



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje,**
IČO 27256391,
sídlem Žižkova 146, Kolín,
zastoupená advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčkem, LL.M.,
sídlem Karolinská 654/2, Praha,

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

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

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55024/17/5300-21441-711676, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů částku 35 912 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL.M., advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil

dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“):

- ze dne 7. 9. 2016, č. j. 3929926/16/2111-50523-204733, jímž byl za zdaňovací období prosinec 2012 vyměřen rozdíl oproti poslední známé dani ve výši - 4 071 324 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za prosinec 2012“);
 - ze dne 10. 10. 2016, č. j. 4167512/16/2111-50523-204733, jímž byl za zdaňovací období prosinec 2013 vyměřen rozdíl oproti poslední známé dani ve výši - 71 337 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za prosinec 2013“).
2. Žalobkyně namítá, že jí byla nesprávně a nezákonně stanovena výše nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období prosinec 2012 a prosinec 2013, neboť žalovaný a správce daně dospěli k závěru, že nesplnila podmínky stanovené zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „ZDPH“) pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu z přijatých plnění. Uvádí, že žalovaný a správce daně nesprávně posoudili věc po stránce skutkové i právní, ignorovali důkazní prostředky jí předkládané, nevyslechli navržené svědky, současně však požadovali předložení dalších důkazních prostředků v takovém detailu, že je nebylo reálné předložit. Podle žalobkyně žalovaný ani správce daně nerozporují způsob, jakým uplatňuje odpočet DPH na vstupu, ale prokazování souvislosti a vazby těchto vstupů na konkrétní zdanitelné výstupy a nárok na odpočet u pavilonu D. Žalobkyně též namítá, že žalovaný vydal platební výměry navzdory ustálené správní praxi, a postupoval tak v rozporu se zásadou legitimního očekávání; žalobkyně uplatňuje odpočet stejným způsobem již několik let, správce daně v minulosti podrobil tento způsob několika kontrolním postupům a neshledal, že by odpočet byl uplatňován v rozporu se ZDPH nebo že by žalobkyně svůj nárok na odpočet neprokázala.
3. Žalobkyně uvádí, že vedle zdravotních výkonů, které jsou plněními od DPH osvobozenými, poskytuje též plnění zdanitelná, a to včetně zdravotních výkonů, u nichž se DPH uplatňuje. Jde např. o kosmetické výkony, interrupce na přání pacientky, odběry krve pro orgány činné v trestním řízení, poskytování nadstandardní péče, sterilizace, klinické studie, odborné stáže, převozy sanitkou hrazené pacientem, parkovné, poplatek za účast na kongresu, poplatek za uložení těla zemřelého, telefonní hovory, prodej obědů, poplatky za vystavené recepty, laboratorní vyšetření, rozborů krve vyžádané např. cizineckou policií, odvoz zapůjčené sondy, vzdělávací kurzy, poskytnutí reklamy, marketingový poplatek, mytí aut, služby dispečinku, testování vzorků, praní prádla, výpisy ze zdravotní dokumentace, výpis z knihy narození, výpis RTG na CD, vyšetření pro získání řidičského průkazu, vyšetření pro získání zbrojního průkazu, vyšetření pro Policii ČR, doprovod osob, ubytování s TV, PC, telefony, doprovod u porodu, informování rodiček, foto ze sonografického vyšetření, půjčovné knih, statistické průzkumy, konference chirurgické dny a další. Dodatečná daňová přiznání byla podána na základě přijatých daňových dokladů, které se týkají plnění různého provozně technického charakteru využívaného jak v rámci poskytování zdravotnických služeb, tak i zdanitelných plnění. Generování zdanitelných plnění nelze zcela oddělit od poskytování zdravotní péče. Například pokud slouží vstupy k poskytování od DPH osvobozené zdravotnické služby (léčbě) a souběžně zdanitelným plněním – stážistům k zaučení, náleží žalobkyni nárok na odpočet krácený koeficientem u vstupů, se kterými stážisté na nemocničních odděleních, na kterých se zaučují, přichází do styku. Stejně tak nelze odepřít nárok na odpočet z ultrazvukového přístroje pro těhotné, který sice primárně slouží k ultrazvukovému

vyšetření, ale současně též k poskytování zdanitelných plnění v podobě fotografií. Vazbu mezi vstupy a výstupy žalobkyně sleduje prostřednictvím funkčního rozdělení na vnitropodniková střediska. Krácený nárok na odpočet uplatňuje žalobkyně pouze na střediscích, která generují oba typy plnění, a to u vstupů, které souvisí se zdanitelnými výstupy. Jako příklad uvádí nárok na odpočet DPH u mikroskopu, odběrového materiálu či reagensů u střediska, které poskytuje rozborů krve pro pacienty a současně pro veterinární účely.

4. Nárok na odpočet byl krácen koeficientem prostřednictvím tzv. *pro rata* metody dle § 76 ZDPH. Zákonná konstrukce umožňuje uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu v případě, kdy není možné zjistit, v jaké míře vstup slouží k jakým činnostem. Jako příklad uvádí žalobkyně balení obsahující 1 000 ks chirurgických jehel. Nelze prakticky zjistit, kolik bylo použito v rámci osvobozené zdravotní péče a kolik ke zdanitelným plněním, např. propíchnutí uší.
5. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, že s ohledem na svoji důkazní povinnost dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) neprokázala, že předmětná plnění byla použita též pro zdanitelná plnění a že je povinna u jednotlivých vstupů určit, k jakým konkrétním zdanitelným výstupům se vztahují. Žalovaný se dle žalobkyně mylí v představě, do jakého detailu má a může být dokládána souvislost žalobkynin nakupovaných vstupů se zdanitelnými výstupy.
6. Žalovaný postupuje nezákonně, když tvrdí, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, aniž by jí sdělil, jakým způsobem by souvislost bylo možné prokázat do většího detailu, nadto za situace, kdy žalovaný neprovedl označené důkazy, např. svědecké výpovědi. Žalovaný tak jednal v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“), který v rozsudku ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 55/2013-37, uvedl, že je povinností správce daně, aby ukládá-li daňovému subjektu povinnost procesního charakteru, jej řádně poučil, jakým způsobem lze tuto výzvu splnit, resp. jakým způsobem (za použití jakých důkazů, nebo předložením důkazů) lze výzvě vyhovět. Žalovaný a správce daně neustále kladli další požadavky na prokázání vazby mezi jednotlivými zdanitelnými vstupy a souvisejícími výstupy. Nebrali přitom v potaz schopnost a reálnou možnost žalobkyně takové důkazní prostředky předložit a sami jí nenavrhli možnost nebo způsob, jakým by mohla tuto vazbu prokázat. Žalobkyně navrhla výslechy svědků, žalovaný je však bezdůvodně odmítl. Přístup žalovaného znamená faktické popření možnosti využít nárok na odpočet daně u plnění na vstupu, u nichž je nemožné zjistit, v jaké míře slouží jakým činnostem, tj. kdy je pouze zjistitelné, že slouží jak pro osvobozená, tak zdanitelná plnění na výstupu. Pokud by pro umožnění nároku na odpočet daně bylo nutné určit, u jakého konkrétního plnění byla například chirurgická jehla použita, pak důsledkem takového postupu by bylo popření aplikace koeficientu dle § 76 ZDPH, ale nárok na odpočet by u každé konkrétní jehly byl buď plný (při použití pro zdanitelné plnění), nebo by nebyl vůbec (při použití pro osvobozené plnění). Praktickým výsledkem by pak bylo odeprání nároku na odpočet daně ve všech případech, protože zjistit použití každé jehly je nemožné a reálně nesplnitelné. Žalobkyně též nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že nárok na odpočet předpokládá, že náklady vynaložené na pořízení zboží nebo služeb na vstupu jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, a že v případě stáží nelze uplatnit odpočet na materiál a opotřebení, neboť ty jsou již zahrnuty v úhradě od zdravotní pojišťovny, která hradí zdravotní péči jako takovou. Systém úhrad za zdravotní

péči od zdravotních pojišťoven přitom nijak nezohledňuje typ materiálů nebo zdravotních přístrojů a jejich ceny.

7. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, že pavilon D, který si žalobkyně nechala postavit na klíč na vlastním pozemku, nelze považovat za majetek vytvořený vlastní činností ve smyslu § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH. Dle pravidel určených Soudním dvorem Evropské unie (Soudní dvůr Evropské unie či Evropský soudní dvůr dále jen „SDEU“) v rozsudku ze dne 10. 9. 2014 ve věci C-92/13, *Gemeente 's-Hertogenbosch* (dále jen „*Gemeente 's-Hertogenbosch*“) a rozsudku ze dne 8. 11. 2012 ve věci C-299/11, *Gemeente Vlaardingen* (dále jen „*Gemeente Vlaardingen*“) vzniká majetek vytvořený vlastní činností tehdy, pokud je na pozemku předaném objednatelem k výstavbě třetí osobou postavena budova na klíč. Žalovaný i správce daně však argumentaci uvedenými rozsudky odmítli s tím, že jde o jiný skutkový stav, a naopak poukázali na informaci Ministerstva financí, podle níž stavbu na klíč za majetek vytvořený vlastní činností považovat nelze. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že by informace Ministerstva financí měla aplikační přednost před rozhodnutím SDEU. Přitom poukazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005-59.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že aby byla DPH na vstupu odčitatelná, musí mít přijatá plnění na vstupu přímou spojitost s plněními na výstupu zakládající nárok na odpočet. Žalobkyně byla povinna unést břemeno tvrzení a důkazní ohledně skutečností uváděných v dodatečných daňových tvrzeních. Byla tedy povinna prokázat, že předmětná přijatá plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti pro plnění uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH a že mají přímou vazbu na uskutečněná zdanitelná plnění, a též prokázat oprávněnost nároku na odpočet DPH vztahujícímu se k majetku vytvořenému vlastní činností. Daňový subjekt je povinen u jednotlivých vstupů přiřadit, k jakým osvobozeným či zdanitelným výstupům se vztahují. Nelze paušálně říci, že všechny přijaté vstupy na středisku nemocnice poskytujícím osvobozená i zdanitelná plnění jsou použity v rámci ekonomické činnosti ke zdanitelným plněním. Není podstatné, zda jsou přijatá plnění používána primárně k poskytování osvobozených plnění bez nároku na odpočet DPH a sekundárně k poskytování plnění zdanitelných, ale zda jsou použita výhradně k poskytování plnění osvobozených, nebo i k poskytování zdanitelných plnění. Vzájemný poměr obou druhů plnění má prostřednictvím krátkého koeficientu přímý dopad na výši odpočtu. Žalovaný nerozporuje výši vypořádacího koeficientu. Příklad ultrazvuku, kde žalobkyně samozřejmě prokáže přímou a bezprostřední vazbu se zdanitelnými plněními, nelze zobecnit na veškeré pořízené přístroje, u nichž byl nárok na odpočet uplatněn. Žalobkyně nedoložila důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné jednotlivá přijatá plnění přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Pouze typově uvedla, jaká zdanitelná plnění se na středisku nemocnice provádějí, ale nespojila je s žádným konkrétním zdanitelným výstupem. Ohledně odborných stáží žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí. Uvádí, že stážisté se podílí na provádění běžné zdravotní činnosti, která by byla poskytována, i pokud by stážista nebyl přítomen. Žalobkyně neprokázala, že do ceny odborné praxe jsou zakalkulovány náklady související s pořízením zdravotnického materiálu nebo opotřebením zdravotnického přístroje.
9. K ultrazvukovému přístroji pro těhotné uvedl, že žalovaný ani správce daně nerozporovali, že žalobkyně má při pořízení takového přístroje nárok na odpočet v poměrné výši, je však na žalobci, aby unesl břemeno důkazní a prokázal, jakým způsobem dochází k využití jmenovaného přístroje k plněním osvobozeným a zdanitelným, což lze dle žalovaného prokázat přesně.

10. K námitce žalobkyně, že stavbu na klíč lze považovat za majetek vytvořený vlastní činností, konstatuje, že unijní právní úprava či judikatura nevymezuje dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Pod definici dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností dle ZDPH nespadá nabytí koupí, vkladem od jiné osoby nebo převodem z osobního užívání do podnikání. Dle metodické informace Ministerstva financí ze dne 14. 3. 2011 není takovým majetkem ani majetek, který si plátce nechal vyrobit, postavit nebo vytvořit jinou osobou a na jehož vytváření se nepodílel (např. stavba tzv. na klíč od jednoho dodavatele). Jelikož si žalobkyně nechala pavilon D postavit tzv. na klíč jedním dodavatelem a na stavbě se nepodílela, jde prakticky o stejnou situaci jako v případě koupě. V dodatečném přiznání za období prosinec 2012 si žalobkyně uplatnila DPH z přijatých zdanitelných plnění, jež se uskutečnila v rozmezí od 13. 5. 2011 do 22. 12. 2011. Šlo o daňové doklady za projektovou dokumentaci, stavební práce a dozor. Ohledně těchto plnění vznikl nárok na uplatnění daně nejpozději dne 31. 12. 2011. Jelikož žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období prosinec 2012 až dne 30. 1. 2015, podala jej po lhůtě, ve které mohl být nárok na odpočet uplatněn, a proto jej nelze přiznat.
11. K námitce porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvádí, že v okamžiku rozhodování o dodatečně uplatněné DPH za zdaňovací období prosinec 2010 a prosinec 2011 nic nenasvědčovalo tomu, že daň nebyla stanovena správně, a správce daně neměl pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na její odpočet. Správci daně však vznikly pochybnosti ohledně zdaňovacího období prosinec 2012 a prosinec 2013, které definoval ve výzvách. Správce daně již nemohl dle § 121 a násl. daňového řádu ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2010 a prosinec 2011 taková rozhodnutí přezkoumat, neboť již uplynula lhůta pro stanovení daně.
12. Pokud jde o navrhované výsledky lékařů, žalovaný je neprovedl, neboť lékaři a zdravotnický personál nestanovují ceny zdravotních výkonů, a tudíž se nemohli relevantně vyjádřit k tvorbě cenových kalkulací zdanitelných výstupů. Výslech svědků byl vyhodnocen jako nadbytečný též z důvodu, že svědci z povahy věci nemohli odpovědět na otázku bezprostřední vazby přijatých zdanitelných plnění na vstupu a výstupu.
13. V replice ze dne 23. 11. 2018 žalobkyně uvedla, že SDEU v rozhodnutí ze dne 18. 10. 2018 ve věci C-153/17, *Volkswagen financial services* (dále jen „*Volkswagen financial services*“), posuzoval otázku odpočtu daně u společnosti poskytující jak zdanitelná, tak i osvobozená plnění bez nároku na odpočet DPH. SDEU posoudil náklady na nápoje pro zaměstnance a kancelářské potřeby, nadto zakalkulované do ceny těch plnění, která byla osvobozena od DPH bez nároku na odpočet daně, jako režijní náklady a nárok na odpočet ve výši krácené koeficientem přiznal, neboť byly v přímé souvislosti se všemi činnostmi plátce a nikoli výlučně s některými z nich a týkaly se zboží a služeb používaných k uskutečnění plnění, u nichž je daň odpočitatelná, a plnění, u nichž odpočitatelná není. Dle žalobkyně jde požadavek žalovaného na prokázání vazby mezi zdanitelnými plněními na vstupu a konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu nad rámec možností žalobkyně, neboť u druhově určených produktů není realistické sledovat okolnosti spotřeby, což je dle žalobkyně v souladu se závěry SDEU v uvedeném rozsudku. Z tohoto rozsudku vyplývá, že plátce DPH nelze připravit o nárok na odpočet u výdajů, které jsou neoddělitelně spjaty s uskutečňováním jak zdanitelných, tak osvobozených plnění. Svými požadavky, které směřují proti smyslu existence odpočtu na *pro rata* bázi, jej žalovaný žalobkyni upírá. Skutečnost, že by zdravotnická činnost byla prováděna, i pokud by stážista nebyl přítomen, nevylučuje možnost uplatnit krácený nárok na odpočet DPH. Odporuje pak

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

14. Žalobkyně zopakovala, že ve věci *Gemeente Vlaardingen* SDEU stanovil pravidla, kdy vzniká majetek vytvořený vlastní činností dle čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „šestá směrnice“). Uzavřela, že nárok na odpočet daně uplatnila v souladu s § 73 odst. 3 písm. b) ZDPH.
15. Žalovaný ve vyjádření ze dne 8. 6. 2020 uvádí, že zdravotní péče, kterou žalobkyně poskytuje a na které se podílí stážista, je primárně plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet ve smyslu § 58 ZDPH. Účelem použití přístrojů, léků či zdravotnického materiálu je i v případě stáží poskytnutí zdravotnického výkonu pacientům. Přijaté plnění je tedy obecně logicky navázáno na výstup v podobě poskytování výkonu zdravotní péče, nerozhodno, zda tento výkon generoval stážista či lékař v zaměstnaneckém poměru k nemocnici. Žalovaný dále tvrdí, že správce daně nepožadoval prokázat vazbu přijatých plnění na konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění po jednotlivých dokladech či jednotlivém kusu určitého vstupu. K rozhodnutí ve věci *Volkswagen financial services* žalovaný konstatuje, že meritem bylo uplatnění režijních nákladů majících přímou a bezprostřední vazbu se všemi činnostmi této společnosti, která uskutečňuje jak zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně, tak osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Šlo o režijní náklady typu kancelářské potřeby, nápoje apod., které jako takové mohou být použity u jakékoliv činnosti. Na zdravotnické potřeby (byť mohou být druhově určené) nelze obecně paušálně nahlížet jako na režijní náklady, které by měly souvislost se všemi činnostmi nemocnice. K námitce porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvedl, že v rámci řízení, na které žalobkyně poukazuje, tj. za předchozí zdaňovací období, nebyla zahájena daňová kontrola či postup k odstranění pochybností, při nichž by správce daně ověřoval žalobkyní tvrzené skutečnosti.
16. Při jednání konaném dne 17. 6. 2020 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně zdůraznila, že mezi stranami je spor o prokázání nároku na odpočet za použití krátčího koeficientu. Žalobkyně postupovala tak, že nemocnici rozdělila na střediska, vyloučila střediska, kde se poskytuje pouze osvobozené plnění, a na střediscích, kde je poskytováno osvobozené i zdanitelné plnění, ověřila s personálem, že neadresné náklady, které na středisko proudí, jsou využívány pro oba druhy činností, a k tomu předložila prohlášení. Nárok na odpočet DPH u neadresného materiálu proudícího na tato střediska pak žalobkyně pokrátila krátčím koeficientem stanoveným dle § 76 ZDPH. Správce daně to však považuje za nedostatečné a požaduje, aby žalobkyně prokázala vazbu mezi každým konkrétním vstupem a konkrétním výstupem. S tím žalobkyně nesouhlasí. Dle žalobkyně je tento názor nesprávný v rovině logické, důkazní i lidské. Pokud by vždy musela např. u konkrétní jehly z balení prokázat, zda byla použita pro zdanitelné plnění, nebo

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

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

v takovém případě by byl popřen smysl odpočtu DPH. Žalovaný trvá na tom, že by si žalobkyně měla být schopna nastavit evidenci konkrétních plnění a materiálu, který v jejich rámci spotřebovává. Dle žalovaného nejde o excesivní důkazní břemeno. Žalobkyně jako nemocnice vede evidence např. ve vztahu k zdravotním pojišťovnám, a měla by tedy být schopna konkrétní materiál ke konkrétním výstupům přiřadit. Žalovaný po žalobkyni nepožaduje konkretizovat každou jednotlivou jehlu, ale vedení konkrétnější evidence. Dále žalovaný odkázal na svá předchozí vyjádření.

Podmínky řízení

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

Obsah správního spisu

19. Žalobkyně podala dne 30. 1. 2015 dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2012, ve kterém uplatnila nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 9 109 188 Kč. Dne 4. 2. 2015 podání doplnila vysvětlujícím dopisem obsahujícím zdůvodnění dodatečného přiznání. Odůvodnila je tím, že nárok na odpočet DPH nově uplatnila ve zkrácené výši s využitím vypořádacího koeficientu 14 %, neboť přijatá plnění, u kterých nárok na odpočet uplatnila, částečně využila k poskytování zdanitelných plnění. Správci daně poskytla přehled středisek, ze kterého plyne, která střediska se na generování zdanitelných plnění podílela.
20. Doplnila, že pro nárok na odpočet u uložení těl fakturovaných třetím subjektům užila tyto vstupy: příslušné prostory patologie, chladicí zařízení, elektrotechniku a kancelářské potřeby.
21. V případě klinických studií (např. účinků léků) náleží mezi použité vstupy především nábytek, výpočetní technika, kancelářské potřeby apod., jakož i materiál, stroje, přístroje a zařízení využívané v každodenním provozu daného oddělení.
22. Mezi vstupy použité pro sterilizování nástrojů pro třetí subjekty byl zařazen prakticky jakýkoli materiál, stroje, přístroje a zařízení používané v běžném provozu oddělení sterilizace.
23. U nadstandardu (ubytování doprovodu osob, nadstandardní služby pro hospitalizované pacienty) představovaly použité vstupy náklady související s ubytováním osob a u odborných praxí/stáží prakticky jakýkoli materiál, stroje, přístroje a zařízení používané v běžném provozu daného oddělení a oddělení komplementárních jako např. RTG, biochemické a mikrobiologické laboratoře či operačních sálů.
24. Uvedla, že stážisté mají přístup k veškerému materiálnímu vybavení daných oddělení, jsou přítomni situacím, kdy odborný personál materiální vybavení využívá, a mohou si znalosti v praxi sami vyzkoušet. Mezi vstupy pro zdanitelná plnění v podobě administrativních úkonů byla zařazena zdravotnická technika související se zjišťováním stupně postižení, nábytek, výpočetní technika, kancelářské potřeby apod.

25. Uvedla, že nárok na odpočet byl uplatněn u provozně-technických nákladů, které přímo souvisí s odděleními participujícími na zdanitelných výstupech, k nimž je využíváno veškeré vybavení oddělení (střediska), nebo u nichž je s ohledem na povahu daný náklad spotřebován ve zřejmé souvislosti (např. RTG), a dále u nákladů zajišťujících chod celé nemocnice. V případě zdravotního materiálu pořizovaného na sklad vycházela žalobkyně z jeho celkové hodnoty.
26. Dále byl nárok na odpočet uplatněn u vybraných investic do movitého majetku u oddělení, která se podílí na zdanitelných výstupech a investice svým charakterem odpovídají vstupům používaným pro zdanitelné výstupy oddělení, jsou využívány komplementárními odděleními nebo slouží k zajištění provozu nemocnice.
27. Za toto zdaňovací období dále žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH u budovy pavilonu D, který považovala za majetek vytvořený vlastní činností, neboť dle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH je za dodání zboží považováno také uvedení dlouhodobého majetku do stavu způsobilého k užívání. Pro stanovení základu daně byly sečteny veškeré náklady ve vazbě na zdanitelná plnění přijatá od plátců a náklady ve vazbě na plnění přijatá od neplátců, která se stala součástí vytvářeného majetku.
28. K vysvětlujícímu dopisu je připojeno CD se souborem „Záznamní evidence 2012 – nemocnice Kolín.xlsx“ (dále jen „tabulka nákladů 2012“). Soubor obsahuje mimo jiné listy: *Sumarizace* (přehled celkových přijatých zdanitelných plnění dle kategorií a výpočet odpočtu dle koeficientu), *MAPA* [přehled středisek roztržiděný na a) střediska, která v roce 2012 uskutečnila zdanitelná plnění, b) střediska, která nejsou v účetnictví zatížena výnosem podléhajícím DPH, ale zajišťují provoz nemocnice jako celku, c) střediska komplementární /sloužící k zabezpečování činností středisek poskytujících zdanitelná plnění, např. centrální operační sály či RTG/, a d) střediska, jež zdanitelná plnění neposkytovala, s tím, že u jednotlivých středisek jsou uvedeny typy poskytovaných zdanitelných plnění], *Číselník středisek* (obsahující rozdělení na 290 středisek), *Náklady 2012* (obsahující seznam 132 položek provozně technických nákladů s tím, že u každé položky je uveden typ poskytovaných plnění), *SZM-materiálový* (obsahující 4 770 položek – daňových dokladů), *SZM-žádankový* (obsahující 2 664 položek – daňových dokladů) a *Investice 2012*.
29. Vysvětlující dopis k provozně technickým nákladům uvádí, že odpočet byl uplatněn jen u středisek, jež participují přímo či nepřímo na zdanitelných plněních, a pro takové náklady, které nebylo možno přiřadit k jednotlivým střediskům, ale které zajišťují chod nemocnice jako celku.
30. Správce daně dne 6. 3. 2015 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla DPH za zdaňovací období prosinec 2012 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně u dodatečného daňového přiznání za prosinec 2012. Správce daně potvrdil, že od zástupce žalobkyně převzal vysvětlující dopis spolu s CD, faktury přijaté k majetku vytvořenému vlastní činností a všechny doklady přijaté k dodatečnému daňovému přiznání.
31. Správce daně dne 20. 7. 2015 vyzval žalobkyni, aby do 30 dnů od doručení výzvy prokázala skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Ve výzvě uvedl, že vyhodnotil zahrnutí přijatých zdanitelných plnění uvedených v tabulce do kráceného nároku jako neoprávněné, neboť přijatá zdanitelná plnění jsou primárně a výhradně využívána pro zdravotní péči, která je osvobozena od daně, a proto nelze nárok na odpočet daně v krácené výši uplatnit. Zdanitelné výstupy jako administrativní výkony, odborné praxe,

stáže, nadstandard a klinické studie nemají přímou vazbu a přímý vztah k přijatým zdanitelným plněním, která jsou primárně využita pro zdravotní službu osvobozenou od daně. Do krátkého koeficientu je možné dát ta přijatá zdanitelná plnění, která spadají do oblasti režijních nákladů, jako jsou kancelářské potřeby či PC. Zdravotní materiál, zdravotnické zboží, vybavení a zdravotní přístroje, tělní náhrady nebo kardiostimulátory by do něj bylo možné dát, jen pokud by žalobkyně uskutečňovala i zdravotnické služby, které nejsou osvobozené od daně dle § 58 ZDPH. Správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala, jak konkrétně používá přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností pro plnění, která nejsou osvobozena od daně, a to ve vztahu k následujícím položkám:

- a) provozně technické náklady v celé výši uplatňovaného odpočtu [s tabulkou, v níž je uvedeno všech 132 položek uvedených v tabulce nákladů 2012 v kategorii provozně technické náklady],
 - b) sklad zdravotnického materiálu – materiálový [bez konkrétně uvedených položek, pouze s vyčíslením celkové výše uplatňovaného odpočtu v této kategorii],
 - c) sklad zdravotnického materiálu – žádankový [bez konkrétně uvedených položek, pouze s vyčíslením celkové výše uplatňovaného odpočtu v této kategorii],
 - d) 11 položek z kategorie „investice“ plus zvlášť položka autorádio z této kategorie,
 - e) 5 položek z kategorie „vybavení budovy“.
32. Ve vztahu k budově pavilonu D správce daně uvedl, že byla provedena jedním dodavatelem tzv. na klíč, tudíž nejde o majetek vytvořený vlastní činností žalobkyně. Odkaz žalobkyně na rozsudky SDEU ve věci Gemeente 's-Hertogenbosch a Gemeente Vlaardingen označil za nepřipadný a uvedl, že nedošlo k prolomení zákonné lhůty pro uplatnění nároku na odpočet v návaznosti na § 73 odst. 3 ZDPH. Uvedl, že u dokladů č. 110100117, 110100128 a 110100271 od dodavatel ML Compet, a.s. pochybnost spočívá v tom, že nárok na odpočet nebyl doložen daňovým dokladem.
33. Na výzvu správce daně reagovala žalobkyně podáním ze dne 27. 7. 2015 doručeným správcí daně dne 18. 8. 2015. Na příkladu pořízení a provozu ultrazvukového přístroje a realizace odborných stáží ilustrovala použití zdanitelných plnění v rámci ekonomických činností pro plnění, která nejsou osvobozena od daně. Uvedla, že stážisté mají přístup k veškerému materiálovému vybavení daných oddělení nemocnice, jsou přítomni v situacích, kdy odborný personál různé vybavení a materiál používá, a mají možnost si nabyté vědomosti v praxi vyzkoušet. Takové okolnosti přispívají k rozvoji znalostí a dovedností účastníků stáže, což je podstatou stáží, a právě takové skutečnosti umožňují realizovat zdanitelná plnění v podobě stáží. Pokud by nemocnice nedisponovala na svých odděleních vstupy, které nejsou osvobozeny od daně, mělo by to zásadní vliv na schopnost generovat zdanitelná plnění v podobě stáží. Je pravdou, že vazba mezi výdajem v podobě stáže a zdanitelným úkonem je slabší než k plnění osvobozeným, avšak to neznamená, že takový vztah neexistuje. Jde o poskytnutí osvobozené zdravotní péče a následně či souběžně též poskytování zdanitelných plnění, ke kterým jsou nezbytná tatáž přijatá zdanitelná plnění. Pokud jde o autorádio, umožňuje řidičům sanitek sledovat aktuální dopravní situaci, přičemž uvedené středisko generuje zdanitelná plnění v podobě dopravy sanitním vozem, když si pacient objedná přepravu nad rámec doporučení lékaře. Svoz pacientů je navíc nedílnou součástí všech poskytovaných plnění. Ve vztahu k výstavbě

budovy pavilonu D opětovně poukázala na výše uvedená rozhodnutí SDEU s tím, že není důvod označovat odkaz na tato rozhodnutí za nepřipadný, neboť právě z nich vyplývá, že za majetek vytvořený vlastní činností se považuje i případ, kdy je předán pozemek stavební firmě, aby na něm vybudovala stavbu. To, že se tyto závěry SDEU míjí s tím, co ve svém pokynu uvedlo GFŘ před jejich vydáním, nemůže jít k tíži žalobkyně.

34. Dne 18. 9. 2015 odůvodnění doplnila zejména o tvrzení, že správce daně porušil zásadu legitimního očekávání, neboť žalobkyně stejný postup uplatnění nároku na odpočet DPH uplatnila pro zdaňovací období prosinec 2010 a 2011, jež správce daně nerozporoval. Za zdaňovací období prosinec 2011 přitom správce daně provedl daňovou kontrolu.
35. Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění k DPH za zdaňovací období prosinec 2012 ze dne 25. 2. 2016 konstatoval, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného kráceného nároku na odpočet DPH v celkové výši 5 037 864 Kč u deklarovaných přijatých plnění od plátců u provozně technických nákladů, zdravotnického materiálu, vybraných drobných investic, majetku – objekt D, kde byl odpočet daně uplatněn po tříleté lhůtě, a u vybraného vybavení budovy D za zdaňovací období prosinec 2012. Uvedl, že zahrnutí přijatých zdanitelných plnění do kráceného nároku na odpočet vyhodnotil jako neoprávněné, neboť přijatá zdanitelná plnění jsou výhradně a primárně spotřebovávána pro zdravotní péči, která je osvobozena od daně, a žalobkyně neprokázala jejich použití pro zdanitelná plnění. Setrval na názoru, že stavba pavilonu D není majetkem vytvořeným vlastní činností, přičemž tři daňové doklady nebyly doloženy.
36. Podáním ze dne 2. 3. 2016 požádala žalobkyně správce daně o poskytnutí lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění do 30. 4. 2016. V podání došlém správci daně dne 2. 5. 2016 se pak vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění a navrhla jeho doplnění.
37. Ve vyjádření uvedla, že se se správcem daně míjí v představě, do jakého detailu má být prokázána souvislost nemocnicí nakupovaných vstupů se zdanitelnými výstupy. Nesouhlasí se správcem daně, že nárok na odpočet ve zkrácené výši nelze uplatnit proto, že přijatá plnění jsou výhradně využívána pro osvobozenou zdravotní péči. Uvádí, že předložila řadu vysvětlení objasňujících v obecné rovině, že uskutečněná zdanitelná plnění nelze oddělit od zdravotní péče a generování zdanitelných plnění nelze oddělit od generování zdravotní péče. Právní úprava v § 76 ZDPH umožňuje krácení odpočtu DPH prostřednictvím tzv. *pro rata* metody bez ohledu na skutečný poměr mezi hodnotou předmětných vstupů a osvobozených (resp. zdanitelných) výstupů. Jelikož nebyla na základě směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) implementována jiná metoda, umožňuje ZDPH, aby plátce v praxi nemusel ve všech svých provozech sledovat reálné využití každého jednotlivého nakoupeného zdanitelného plnění a uplatnit nárok na základě přímé přiřaditelnosti vždy ve zcela přesném poměru odpovídajícímu použití vstupu. Nárok na odpočet žalobkyně posuzovala v kontextu aktivit jednotlivých nemocničních středisek. Použití jednotlivých vstupů daného oddělení nemocnice pro účely generování osvobozených či zdanitelných výstupů závisí na specifikách lékařské profese.
38. Žalobkyně uvedla, že nezná způsob, jak jinak posuzovat nárok na poměrný odpočet. Pokud správce daně disponuje metodikou, která by umožnila zpřesnění odpočtu daně, žalobkyně spolupráci uvítá, a to i z důvodu snížení rizika případných budoucích sporů. Žalobkyně souhlasila se správcem daně v tom, že plnění výhradně používaná pro zdravotní péči nezakládají nárok na odpočet daně. Uvedla, že z toho důvodu jsou v daňovém

přiznání zahrnuta pouze plnění, která slouží jak pro poskytování zdravotní péče, tak i zdanitelných plnění.

39. Uvedla, že u provozně-technických nákladů, investic a pořízení vybavení budovy jsou daňové doklady na vstupu účtovány s příznakem jedinečného čísla každého střediska a současně jsou s tímto příznakem účtována i plnění poskytovaná žalobkyní. Krácený nárok byl uplatněn pouze z daňových dokladů na vstupu evidovaných jen na střediscích generujících nejen osvobozenou zdravotní péči, ale i zdanitelné výstupy. Jako důkaz uvádí již dříve předloženou tabulku nákladů 2012, z níž vyplývá, jaká konkrétní zdanitelná plnění poskytovaná žalobkyní jsou evidována na konkrétních střediscích, a to s uvedením čísla a názvu střediska, textu dokladu a čísla dokladu. U každého daňového dokladu (tedy u těch, u nichž správce daně vyžádal doložení jejich vazby na zdanitelná plnění na výstupu) je v odpovídajícím listu xls souboru (provozně-technické náklady, investice, vybavení budov) zajištěna vazba na středisko, prostřednictvím kterého žalobkyně generuje též zdanitelné výstupy. Všechny daňové doklady evidované na těchto listech se vztahují pouze k těmto střediskům. Nárok na odpočet nebyl uplatněn u vstupů, které jsou sice přiřaditelné ke střediskům generujícím též zdanitelná plnění, ale pro toto plnění vstupy neslouží. Žalobkyně uvedla, že bude-li správce daně požadovat předložení některých nebo všech těchto dokladů za zdanitelná plnění na výstupu nebo předložení smluvní dokumentace o poskytování zdanitelných plnění na výstupu, může tak učinit.
40. Pokud jde o zdravotní materiál, uvedla, že je pořizován na sklad dle předpokládané potřeby různých oddělení (neadresně) nebo na základě žádanek jednotlivých oddělení. Nakoupený materiál je pak evidován na dvou skladech – „žádankový“ a „materiál“. U zdravotního materiálu není dle žalobkyně dále možné blíže určovat jeho užití, což dokládá na výše zmíněném příkladu chirurgických jehel. Nárok na odpočet u zdravotnického materiálu tak podle ní vzniká ve výši krácené koeficientem určeným *pro rata* metodou. Vzhledem k pochybnostem správce daně popisuje žalobkyně podrobněji vazbu mezi nákupem léků a zdanitelnými plněními žalobkyně: léky jsou užívány pro léčbu i pro zdanitelná plnění, např. když je stážista přítomen při léčbě pomocí léků nebo lék pod dohledem sám podává nebo je-li podávání léků předmětem klinické studie. Bez předchozí léčby pomocí léků by žalobkyně nemohla poskytovat další, zdanitelná plnění. K důkazu pak žalobkyně připojila přehled akreditací Ministerstva zdravotnictví pro poskytování stáží, přehled stáží poskytnutých od r. 2012 a dokumentaci o vzdělávacím programu oboru praktického lékařství pro děti a dorost. Dále jako důkazní prostředek předložila prohlášení lékařského personálu – primářů oddělení resuscitace a víceoborové péče, interního oddělení a dětského oddělení, kteří se v nich vyjádřili k odborným stážím, klinickým studiím a vyšetření pacientů za účelem splnění administrativního požadavku. Žalobkyně správci daně navrhla, aby v případě, že to bude považovat za potřebné, provedl výslech svědků – zaměstnanců žalobkyně, kteří vypracovali příslušná prohlášení.
41. Ohledně budovy pavilonu D žalobkyně podrobněji rozebrala již dříve uvedená rozhodnutí SDEU ve věci *Gemeente 's-Hertogenbosch a Gemeente Vlaardingen*. Namítala, že správce daně nikterak neodůvodnil svůj závěr o tom, proč je odkaz na judikaturu SDEU nepřipadný a proč se jedná o odlišné skutkové případy. Žádala, aby správce daně toto své tvrzení vysvětlil. Předložila též v návaznosti na výtku správce daně (viz bod 35 tohoto rozsudku) kopie daňových dokladů č. 110100117, 110100128 a 110100271 od dodavatel ML Compet, a.s.

42. Žalobkyně zaslala dne 27. 6. 2016 správci daně email, v němž reaguje na schůzku mezi zástupci správce daně a žalobkyně (o schůzce není v daňovém spisu záznam). Email obsahoval bližší upřesnění k některým nákladovým položkám, jeho přílohou byla aktualizovaná tabulka nákladů za rok 2012. Žalobkyně uvedla, že z důvodu své právní jistoty je ochotna akceptovat názor správce daně ohledně podstatné části rozporovaného nároku na odpočet, trvá však na přiznání menší části odpočtu, kde je vazba mezi dotčenými vstupy a výstupy zcela zřejmá a nezpochybnitelná.
43. V aktualizované tabulce nákladů označila žalobkyně jednotlivé položky, u nichž souhlasí s nepřiznáním nároku na odpočet, červeně. Šedě, zeleně a modře označila položky, u nichž na uplatnění kráceného odpočtu trvá. Šedě označené položky se týkají třech přístrojů využívaných stážisty. Modře označené položky se týkají dvou přístrojů sdílených všemi středisky nemocnice. Zeleně označené položky jsou obecné nemocniční náklady středisek tvořících zázemí nemocnice.
44. Dne 29. 6. 2016 zaslala žalobkyně správci daně email, jehož přílohou byly skeny vybraných daňových dokladů vystavených v roce 2012 vztahujících se k různým druhům zdanitelných plnění poskytovaným žalobkyní.
45. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 30. 8. 2016 vyplývá, že výsledky kontrolního zjištění nebyly změněny. Správce daně neuznal nárok na odpočet DPH ve výši 5 037 864 Kč u deklarovaných přijatých zdanitelných plnění, neboť u provozně technických nákladů, zdravotnického materiálu a u vybraných drobných investic žalobkyně neprokázala, že byly použity na činnosti osvobozené od DPH a zároveň na činnosti dani podléhající. Nárok na odpočet DPH u zdanitelných plnění související s budovou pavilonu D nebyl uznán, neboť byl uplatněn po uplynutí tříleté lhůty k jeho uplatnění, jelikož pavilon D není majetek vytvořený vlastní činností žalobkyně. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní projednána dne 30. 8. 2016. Dne 7. 9. 2016 vydal správce daně dodatečný platební výměr za prosinec 2012, jímž žalobkyni doměřil rozdíl proti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání na ř. 66 ve výši mínus 4 071 324 Kč.
46. Proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období prosinec 2012 podala žalobkyně dne 12. 10. 2016 odvolání, v němž argumentovala obdobně jako v žalobě. Uvedla, že vazbu daně na vstupu se zdanitelnými plněními na výstupu sleduje dostatečným způsobem prostřednictvím funkčního rozdělení nemocnice na interní střediska, a krácený nárok na odpočet daně uplatňuje pouze z daňových dokladů na vstupu zaúčtovaných jen na střediscích, která generují kromě zdravotní péče i zdanitelné výstupy. Pokud správce daně zpochybňuje průkaznost či úplnost žalobkyní vedené evidence, tíží ho důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které dle názoru žalobkyně neunesl. Dále namítla, že správce daně neprovedl navrhané svědecké výpovědi, a navrhla, aby v odvolacím řízení bylo dokazování o navržené výpovědi doplněno. Uvedla dále, že pokud nebude upuštěno od nesplnitelného požadavku na prokázání toho, v jaké míře a k jakému konkrétnímu zdanitelnému výkonu u konkrétního pacienta každý takový jednotlivý vstup slouží, pak bude nutné, aby došlo ke změně napadeného výměru na základě doplnění dokazování provedeného odvolacím orgánem v rámci odvolacího řízení, kdy dojde u každého jednotlivého dokladu nesoucího DPH na vstupu k posouzení, zda příslušný výdaj má objektivně vazbu jen na osvobozená plnění na výstupu bez jakékoli vazby na zdanitelná plnění na výstupu.

47. Žalobkyně podala dne 29. 4. 2016 dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2013, ve kterém uplatnila nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 4 104 497 Kč. Spolu s dodatečným daňovým přiznáním předložila žalobkyně správci daně dopis se zdůvodněním. Přílohou dopisu bylo CD se souborem v dopise označeným „Záznamní evidence 2013 – nemocnice Kolín.xlsx“, na CD jako „Nemocnice Kolin_AVATR 2013 FINAL.xlsx“ s podkladovými materiály (dále jen „tabulka nákladů 2013“). Dodatečné daňové přiznání odůvodnila obdobně jako dodatečné daňové přiznání za prosinec 2012 s tím, že za rok 2013 byl uplatněn vypořádací koeficient ve výši 16 %. Nebyl uplatněn odpočet za měsíce leden až březen 2013, za něž nebylo možné odpočet uplatnit vzhledem k § 73 odst. 3 a 4 ZDPH. Tabulka nákladů 2013 obsahovala podobné členění, jako tabulka nákladů 2012 s tím, že obsahuje listy: *Sumarizace*, *Mapa plnění*, *Náklady* (obsahující 122 položek), *Léky* (2 304 položek), *SZM* (3 734 položek), *Drobný majetek* (35 položek), *Investice* (23 položek), *Drobný majetek PDP* (9 položek) a *Investice PDP* (14 položek).
48. Správce daně dne 31. 5. 2016 vyzval žalobkyni k odstranění pochybností za zdaňovací období prosinec 2013 a předložení daňových evidencí ve smyslu § 100 ZDPH za sledované období a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním, neboť mu po přezkoumání dodatečného daňového přiznání vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v dodatečném daňovém přiznání. Jako důvod pochybností uvedl, že oproti řádnému daňovému přiznání ze dne 27. 1. 2014 a dodatečnému daňovému přiznání ze dne 28. 3. 2014 došlo ke značné změně v hodnotě poslední známé daně dodatečným vykázaním nároku na odpočet a důvody uvedené žalobkyní změnu plně neobjasňovaly, zejména zda dodatečně vykázaná přijatá zdanitelná plnění nejsou používány výhradně pro zdravotní péči, která je osvobozena od nároku na odpočet DPH.
49. Dne 22. 6. 2016 žalobkyně správci daně předložila přijaté faktury specifikované v bodě III sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností.
50. Správce daně ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období prosinec 2013 ze dne 7. 9. 2016 vyhodnotil zahrnutí přijatých zdanitelných plnění do kráceného nároku jako neoprávněné, neboť žalobkyně nedoložila takové důkazní prostředky, kterými by reálně, konkrétně a věrohodně prokázala použití konkrétních jednotlivých přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomických činností pro účely vyjmenované v § 72 odst. 1 ZDPH, tj. pro uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění na výstupu s nárokem na odpočet daně. Doplnil, že žalobkyně sice přiřadila přijaté vstupy ke zdanitelným výstupům v rámci vnitropodnikového střediska nemocnice, avšak učinila tak pouze v obecné rovině, což nebylo objektivní a dostačující pro uplatnění nároku na odpočet. Uzavřel, že žalobkyně neprokázala nárok na odpočet DPH ve výši 4 033 160 Kč. Nárok na odpočet DPH nebyl uznán u deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od plátců u provozně-technických nákladů, zdravotnického materiálu, vybraného drobného majetku (EKG simulátor) a investic.
51. Správce daně dodatečným platebním výměrem za prosinec 2013 vydaným dne 10. 10. 2016 doměřil rozdíl proti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání na ř. 66 ve výši mínus 71 337 Kč. Konstatoval, že zástupci žalobkyně bylo doručeno sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností a žalobkyně nevyužila oprávnění navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Uzavřel, že žalobkyně nedoložila důkazní prostředky, kterými by reálně, konkrétně a věrohodně prokázala použití konkrétních

jednotlivých přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomických činností pro účely vyjmenované v § 72 odst. 1 ZDPH, tj. pro uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění na výstupu s nárokem na odpočet daně. Žalobkyně neprokázala, že nárok na odpočet byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 6 ve vazbě na § 76 odst. 1 ZDPH.

52. Proti uvedenému rozhodnutí podala žalobkyně dne 9. 11. 2016 odvolání, v němž vyjádřila nesouhlas s neuznáním nároku na nadměrný odpočet. Uvedla, že vysvětlila správci daně postup pro uplatnění nároku na odpočet daně, který vylučuje uplatnění odpočtu u plnění použitých výhradně pro osvobozené činnosti. V rámci daňové kontroly za zdaňovací období prosinec 2012 dále předložila řadu písemných vyjádření. Žalobkyně nesouhlasila s tím, do jakého detailu vyžaduje správce daně prokázat souvislost vstupů se zdanitelnými výstupy. Žalobkyně předložila řadu ucelených úvah směřujících k tomu, že uskutečněná zdanitelná plnění nelze oddělit od zdravotní péče. Bez zdravotní péče by nemohlo být poskytováno plnění, které je na zdravotní péči, a tedy na vstupech potřebných pro ni závislé. Žalobkyně poukázala na část 1 odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za prosinec 2012 s tím, že uvedená argumentace je analogicky použitelná i ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru za prosinec 2013. Zdůraznila, že nárok na odpočet daně uplatnila pouze z dokladů objektivně majících vazbu na zdanitelné plnění na vstupu.
53. O podaných odvoláních rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, jímž odvolání zamítl a oba dodatečné platební výměry potvrdil. S odkazem na § 72 odst. 1 ZDPH a rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2013 ve věci C-104/12, *Wolfram Becker*, konstatoval, že aby byla DPH na vstupu odpočitatelná, musí mít přijaté plnění na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Existenci vzájemné vazby mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními a použitím přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti pro účely vyjmenované v § 72 odst. 1 ZDPH, tedy pro zdanitelný výstup, musí prokázat daňový subjekt. Rozdělení na vnitropodniková střediska, která generují pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet, a ta, která generují osvobozená i zdanitelná plnění, případně pouze zdanitelná plnění, lze označit pouze za primární předpoklad k tomu, aby byl daňový subjekt v první řadě schopen rozdělit a určit, která přijatá zdanitelná plnění vůbec přicházejí do úvahy. Následně je daňový subjekt povinen určit a u jednotlivých vstupů přiřadit, k jakým osvobozeným či zdanitelným výstupům se vztahují a zda naplňují podmínky dané § 72 odst. 1 ZDPH. Na základě skutečnosti, že na středisku se provádějí vyjma osvobozených zdravotnických služeb i zdanitelná plnění, například administrativní úkony nebo odborné stáže, jimiž žalobkyně argumentuje, nelze paušálně říci, že všechny přijaté vstupy na dané středisko jsou použity v rámci ekonomické činnosti ke zdanitelným plněním. V dané věci není rozporována výše vypořádacího koeficientu. Žalobkyně však musí prokázat, že existuje věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními uskutečněnými. Příklad ultrazvuku, u něhož žalobkyně prokáže přímou a bezprostřední vazbu zdravotnického přístroje se zdanitelnými i osvobozenými plněními na výstupu, nelze zobecnit na veškeré pořízené přístroje, u kterých si dodatečně uplatnila nárok na odpočet daně. Je třeba, aby žalobkyně tvrzení o tom, že do dodatečných přiznání k DPH zahrnula pouze přijatá plnění sloužící jak pro osvobozenou zdravotní péči, tak i generující zdanitelné výstupy, doložila relevantními důkazními prostředky, což se nestalo. Žalobkyně nedoložila evidenci či jiné důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné jednotlivá přijatá plnění přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Pouze typově uvedla, jaká zdanitelná plnění se na celém středisku provádějí, ale nespojila přijatá zdanitelná plnění s konkrétními zdanitelnými výstupy. Jestliže žalobkyně

není schopna „detailněji určit přesnější alokaci zdanitelných plnění na vstupu a uplatnit nárok na odpočet u plnění spotřebovaných v daném vnitropodnikovém středisku pouze ve vztahu k činností generujícím daňovou povinnost na výstupu“, není to důvod zprošťující odpovědnosti za unesení důkazního břemene ve vztahu k prokázání podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 ZDPH. Chce-li žalobkyně nárokovat odpočet z přijatých zdanitelných plnění, je povinna vést takovou evidenci a zajistit si důkazní prostředky, kterými oprávněnost nároku na odpočet prokáže. Správce daně ani žalovaný nerozporují argumentaci žalobkyně na příkladu 1 000 ks jehel, u nichž není schopna určit, kolik jich bylo použito na zdanitelné a kolik na osvobozené plnění. U takového spotřebního materiálu je však schopna přiřadit konkrétní výkon (službu), u kterého byl tento materiál spotřebován, a zda byla tato služba zdaněna. Správce daně ani žalovaný po žalobkyni nepožadují stanovit skutečný poměr využití pro osvobozená a pro zdanitelná plnění, tedy kolik spotřebovala jehel na propíchnutí uší a kolik v rámci ostatních výkonů osvobozených od daně, ale prokázání, že za předmětné období, kdy došlo ke spotřebě tohoto zdravotnického materiálu, uskutečnila a přiznala na výstupu konkrétní uskutečněné zdanitelné plnění propíchnutí uší, v jehož rámci je logicky spotřebovala. Žalobkyně však žádné konkrétní výstupy přiřazené ke spotřebovanému zdravotnickému materiálu nedoložila. Z judikatury SDEU vyplývá, že aby DPH byla odpočitatelná, musí mít mimo jiné zdanitelné plnění na vstupu přímou spojitost s jedním nebo několika plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, také předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet. Žalobkyně neprokázala, že do ceny zdanitelného plnění za umožnění absolvování odborné stáže jsou zakalkulovány náklady související s pořízením zdravotnického materiálu nebo opotřebením zdravotnického přístroje. Částka 200 Kč za den nemůže zahrnovat veškerý materiál spotřebovaný stážistou. Tento materiál a opotřebení zdravotnického přístroje je zahrnuto v úhradě od zdravotní pojišťovny, která hradí zdravotní péči. Stážisté provádí nebo se podílejí na poskytování běžné zdravotnické činnosti, která by byla prováděna i v situaci, kdy by tam stážista nebyl. Samotná zdravotní péče, kterou žalobkyně poskytuje a na níž stážista svými úkony fakticky participuje, je zpravidla plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 58 ZDPH. Bylo na žalobkyni, aby prokázala souvislost mezi přijatými zdanitelnými plněními, z nichž byl uplatněn nárok na odpočet DPH, a uskutečněnými plněními. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně neprokázala vazbu u zpochybněných konkrétních vybraných plnění, které správce daně definoval ve výzvách a zprávě o daňové kontrole (např. zdravotnický materiál, tělní náhrady, implantáty, přístroj pro screening sluchu, odsávačka chirurgická, sterilizátor parní atd.) na konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění, tzn. neprokázala, jakým způsobem byla tato přijatá plnění použita v rámci těchto středisek k uskutečněným zdanitelným plněním. Správce daně přenesl na žalobkyni důkazní břemeno výzvami. Žalobkyně však své důkazní břemeno neunesla, neboť neprokázala, že nárok na odpočet daně z předmětných přijatých plnění uplatnila v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH, tedy že tato plnění použila v rámci své ekonomické činnosti pro plnění uvedené v citovaném ustanovení. Nedoložila důkazní prostředky, kterými by prokázala existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi předmětnými přijatými plněními na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu. Žalobkyně tedy neunesla důkazní břemeno uložené v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu, když ani na výzvy správce daně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně uplatněného z předmětných přijatých

plnění, neboť nedoložila důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné předmětná přijatá plnění přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Neprovedení výsledku svědků odůvodnil tím, že zdravotnický personál nerozlišuje a nemusí vědět, zda konkrétní úkon spadá mezi úkony osvobozené či zdanitelné, k čemuž odkázal na čestné prohlášení MUDr. H.. Lékařský personál se nemohl vyjádřit ani k cenové kalkulaci zdanitelných výstupů, protože primář tyto ceny nestanovuje. Výsledkem navržených svědků není možné ověřit a prokázat, zda je přijaté zdanitelné plnění zakalkulováno do ceny zdanitelných výstupů a jaká přijatá zdanitelná plnění jsou použita ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2014, č. j. 10 Afs 53/2014-72, konstatoval, že není povinností správce daně provést všechny navržené důkazy, ale pouze takové, kterými by bylo možné odstranit pochybnosti správce daně o tvrzeních daňového subjektu. Břemeno tvrzení a břemeno důkazní stran prokázání přímé a bezprostřední vazby předmětných přijatých plnění k jednomu či více zdanitelným plněním na výstupu, tedy přiřazení jednotlivých vstupů ke konkrétnímu zdanitelnému plnění na výstupu, stíhalo žalobkyni, která nemohla tuto povinnost bez dalšího přenášet na svědky. K námitce spočívající v porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvedl, že v době, kdy správce daně rozhodoval o zdaňovacích obdobích prosinec 2010 a prosinec 2011, nevystaly žádné pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH.

54. Výstavbu budovy pavilonu D nelze dle žalovaného považovat za majetek vytvořený vlastní činností. Na daný případ proto nelze aplikovat § 13 odst. 4 písm. b) a § 21 odst. 6 písm. d) ZDPH. Ohledně plnění uskutečněných do 31. 11. 2012 tedy nebylo možné již nárok na odpočet uplatnit, neboť uplynula zákonem stanovená lhůta dle § 73 odst. 3 ZDPH.

Předcházející řízení před soudem a zrušující rozsudek NSS

55. Soud rozsudkem ze dne 17. 6. 2020, č. j. 55 Af 7/2018-54, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Soud dospěl k závěru, že výzvy správce daně ze dne 20. 7. 2015 (zdaňovací období prosinec 2012) a ze dne 31. 5. 2016 (zdaňovací období prosinec 2013) nebyly dostatečné k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt. Soud dále přisvědčil žalobkyni, že pavilon D pořízený formou „na klíč“ je třeba posoudit jako majetek vytvořený vlastní činností.
56. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 6. 9. 2021, č. j. 2 Afs 232/2020-77 (dále jen „zrušující rozsudek NSS“), rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil se závazným právním názorem k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že výzvy správce daně byly dostatečné k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt. Uložil krajskému soudu v mezích žalobních bodů posoudit, zda žalobce své důkazní břemeno unesl a zda měl správce daně dostatek podkladů pro rozhodnutí. Dále uložil krajskému soudu posoudit otázku naplnění podmínek nároku.
57. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu ohledně pavilonu D. Ve vztahu k pavilonu D uložil krajskému soudu zvážit, zda přiznání nároku nebrání prekluze či jiné okolnosti zjevné ze spisu, např. dokladové deficity.

Řízení po rozhodnutí NSS

58. Po vrácení věci krajskému soudu se žalovaný vyjádřil k otázce uplynutí prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně. Vzal na vědomí, že NSS potvrdil názor krajského soudu, že výstavbu pavilonu D (dodání stavby na klíč) je třeba považovat za pořízení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností a že tímto právním názorem je

v dalším řízení vázán. V důsledku toho žalovaný dospěl k závěru, že správce daně nesprávně vyloučil daň na výstupu z uvedení do stavu způsobilého užívání dlouhodobého majetku uvedenou na řádku 1 daňového přiznání a s ní související krácený nárok na odpočet daně z hodnoty tohoto plnění a že ve vztahu k tomuto nároku nemohla uplynout prekluzivní lhůta s ohledem na § 73 odst. 3 ZDPH. Dále dospěl k závěru, že žalobkyně má nárok i na plný odpočet daně z průběžně přijatých zdanitelných plnění, která sloužila k vytvoření tohoto majetku, avšak v nižší výši, než jakou deklarovala v daňovém přiznání, neboť nároky na odpočet u uplatněných přijatých zdanitelných plnění s datem uskutečnění zdanitelného plnění od 13. 5. 2011 do 22. 12. 2011 jsou z důvodu uplynutí lhůty dle § 73 odst. 3 věty druhé ZDPH prekludované.

59. Žalobkyně v podání ze dne 14. 12. 2021 setrvala na svém stanovisku vyjádřeném v žalobě. Dále poukázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 24/2019-65, ve věci Nemocnice Pelhřimov. Z něj dle žalobkyně plyne, že souvislost mezi přijatými plněními a zdanitelnými plněními na výstupu postačuje prokázat na obecné bázi. Současně Krajský soud v Brně připustil, že u některých vstupů je souvislost se zdanitelnými výkony takřka samozřejmá a k jejímu prokázání stačí pouhé vysvětlení daňového subjektu, přičemž u jiných vstupů lze souvislost se zdanitelnými plněními prokázat svědeckými výpověďmi. Krajský soud v Brně označil též určité vstupy, které lze považovat za režijní náklady ve smyslu pravidel DPH. Žalobkyně uvádí, že právě takové vstupy uplatnila v dodatečném přiznání k DPH (například medicínální plyny, pronájem plynových lahví, distribuce tisku, nemocniční listy, židle, podložky pod PC apod.), avšak nárok na odpočet daně byl nezákonně zamítnut. Žalobkyně též poukázala na to, že žalovaný závěry rozsudku Krajského soudu v Brně akceptoval. V případě žalobkyně však posuzoval důkazní standard odlišně. Žalobkyně předložila řadu vysvětlení a důkazních prostředků, včetně čestných prohlášení primářů oddělení, přičemž navrhla případné pochybnosti odstranit jejich svědeckými výpověďmi. Žalovaný však navržené výslechy neprovedl, neboť nezákonně předjímal, že nemohou prokázat, jaká přijatá zdanitelná plnění jsou použita ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, a ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 249/2018-26. Pokud by byli svědci vyslechnuti, mohli k dotazům žalovaného objasnit, jaké vstupy se týkají zdanitelných plnění. Žalobkyně rovněž navrhla, aby soud položil SDEU předběžné otázky k výkladu podmínek kráceného nároku na odpočet ve specifických podmínkách odvětví zdravotnictví. K otázce režijních nákladů předložila dokument obsahující právní úpravu týkající se vybavení poskytovatelů zdravotních služeb.
60. Žalobkyně dále vyjádřila nesouhlas s argumentací žalovaného ohledně prekluzivní lhůty u přijatých zdanitelných plnění s datem uskutečnění zdanitelného plnění v roce 2011, neboť dle žalobkyně odporuje principu neutrality DPH. Žalobkyně se domnívá, že je třeba aplikovat § 73 odst. 3 ZDPH ve znění zákona č. 502/2012 Sb. K tomu poukazuje na důvodovou zprávu k této novele, v níž se uvádí, že *„cílem tohoto opatření je zajistit plátcům, kterému na jedné straně vznikne povinnost přiznat daň na výstupu, umožnit na druhé straně nárok na odpočet daně v plné výši (i zpětně bez ohledu na omezující lhůtu), a tím odstranit možný negativní dopad v případech, kdy v průběhu pořizování nebo vytváření dlouhodobého majetku vlastní činností delší než 3 roky dojde ke změně výchozích podmínek“*. Cílem tohoto opatření bylo dosáhnout principu neutrality jako základního principu systému DPH a umožnit uplatnění nároku na odpočet z jednotlivých použitých plnění zpětně bez ohledu na standardní tříletou lhůtu. Dle žalobkyně je zřejmé, že novela prolamující tříletou prekluzivní lhůtu u plnění použitých pro majetek vytvořený vlastní činností má být

v souladu s principem neutrality aplikována i na plnění přijatá před její účinností. Nikdy nemůže dojít k tomu, že by správce daně vybral DPH na výstupu a současně znemožnil nárok na její odpočet. Dle názoru žalobkyně je názor žalovaného v rozporu s rozsudkem SDEU ve věcech C-95/07 a C-96/07, *Ecotrade*. K důkazu navrhla odborné vyjádření spoluautora komentáře ZDPH Ing. Tomáše Brandejse. Pro případ, že by se soud neztotožnil s jejím názorem, navrhla položit předběžnou otázku SDEU ohledně prekluzivní lhůty u pořízených vstupů týkajících se majetku vytvořeného vlastní činností.

61. Žalobkyně se domnívá, že Krajský soud v Praze se správně prekluzí nezabýval, neboť žalovaný nezpochybnil nárok na odpočet z důvodu nesplnění podmínky uvedené v § 73 ZDPH u majetku vytvořeného vlastní činností. Argumentace ohledně splnění podmínek § 73 ZDPH nebyla součástí rozhodnutí, které je přezkoumáváno v rámci správního soudnictví. V daném případě se nejedná o prekluzi ve smyslu lhůty pro stanovení daně či lhůty pro podání dodatečného přiznání, kterou je třeba vážit z moci úřední. Jedná se o otázku, zda byly naplněny formální podmínky uvedené v § 73 ZDPH. Úvaha krajského soudu by v tuto chvíli byla předčasná. Správní soudy se k této otázce budou moci vyjádřit až na základě případné žaloby proti rozhodnutí žalovaného ve věci nového stanovení daňové povinnosti. Krajský soud se též správně nezabýval dokladovými deficity, neboť žalovaný podstatné dokladové deficity neshledal.
62. K porušení legitimního očekávání žalobkyně doplnila, že správce daně u ní provedl postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu, jimiž kontroloval dodatečná přiznání k DPH za předcházející zdaňovací období prosinec 2009 a 2011, v nichž si žalobkyně nárokovala krácený nárok na odpočet DPH stejnou metodikou jako ve zdaňovacích obdobích prosinec 2012 a 2013 a předložila obdobná vysvětlení a důkazní prostředky. Správce daně v této daňové kontrole a postupu k odstranění pochybností metodiku a způsob nárokování kráceného nároku na odpočet DPH a důkazní prostředky nezpochybnil, čímž založil její legitimní očekávání o správnosti jejího postupu.
63. Při jednání konaném dne 17. 12. 2021 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. S ohledem na závěry zrušujícího rozsudku žalovaný shodně jako žalobkyně závěrem navrhl napadené rozhodnutí zrušit.
64. Zástupkyně žalobkyně k daňové kontrole a postupu k odstranění pochybností, od nichž odvíjí své legitimní očekávání, doplnila, že zpráva o daňové kontrole za zdaňovací období prosinec 2011 je ze dne 28. 11. 2014. Postup k odstranění pochybností probíhal na základě dodatečného daňového přiznání za rok 2010 a byl ukončen dne 31. 8. 2012.
65. Soud neprovedl žalobkyni navržený důkaz memorandem Deloitte Legal s.r.o., advokátní kanceláře, ze dne 27. 10. 2021 ve věci zákonné úpravy vybavení poskytovatelů zdravotních služeb a odborným vyjádřením (popř. výsledkem) Ing. T. B., neboť svou podstatou nešlo o důkazní návrhy, jelikož nesměřovaly k prokázání skutečností. Jednalo se o argumentaci k právním otázkám, k nimž se dokazování neprovádí.

Posouzení žalobních bodů soudem

66. Soud připomíná, že míra precizace žalobních bodů předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí. Není na místě, aby soud za žalobkyni spekulativně argumentaci domýšlel či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují, neboť tím by přestal být nestranným

rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobce advokáta (srov. závěry rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).

Prokázání vazby mezi zdanitelnými vstupy a zdanitelnými plněními na výstupu

67. Žalobkyně předně namítá, že jí byla nezákonně stanovena výše nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období prosinec 2012 a prosinec 2013, neboť žalovaný a správce daně dospěli k nesprávnému závěru, že dostatečně neprokázala souvislost a vazbu mezi zdanitelnými plněními na vstupu a zdanitelnými plněními na výstupu.
68. Z napadeného rozhodnutí, zprávy o daňové kontrole a sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností vyplývá, že správce daně ani žalovaný nerozporovali samotnou *pro rata* metodu, pomocí které dochází ke krácení odpočtu DPH koeficientem určeným postupem v § 76 ZDPH. Soud souhlasí se žalobkyní, že pro výpočet vypořádacího koeficientu není nutné znát přesnou míru, jakou se konkrétní vstup podílí na jednotlivých činnostech daňového subjektu. To daňové orgány také nepožadovaly. Daňové orgány však u zpochybněných přijatých zdanitelných plnění neshledaly naplnění podmínek pro aplikaci této metody. Spornou otázkou tedy není způsob krácení odpočtu DPH, nýbrž otázka naplnění podmínek pro to, aby mohl být krácený nárok na odpočet DPH vůbec uplatněn.
69. Obdobnou otázkou se ve vztahu k nemocnicím zastoupeným týměž advokátem zabýval již Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 24/2019-65, a Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 5. 5. 2021, č. j. 52 Af 43/2020-70.
70. Podle čl. 168 písm. a) a b) směrnice o DPH, jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k 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.
71. Podle čl. 173 odst. 1 směrnice o DPH je v případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná podle článků 168, 169 a 170, tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, odpočitatelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění.
72. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
73. Podle § 72 odst. 6 ZDPH, použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně, pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.
74. Podle § 76 odst. 1 písm. a) ZDPH, použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v

tuzemsku i mimo tuzemsko, s výjimkou plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d), má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.

75. Z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že osobě povinné k dani náleží (krácený) nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu, pokud existuje přímá a bezprostřední souvislost (*direct and immediate link, lien direct et immédiat*) mezi výdaji týkajícími se plnění na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet [viz např. bod 24 rozsudku ze dne 8. 6. 2000 ve věci C-98/98, *Midland Bank* (dále jen „*Midland Bank*“), bod 26 rozsudku ze dne 22. 2. 2001 ve věci C-408/98, *Abbey National*, bod 23 rozsudku ze dne 8. 2. 2007 ve věci C-435/05, *Investrand*, bod 27 rozsudku ze dne 22. 4. 2015 ve věci C-126/14, *Sveda*, body 41 a 42 rozsudku *Volkswagen financial services*]. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (rozsudek ze dne 14. 9. 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, bod 28 a citovaná judikatura, rozsudek *Volkswagen financial service*, bod 41).
76. SDEU vyložil (viz rozsudek *Midland Bank*, bod 25), že s ohledem na variabilitu obchodních transakcí nelze určit přesnou metodologii pro určování vazby mezi plněními na vstupu a na výstupu nezbytné pro uplatnění nároku na odpočet. Hodnocení přímé a bezprostřední souvislosti přísluší daňovým orgánům a soudům členských států EU, nikoliv SDEU. Při tomto hodnocení musí být zohledněna specifika každého jednotlivého případu a všechny relevantní okolnosti.
77. Existence přímé a bezprostřední souvislosti s jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, není vyžadována tehdy, pokud jde o náklady režijní, které jsou složkou ceny výrobků nebo služeb. Takové náklady mají totiž dle SDEU přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani [viz např. rozsudek *Investrand*, bod 24, rozsudek ze dne 21. 2. 2013, ve věci C-104/12 *Becker* (dále jen „*Becker*“), či rozsudek *Volkswagen financial services*, bod 41]. V žalobkyní citovaném rozsudku *Volkswagen financial services* šlo konkrétně o „náklady související s každodenní administrativou, jako jsou náklady spojené s odborným vzděláváním a přijímáním zaměstnanců do zaměstnání, stravou a nápoji pro zaměstnance, údržbou a zdokonalováním infrastruktury informačních technologií, jakož i kancelářskými prostorami a kancelářskými potřebami“ (bod 15 rozsudku *Volkswagen financial services*).
78. Jak shrnul Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 24/2019-65, režim kráceného odpočtu DPH se uplatní pouze na zboží a služby, které osoba povinná k dani používá jak pro ekonomická plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak pro ekonomická plnění, u nichž daň odpočitatelná není, tedy na zboží a služby, jejichž použití je smíšené. Možnost uplatnění odpočtu DPH ze zdanitelných plnění na vstupu je zásadně podmíněna přímou a bezprostřední souvislostí mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu. Při posouzení souvislosti je třeba při zohlednění všech okolností dotčených plnění vycházet zejména z objektivního obsahu plnění. Přímá a bezprostřední souvislost zdanitelných plnění na vstupu s konkrétním plněním nebo plněními na výstupu nemusí být dána tehdy, pokud jsou náklady na zdanitelná plnění na výstupu součástí tzv. režijních výdajů osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb.

79. Přímou a bezprostřední souvislost nákladů se zdanitelnými plněními na výstupu, případně povahu jednotlivých nákladů (mají-li být považovány za náklady režijní), resp. souvislost jak s plněními zdanitelnými, tak s plněními nezdanitelnými, přitom zásadně prokazuje daňový subjekt. Tato skutečnost je dána standardním rozdělením důkazního břemene v daňovém řízení, které je založeno na zásadě, že je to daňový subjekt, tj. žalobkyně, kdo je povinen prokázat správnost a úplnost svých daňových tvrzení. Uplatněním kráceného nároku na odpočet DPH daňový subjekt uplatňuje tvrzení o souvislosti vstupů (z nichž odpočet uplatňuje) se zdanitelnými výstupy. K tomuto tvrzení nese důkazní břemeno a pouze v případě jeho unesení může požívat benefícia v podobě odpočtu DPH.
80. 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) tohoto ustanovení je na správci daně, aby prokázal mj. neúplnost, nesprávnost či nevěrohodnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
81. Správce daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím prosinec 2012 a prosinec 2013 výzvami ze dne 20. 7. 2015 a 31. 5. 2016 vyjádřil pochybnost o tom, že byla předmětná zdanitelná plnění použita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně pro plnění neosvobozená od DPH. Tyto výzvy soud považuje v souladu s právním názorem vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku NSS, na jehož odůvodnění pro stručnost odkazuje, za dostatečné k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Dále soud proto posuzoval, zda žalobkyně toto důkazní břemeno unesla a zda byly splněny hmotněprávní podmínky přiznání nároku na odpočet DPH.
82. ZDPH (v souladu se směrnicí o DPH) vyžaduje rozlišování přijatých plnění souvisejících s osvobozenými plněními, u nichž nárok na odpočet uplatnit nelze, a přijatých plnění souvisejících se zdanitelnými plněními, u nichž lze uplatnit nárok na odpočet v plné výši. Do „směsné“ kategorie umožňující uplatnění kráceného nároku na odpočet potom patří přijatá plnění související s oběma typy plnění, například přístroj využívaný k oběma činnostem či režijní náklady související s činností nemocnice jako celku.
83. Správce daně a žalovaný po žalobkyni požadovali, aby prokázala, že konkrétní přijatá zdanitelná plnění na vstupu jí byla využita alespoň k jednomu zdanitelnému plnění na výstupu. Tento požadavek nelze považovat za excesivní, neboť odpovídá hmotněprávním předpokladům nároku na odpočet, které byly popsány výše. Tuto skutečnost ostatně žalobkyně sama v obecné rovině tvrdila. Tvrdí-li žalobkyně, že určitá přijatá zdanitelná plnění využívá (mimo jiné) ke zdanitelnému plnění na výstupu, a z tohoto důvodu uplatňovala nárok na odpočet v krácené výši, byla povinna tuto skutečnost prokázat. Ani v případě kráceného nároku na odpočet DPH nelze rezignovat na zásadu neutrality DPH. Z ní vyplývá požadavek, aby nárok na odpočet byl přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní požadavky, mezi něž patří též souvislost mezi přijatým zdanitelným plněním a uskutečněným zdanitelným plněním. Nelze uplatňovat odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, která nejsou následně využita pro uskutečnění zdanitelného plnění, neboť by tak výsledná daň nebyla odvedena. Uvedené principy, byť jsou v případě smíšeného plnění modifikovány, platí i v případě kráceného odpočtu DPH, uplatňovaného na základě § 76 ZDPH.

84. Povinnosti tvrdit a prokázat přímou a bezprostřední souvislost plnění na vstupu s jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, se nelze zprostit obecným tvrzením, že generování zdanitelných plnění nelze zcela oddělit od poskytování zdravotní péče.
85. Z dokumentace předložené žalobkyní je patrné, že žalobkyně eviduje zdanitelná plnění na vstupu (náklady) převážně toliko velmi obecným způsobem. V tabulkách nákladů jsou například uvedeny náklady na „léky“, „lékařský materiál“, „servis zdravotnických přístrojů“ či „tělní náhrady“, aniž by bylo dále sledováno a popsáno, o jaké léky, lékařský materiál, zdravotnické přístroje či tělní náhrady se jedná, natož k jakému účelu (zdanitelnému či osvobozenému plnění) jsou používány.
86. Část těchto nákladů je v tabulce nákladů přiřazena na určitá vnitropodniková střediska (Interna - standardní lůžka, Interna - JIP, Urologie - standardní lůžka, Hematologie - transfuzní část, COS - provoz, Doprava zdravotnická - přeprava pacientů a lékařů, Spol. náklady a výnosy - ostatní, a další), která podle žalobkyně poskytují mimo zdravotnických služeb osvobozených od DPH také zdanitelná plnění. Zdanitelná plnění poskytovaná jednotlivými středisky jsou dále specifikována ve sloupci „plnění“ (v roce 2013 označeném na jednotlivých listech též „ZDP“ či „Zdanitelná plnění na zdravotním středisku/v budově“). Příkladem lze uvést náklad na servis blíže neurčeného zdravotnického přístroje v hodnotě 79 950 Kč včetně DPH ze dne 18. 12. 2013 účtovaný na středisko „Interna-JIP“, které má dle sloupce „ZDP“ poskytovat zdanitelná plnění „komplement, admin, agreg. výkony, klinické hodnocení, stáž“.
87. Dle tabulek nákladů je vazba na uvedená zdanitelná plnění pouze zprostředkovaná. Žalobkyně netvrdí, že zdravotní přístroj je používán pro všechna vyjmenovaná zdanitelná plnění, ale toliko to, že je používán na středisku, které tato zdanitelná plnění poskytuje. Žalobkyně v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za prosinec 2012 (str. 5) uvedla, že není schopna „detailněji určit přesnější alokaci zdanitelných plnění na vstupu a uplatnit nárok na odpočet u plnění spotřebovaných v daném vnitropodnikovém středisku pouze ve vztahu k činností generujícím daňovou povinnost na výstupu.“
88. K tomu žalovaný v bodě 30 napadeného rozhodnutí uvedl, že „rozdělení na vnitropodniková střediska, která generují pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet a ta, která generují osvobozená i zdanitelná plnění, případně pouze zdanitelná plnění, lze označit pouze za primární předpoklad k tomu, aby byl daňový subjekt v první řadě schopen rozdělit a určit, která přijatá zdanitelná plnění vůbec přicházejí do úvahy. Následně je daňový subjekt povinen určit a u jednotlivých vstupů přiřadit, k jakým osvobozeným či zdanitelným výstupům se vztahují a zda naplňují podmínky dané ust. § 72 odst. 1 ZDPH. Na základě skutečnosti, že na středisku se provádějí vyjma osvobozených zdravotnických služeb i zdanitelná plnění, například administrativní úkony nebo odborné stáže, jimiž odvolatel argumentuje, nelze paušálně říci, že tedy všechny přijaté vstupy na dané středisko jsou použity v rámci ekonomické činnosti ke zdanitelným plněním. Například pokud nemocnice koupí přístroj, který používá výhradně pro osvobozenou zdravotní službu, pak jí nárok na odpočet dle ust. § 72 odst. 1 ZDPH nenáleží, i když je umístěn ve středisku, kde jsou využívány i jiné přístroje k plněním, u kterých odvolatel nárok na odpočet má.“
89. Žalovaný dále uvedl, že není-li daňový subjekt schopen detailněji určit přesnější alokaci zdanitelných plnění na vstupu a uplatnit nárok na odpočet u plnění spotřebovaných v daném vnitropodnikovém středisku pouze ve vztahu k činností generujícím daňovou

povinnost na výstupu, ať již z provozních, organizačních, technických či jakýchkoli jiných důvodů, nelze tento důvod brát jako důvod zprošťující odpovědnosti za unesení důkazního břemene ve vztahu k prokázání podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 ZDPH.

90. S těmito závěry žalovaného se soud ztotožňuje. Bylo na žalobkyni, aby tvrdila vazbu konkrétních přijatých plnění na konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění. Přirazení přijatých plnění na určité středisko může být prvním krokem ke splnění této povinnosti, nikoliv však krokem dostačujícím. Daňový subjekt musí tvrdit a doložit nikoliv pouze to, že náklady směřovaly na středisko, kde jsou poskytována i zdanitelná plnění, ale to, že konkrétní přijatá plnění s těmito zdanitelnými plněními (alespoň jedním z nich) skutečně souvisely. To neznamená, že by bylo nutné provázat každé přijaté plnění na vstupu s konkrétní fakturou na výstupu. Je třeba u každého plnění na vstupu tvrdit a prokázat, že je využíváno pro určité typové zdanitelné plnění na výstupu. Tento požadavek nikterak neznemožňuje využít nárok na odpočet daně u plnění na vstupu, u nichž není možné zjistit, v jaké míře slouží ke kterému druhu plnění (zdanitelnému či osvobozenému).
91. Žalobkyně v bodě 6.11 žaloby argumentuje, že nárok na odpočet závisí na předpokladu použití pořizovaného vstupu, přičemž jediným kritériem je, zda plátce mohl v okamžiku uplatnění nároku na odpočet objektivně předpokládat, že může být poskytnuto příslušné následné zdanitelné plnění. Na podporu tohoto tvrzení odkazuje na rozhodnutí SDEU ve věcech C-268/83, *Rompelman*, C-110/94, *Inzo*, a C-37/95, *Ghent Coal Terminal*. Soud dává žalobkyni za pravdu, že ve všech třech citovaných rozhodnutích SDEU dospěl k závěru, že nárok na odpočet lze uplatnit i vzhledem k přijatým plněním vztahujícím se k investičnímu záměru, existuje-li v době přijetí zdanitelného plnění reálný a doložený předpoklad, že toto přijaté plnění bude sloužit k budoucí zdanitelné ekonomické činnosti, byť se ani v jednom z těchto případů následná ekonomická činnost nerealizovala. Soud se však neztotožňuje s žalobkyní v tom, že by tyto závěry dopadaly na projednávanou věc. Ve všech třech citovaných případech byl nárokován odpočet ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním, která měla jasně deklarovanou vazbu na zcela konkrétní budoucí zdanitelnou ekonomickou činnost (v případě *Rompelman* šlo o koupi práva k rozestavěným komerčním prostorům, které měly být následně pronajímány, v případě *Inzo* šlo o náklady na studii komerčního záměru vybudování odsolovací stanice na vodu, kdy tato studie měla mimo jiné prozkoumat i výnosnost tohoto záměru, v případě *Ghent Coal Terminal* šlo o náklady na práce na pozemcích, které měly být v budoucnu využity k ekonomické činnosti, ale vlivem „ekonomické vyšší moci“ byla nakonec tato ekonomická činnost přesunuta na pozemky jiné získané výměnou za pozemky původní). Přímá vazba mezi přijatými plněními a budoucí ekonomickou činností zde tedy byla ve všech případech zřejmá, v kauze *Rompelman* bylo sporné, zda nárok na odpočet nebyl uplatněn předčasně, v dalších případech nakonec nebyla přijatá plnění k ekonomické činnosti využita. V projednávaném případě je ale předmětem sporu právě vazba mezi přijatými plněními, z nichž žalobkyně nárokuje odpočty, a následnými zdanitelnými plněními, tj. zda nebo do jaké míry měla být přijatá plnění použita (též) na plnění zdanitelná. V tomto směru lze tedy pouze obecně souhlasit s žalobkyní v tom, že není nezbytné prokázat uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu v daném zdaňovacím období, ale může být tvrzeno a prokázáno, že plnění na vstupu bylo pořízeno s pevným jasně daným záměrem, byť by se plnění na výstupu uskutečnilo až v následujícím zdaňovacím období. Taková konkrétní tvrzení však žalobkyně v daňovém řízení nepředestřela.

92. Žalobkyně předložila řadu dokumentů, jimiž prokazovala zdanitelná plnění na výstupu, například stáže, klinické studie či administrativní úkony, a navrhla provést výslech svědků, tří primářů oddělení žalobkyně. Žalovaný však vyhodnotil, že žalobkyně neprokázala přímou a bezprostřední vazbu (převážně genericky určených) vstupů na zdanitelná plnění na výstupu.
93. Soud připomíná, že pro posouzení, zda žalobkyně unesla své břemeno tvrzení a důkazní je určující průběh daňové kontroly, respektive postupu k odstranění pochybností, a navazujícího odvolacího řízení. Soud se na základě výše uvedených východisek neztotožnil s žalobkyní, že by dostatečně tvrdila a prokazovala, že jí ve vztahu ke všem přijatým plněním vznikl krácený nárok na odpočet. Žalobkyně totiž ve vztahu k převážné většině přijatých plnění neuplatňovala konkrétní tvrzení, ale setrvala na svém názoru, že postačuje přiřazení přijatých plnění na vnitropodniková střediska, na nichž jsou poskytována zdanitelná plnění. Je však třeba konstatovat, že ve vztahu k některým přijatým plněním žalobkyně poskytla konkrétní tvrzení a označila důkazy k jejich prokázání.

Neprovedení výslechu navržených svědků

94. Žalobkyně vytýká správci daně a žalovanému, že učinili závěr o neunesení důkazního břemene, ač nebyli vyslechnuti navržení svědci.
95. Žalobkyně v daňovém řízení předložila tři čestná prohlášení – primáře dětského oddělení MUDr. R. H. k administrativním úkonům, primáře RIP MUDr. M. N. k odborným stážím a primářky interního oddělení MUDr. E. N. ke klinickým studiím. Současně navrhla, aby správce daně, pokud to bude považovat za účelné, provedl jejich výslech, aby mohli přímo odpovídat na dotazy kladené správcem daně.
96. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu byla žalobkyně povinna prokázat tvrzenou vazbu mezi plněními na vstupu a zdanitelným plněním na výstupu. Obecně platí, že daňové orgány jsou povinny umožnit daňovému subjektu důkazní břemeno unést. Správce daně je však oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka (viz rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80). Jak uvedl NSS např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68, aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které daňový subjekt navrhl.
97. Svědecká výpověď patří v daňovém řízení k základním důkazním prostředkům sloužícím k prokázání zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Jak správně namítá žalobkyně, správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by tím správce daně hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, nebo ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014-32). Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze pouze důkazy, které byly řádně provedeny (např. rozsudky NSS ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006-145, či ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80).

98. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 25. 6. 2014, č. j. 10 Afs 53/2014-72, na který poukázal žalovaný v napadeném rozhodnutí, „není povinností správce daně provést veškeré navrhované důkazy, nýbrž pouze takové, kterými by bylo možno odstranit pochybnosti správce daně o tvrzeních daňového subjektu“. Soud souhlasí s žalovaným v tom, že břemeno tvrzení nelze přenášet na svědky. Výsledky svědků neslouží k tomu, aby nahradily nedostatek tvrzení daňového subjektu, naopak tvrzení musí předcházet dokazování (účelnost důkazních prostředků se hodnotí ve vztahu k tvrzením). Bylo na žalobkyni, aby objasnila přímou a bezprostřední souvislost jednotlivých plnění na vstupu, u nichž byl nárok na odpočet zpochybněn, alespoň s jedním konkrétním zdanitelným plněním na výstupu, popřípadě vysvětlila, proč určité vstupy svou povahou představují obecné režijní náklady, a tuto svou povinnost tvrzení nemohla nahradit návrhem na provedení výsledku svědků. Žalobkyně nicméně přinejmenším k několika přijatým zdanitelným plněním přednesla dostatečně konkrétní tvrzení, k nimž měly být výsledky svědků provedeny. Jejich provedení nebylo možné *a priori* odmítnout z důvodu, že svědek nemá dostatečně konkrétní informace o průběhu zdanitelných plnění (o čemž lze u vedoucích zdravotních pracovníků pochybovat) a bude vypovídat neurčitě.
99. Žalobkyně v návaznosti na jednání se správcem daně, o jehož průběhu není v daňovém spise záznam (dle předloženého spisového přehledu byl soudu předložen kompletní spis), v e-mailu ze dne 27. 6. 2017 uvedla, že v případě investice za rok 2012 považuje za nedůvodné mimo jiné vyloučení tří konkrétních přístrojů šedivě označených v předložené tabulce, a totiž dvou EKG přístrojů přenosných a odsávačky chirurgické (FP10412/1367, FP10412/2938 a FP10412/3677), které jsou na středisku Interna – standardní lůžka dle vyjádření zdravotnického personálu využívány při klinických studiích. K prokázání vazby mezi přijatým zdanitelným plněním na vstupu a zdanitelným plněním na výstupu v podobě klinických stáží žalobkyně předložila nejen čestné prohlášení primárky interního oddělení MUDr. E. N., v němž uvedla, že klinické studie/hodnocení v prostorách nemocnice probíhají obvykle za účelem studování účinků léků nebo léčebné metody a je při nich využíváno „*veškeré materiální vybavení, které Nemocnice na daném oddělení využívá při běžné léčbě pacientů*“, ale navrhla též její výslechy.
100. Dále žalobkyně ve vysvětlujícím dopisu k dodatečnému daňovému přiznání za rok 2012 uvedla, že při poskytování administrativních úkonů, jejichž cílem není ochrana zdraví, ale poskytování informací o zdravotním stavu např. pojišťovnám či soudům využívá zdravotnickou techniku sloužící ke zjišťování stupně postižení, například skiagrafický komplet, z jehož pořízení žalobkyně uplatnila krácený nárok na odpočet DPH a který byl zanesen v přehledu investic za rok 2012 v předložené tabulce. Na přiznání kráceného nároku na odpočet DPH u tohoto přijatého plnění žalobkyně trvala též v podání ze dne 27. 6. 2016. K prokázání svého tvrzení předložila čestné prohlášení primáře dětského oddělení MUDr. R. H., který ve vztahu k lékařským výkonům, jejichž cílem není ochrana zdraví, uvedl, že „*z pohledu lékaře není nijak odlišitelné, za jakým účelem je výkon proveden. Zpravidla pacient podstupuje sérii různých vyšetření, na kterých se podílí dokonce i přidružená oddělení (při přijetí žádosti PČR na odběr to bývá transfúzní a hematologická stanice, laboratoře apod., při vyšetření osoby pro účely posouzení výše důchodu nebo výše odškodnění po úrazu může jít o vyšetření prakticky na jakémkoli oddělení nemocnice – ORL, rentgenové pracoviště apod.)*“. Žalobkyně současně navrhla provedení jeho výsledku.
101. Za této situace nebylo možné navržené výsledky MUDr. E. N. a MUDr. R. H. odmítnout z důvodu chybějícího tvrzení žalobkyně. Současně nebylo možné pouze na základě

obecnosti čestných prohlášeníh předem vyhodnotit, že by tyto výsledky nemohly prokázat souvislost mezi konkrétními přijatými plněními a konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu. Neprovedením těchto výsledků zatížil žalovaný řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V dalším řízení tedy bude třeba navržené výsledky svědků provést.

102. Nadto je třeba konstatovat, že žalovaný a správce daně důsledně nerozlišovali povinnost tvrzení a povinnost důkazní, což mohlo ovlivnit průběh daňového řízení. Pokud správce daně nevyhoví návrhu na výslech svědka, musí o tom daňový subjekt vyrozumět s uvedením důvodu (§ 92 odst. 6 daňového řádu). Prvním úkonem následujícím po návrhu žalobkyně na provedení výsledku výše uvedených svědků bylo vyhotovení a projednání zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně odůvodnil neprovedení výsledku svědků tím, že vyjádření lékařského personálu bylo nekonkrétní. Žalobkyně nebyla ve zprávě o daňové kontrole ani v odvolacím řízení před vydáním napadeného rozhodnutí jednoznačně informována o tom, že důkazy nebudou provedeny z důvodu, že nejsou přednášena dostatečně konkrétní tvrzení. Žalobkyně tak nemohla v dalším průběhu řízení na vzniklou procesní situaci relevantně reagovat. Odmítnutí svědeckých výpovědí tedy nemůže obstát též s ohledem na nedostatečný způsob sdělení důvodu, proč nebudou svědci vyslechnuti, což se týká i zdaňovacího období prosinec 2013, byť konkrétnější tvrzení zde soud nedohledal.

Stáže

103. Sporným bodem mezi účastníky je tvrzená vazba vstupů na zdanitelná plnění v podobě stáží. Obdobnou otázkou se zabýval Krajský soud v Brně v rozsudku č. j. 31 Af 24/2019-65, s jehož závěry se soud ztotožňuje.
104. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že např. mezi léky, tělními náhradami či servisem zdravotních přístrojů na vstupu a výkonem stáže je dána souvislost pouze nepřímá a nekonkrétní. Soud si je vědom, že stáž nemůže proběhnout bez toho, aby se stážista účastnil jednotlivých zdravotních výkonů, nicméně žalobkyně netvrdila, že by se prováděné úkony či rozsah použití uvedených vstupů odvíjel od toho, zda je stážista přítomen, či nikoliv. Primárním účelem podání léčivého přípravku či použití zdravotního přístroje není zdokonalení stážisty, nýbrž poskytnutí zdravotní péče, která je hrazena zdravotní pojišťovnou ve shodné výši v případech, kdy je stážista přítomen, jako v případech, kdy přítomen není. Údržbu lékařských přístrojů ani podání léků obecně nelze považovat za náklad bezprostředně a přímo související se stáží ani v případě, že se stážista přímo podílel na lékařském výkonu či podání léku, natož v případě, kdy takovému úkonu pouze přihlíží, nebo dokonce je-li pouze v daném měsíci přítomen na oddělení, na kterém byl takový úkon učiněn. Za bezprostředně a přímo související se zdanitelným plněním v podobě poskytnutí stáže lze považovat pouze takové náklady, které žalobkyni nutí „investovat“ do stážisty. Žalobkyně však takové konkrétní náklady netvrdila a nedoložila.
105. Pokud žalobkyně namítá, že úhrady od pojišťovny nereflektují typ použitého materiálu a přístroje a jejich nákupní ceny, zatímco cenu výkonů poskytovaných na komerční bázi může žalobkyně ovlivnit, předně je třeba konstatovat, že žalobkyně v daňovém řízení konkrétně netvrdila a neprokázala, že by ceny použitých léků či zdravotních přístrojů promítala v ceně stáží, tedy že by ve smyslu judikatury SDEU náklady vynaložené na jejich pořízení byly součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet. Současně je třeba konstatovat, že nejde o otázku

cenotvorby. Není rozhodná výše úhrady za stáž a nákladů této stáže, ale souvislost mezi nimi. Argumentace žalovaného, že se ceny vstupů potřebných pro lékařský zákrok do úhrady za stáž nepromítají, jsou spíše doplňkovou úvahou primárně poukazující na skutečnost, že náklady na lékařský výkon přímo a bezprostředně souvisejí s tímto plněním osvobozeným od DPH, kdežto se stáží souvisí pouze nepřímo a zprostředkovaně.

Klinické studie

106. Žalobkyně odůvodnila odčitelnost desítek nákladových položek, zejména tělních náhrad a oprav zdravotnických přístrojů, klinickými studiemi.
107. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (body 44 a 50 napadeného rozhodnutí) uvedl s odkazem na zprávu o daňové kontrole a na sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, že žalobkyně neprokