *(m)á-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností*. Ve výzvě mají být podle odst. 2 téhož ustanovení pochybnosti správce daně uvedeny *způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností*. Krajský soud na citovaná ustanovení daňového řádu neodkazuje, i tuto výzvu posuzuje ve stejných zákonných mezích jako výzvu týkající se zdaňovacího období prosinec 2012. To ovšem není podstatné, neboť i výzva vydaná v rámci postupu k odstranění pochybností má své podmínky. Pokud jde o znění výzvy za zdaňovací období prosinec 2013, je v ní uvedeno, že správce daně zjistil, že dodatečným daňovým přiznáním došlo ke značné změně v nároku na odpočet daně, což vyčísluje, a dodává, že sdělení a podklady s dodatečným daňovým přiznáním předložené tento rozdíl dostatečně neobjasňují a není z nich zřejmé, zda dodatečně vykázaná zdanitelná plnění, jež vyjmenovává, nejsou používána výhradně ke zdravotní péči od daně osvobozené. K odstranění těchto pochybností byl daňový subjekt vyzván a bylo mu uloženo předložit evidenci podle § 100 ZDPH a důkazní prostředky potvrzující skutečnosti uvedené v dodatečném přiznání včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním. Poučení o možnostech odstranění pochybností pak odpovídá obsahu § 89 odst. 2 daňového řádu.

[39] Pokud stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012 – 35, lze z něho skutečně vycházet, mj. i proto, že ve

vztahu k náležitostem výzvy mapuje i předchozí judikaturu. Skutečnost, že se jedná o judikaturu k někdejšímu vytýkácímu řízení, použitelnosti při posuzování postupu k odstranění pochybností není na překážku. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl: „(z) usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, publikovaného pod č. 1729/2008 Sb. NSS, vyplývá, že toto usnesení není možné aplikovat mechanicky, bez přihlédnutí ke konkrétním okolnostem případu. Je také třeba vzít v potaz další relevantní judikaturu k dané otázce, kterou Nejvyšší správní soud shrnul ve svém rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 – 117, www.nssoud.cz, jehož závěry lze přiměřeně použít i na nynější případ. V konkrétní věci je proto třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Nepřípustně formálním shledává Nejvyšší správní soud přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytýkácího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytýkácí řízení. Jde o opačný protipól nesprávného přístupu žalovaného, který redukuje dopad usnesení rozšířeného senátu na případy, kdy správce daně odkazoval na příslušný řádek daňového přiznání s tvrzením, že v této věci na konkrétní řádek odkazováno nebylo, a proto se usnesení rozšířeného senátu na tento případ nevztahuje. Dopad rozhodnutí rozšířeného senátu byl nepochybně širší a je třeba skrze toto rozhodnutí poměřovat všechny výzvy, jimiž je zahajováno vytýkácí řízení i ve vztahu k následným úkonům ve vytýkáčím řízení. Nejvyšší správní soud proto neshledal žádných odlišností a důvodů, pro které by měl postupovat odlišně než ve stěžovateli známých rozsudcích ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010 - 227 a ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008 - 93. Rovněž tehdy soud přihlédl k tomu, že smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Výzvy sice naznačovaly jisté pochybnosti správce daně o uplatněném nadměrném odpočtu za daná zdaňovací období, nebyly vzhledem na vyslovené závěry rozšířeného senátu dostatečně konkrétní. Přesto s ohledem na posuzovaný případ tato pochybení nedosáhla takové intenzity, která by představovala důvod pro vyslovení nezákonnosti výzev a zároveň na ně navazujících vytýkáčích řízení. I po rozhodnutí rozšířeného senátu lze připomenout též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, ve kterém kasační soud konstatoval, že vadnost právního aktu (v projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát tohoto aktu jeho obsah správně vyloží. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že tento rozsudek má své místo i po rozhodnutí rozšířeného senátu. Zatímco totiž rozšířený senát formuloval požadavek na určitost vydané výzvy, rozhodnutí sp. zn. 1 Afs 155/2005 obsahuje stanovisko pro případy, kdy výzva, i přes nedostatky v její určitosti, vyvolá adekvátní reakci ze strany daňového subjektu.“

[40] Nejvyšší správní soud proto výzvu vydanou v rámci postupu k odstranění vztahující se ke zdaňovacímu období prosinec 2013 rovněž shledal postačující a se závěrem krajského soudu se neztotožnil.

IV. 2. c) ostatní námítky a návrhy

[41] Stěžovatel rovněž namítá, že krajský soud v rozsudku neuvedl závazný právní názor, tedy že nekonkretizoval, jak má žalovaný s výtkami soudu naložit. Této kasační

pokračování

výtce lze přisvědčit, neboť krajský soud v odst. 62 uzavírajícím hodnocení výzev skutečně jen shrnuje nedostatky, pro které výzvy nepovažuje za účinné, s žádným právním názorem na další postup žalovaného je však nespojuje. Nic takového není ani v odst. 78 napadeného rozsudku shrnujícím důvodnost žaloby. To je v rozporu s § 78 odst. 5 s. ř. s. Toto pochybení však s ohledem na odlišné posouzení výzev kasačním soudem postrádá pro další řízení význam.

[42] Krajský soud v odst. 61 napadeného rozsudku dále zmiňuje, že argumentace žalovaného o neprokázání nároku na odpočet se v několika konkrétních bodech nedotýká pochybností, které byly vyjádřeny ve výzvách, a tyto pochybnosti nejsou zřejmé ani z odůvodnění rozhodnutí. Krajský soud zde totiž dílčím způsobem hodnotil unesení důkazního břemene daňovým subjektem ve vztahu ke splnění zákonných podmínek nároku. To bylo při důvodech, pro které krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, nadbytečné, navíc neúplné. Za situace, kdy Nejvyšší správní soud neakceptoval jeho závěry o účincích výzev správce daně vůči daňovému subjektu, však bude na krajském soudu, aby v mezích kasačních námitek splnění zákonných podmínek a prokázání uplatněného nároku posoudil v úplnosti.

[43] Nejvyšší správní soud nemohl přistoupit k posouzení hmotně-právních podmínek nároku, pokud tak neučinil krajský soud. Právní úvahy stěžovatele i žalobkyně předestřené „z opatrnosti“ tak zatím nejsou relevantní. Za takové situace ani nepřichází v úvahu položení žalobkyni navrhované předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, neboť návrh směřuje k výkladu podmínek uplatnění kráceného nároku na odpočet daně.

IV. 2. d) majetek vytvořený vlastní činností

[44] Krajský soud jako další důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného uvedl nesprávné právní posouzení majetku vytvořeného vlastní činností; zde tedy hodnotil naplnění hmotně-právních podmínek, a proto tak může učinit i kasační soud. Sporné je, zda budovu D, kterou žalobkyně nechala postavit „na klíč“, lze považovat za dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností, či nikoliv.

[45] Stěžovatel již ve svém rozhodnutí o odvolání (odst. 36 – 39) vyslovil právní názor, že dlouhodobý majetek je třeba posuzovat podle § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH, a s poukazem na důvodovou zprávu a metodickou informaci MF ke změnám v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet zveřejněnou dne 14. 3. 2011 uzavřel, že takovým majetkem není majetek, který si plátce nechal vyrobit, postavit nebo vytvořit jinou osobou a na jehož vytváření se nepodílel (např. stavba „na klíč“ od jednoho dodavatele). Ve vztahu k nároku týkajícímu se období do 31. 11. 2012 navíc poukázal na běh lhůty podle § 73 odst. 3 ZDPH, což ovšem nepovažoval za podstatné, když o majetek vytvořený vlastní činností nešlo. Vyjádřil se i k odvolacím poukazům na rozhodnutí SDEU ve věcech C - 299/11 a C - 92/13 (odst. 54 - 60) popisem skutkových podstat případů a závěrem, že žádný z nich neodpovídá nyní posuzované věci, a navíc se SDEU výslovně k podmínkám posouzení majetku jako dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností nezabýval. Na tomto názoru setrval i v průběhu soudního řízení a v kasační stížnosti k němu dodal, že jinak by ustanovení § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH ztratilo smysl, přičemž znění tohoto ustanovení je

v mezích, které umožňuje čl. 18 písm. a) směrnice o DPH. Znovu zde také připomněl lhůtu plynoucí z § 73 odst. 3 ZDPH.

[46] Krajský soud pak, jak výše uvedeno, citoval judikaturu SDEU a svůj závěr opřel o eurokonformní výklad vnitrostátní právní úpravy, k němuž je v případě nepřímého účinku směrnice povinen a který nadřadil výkladu Ministerstva financí v pokynu řady „D“.

[47] Podle § 72 odst. 6 ZDPH *(p)oužije-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.*

[48] 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.*

[49] Podle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH *se za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu 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.*

[50] Podle čl. 168 směrnice o DPH *(j)sou-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.*

[51] Podle čl. 18 písm. a) směrnice o DPH *(č)lenské státy mohou považovat za dodání zboží za úplatu tato plnění: 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.*

[52] Podle čl. 27 Směrnice o DPH *(a)by členské státy zabránily narušení hospodářské soutěže, mohou po konzultaci s výborem pro DPH považovat za poskytnutí služby za úplatu poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, pokud by daň z takové služby nebyla plně odpočitatelná, kdyby byla poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.*

[53] Krajský soud na základě judikatury SDEU vztahující se zpravidla k výkladu obdobných ustanovení předchozí „šesté“ směrnice dovodil nezbytnost posouzení pořízení dlouhodobého hmotného majetku formou „na klíč“ za majetek vytvořený vlastní činností. Zdůraznil, že rozhodná ustanovení ZDPH provádějí směrnici o DPH a je třeba je vykládat

pokračování

souladně s ustanoveními této směrnice, v tomto případě s jejím čl. 18 písm. a), jemuž obdobně předcházela úprava v čl. 5 odst. 7 písm. a) „šesté“ směrnice (pozn. NSS: tato návaznost má význam s ohledem na užitou judikaturu SDEU).

[54] Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje a je rovněž názoru, že rozhodnutí SDEU ze dne 8. 11. 2012, věc C – 299/11, *Gemeente Vlaardingen*, a ze dne 10. 9. 2014, věc C - 92/13, *Gemeente's-Hertogenbosch*, jsou pro posouzení řešené věci přílehlavým vodítkem. Z obou rozhodnutí SDEU krajský soud podrobně cituje v odst. 70 a 71 napadeného rozsudku. Lze tedy pouze připomenout, že v prvním případě (C – 299/11) se jednalo o hřiště, které obec pronajímala sportovním sdružením, to nechala pokrýt umělým povrchem, přičemž nemohla provést odpočet vynaložené částky DPH, neboť její pronajímání dalším subjektům bylo činností od daně osvobozenou. 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 osobou. 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 jejího 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.“

[55] Ve druhé věci (C – 92/13) se jednalo o případ, kdy si orgán veřejné správy pro vlastní potřebu a pro poskytování plnění nechal na svém pozemku postavit budovu, u níž mělo být využito z 94 % plochy pro vlastní potřeby orgánu 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. SDEU vyslovil, že se na tento případ vztahuje ustanovení čl. 5 odst. 7 „šesté směrnice“, tedy 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 (...)“.

[56] Nejvyšší správní soud sdílí právní názor krajského soudu o obdobném charakteru plnění jako v posuzovaném případě, kdy subjekt, který poskytuje převážně zdanitelná plnění osvobozená od daně na výstupu bez nároku na odpočet na vstupu, zčásti však též zdanitelná plnění podléhající dani na výstupu s nárokem na odpočet daně na vstupu, objednal vybudování stavby na vlastním pozemku za úplatu.

[57] Česká republika transponovala předmětné ustanovení směrnice o DPH v § 13 odst. 4 písm. b) v kombinaci s § 4 odst. 3 písm. e) a § 72 odst. 6 ZDPH. Stěžovatel tvrdí, že přímo ze znění § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH plyne nemožnost podřazení výstavby pavilonu „D“ formou „na klíč“ pojmu dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností. Tak tomu ovšem není; ZDPH stanoví, že 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*. Vymezení pojmu „vytvoření v rámci svých ekonomických činností“ však již zákon nedefinuje, což dává prostor k úvaze, jaké činnosti tomuto pojmu lze podřadit. Citované ustanovení ZDPH nepovažuje Nejvyšší správní soud za rozporné se směrnicí o DPH, neboť je lze vyložit tak, aby jí neodporovalo. To krajský soud učinil, když před zužujícím výkladem obsaženým v pokynu Ministerstva financí upřednostnil širší eurokonformní výklad podložený rozhodnutími SDEU. Výklad zaujatý krajským soudem navíc lépe odpovídá smyslu a účelu a základnímu principu daně z přidané hodnoty, a sice nastavit její pravidla tak, aby působila v hospodářském životě pokud možno co nejvíc neutrálně.

[58] Krajský soud se ovšem nezabýval tím, zda nárok žalobkyně není prekludován, protože na tom nestálo rozhodnutí žalovaného, byť se žalovaný o prekluzi nad rámec podstatného odůvodnění zmínil. Prekluzi však je třeba vždy vážit z moci úřední; v daném případě by navíc bylo nelogické očekávat, že by byla součástí žalobních bodů. Krajský soud ani blíže nezkoumal, že tento nárok podle zprávy o daňové kontrole (str. 14) také trpěl určitými dokladovými deficity.

IV. Závěr

[59] Kasační stížnost stěžovatele byla v podstatné míře důvodná. Krajský soud nesprávně posoudil náležitosti výzev správce daně a tím i existenci důkazního břemene na straně žalobkyně. Nárok spojený s výstavbou pavilonu „D“ nebyl posouzen ze všech zákonných hledisek. Zrušující rozsudek krajského soudu také neobsahoval závazný právní názor, podle něhož měl žalovaný ve věci dále postupovat. Tím byly naplněny kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[60] Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[61] Krajský soud v dalším řízení bude vycházet ze skutečnosti, že výzvy správce daně byly dostatečné k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt, a v mezích žalobních

pokračování

bodů posoudí, zda ten své důkazní břemeno unesl a správce daně měl dostatek podkladů pro rozhodnutí. Posoudí i splnění hmotně-právních otázek, tj. naplnění podmínek nároku. Ve vztahu k pavilonu „D“ pak zváží, zda při jím vyslovené správnosti posouzení výstavby jako dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností nebrání jiné okolnosti zjevné ze spisu přiznání nároku. Tímto právním názorem je krajský soud vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[62] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 3 věť první s. ř. s., krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 6. září 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu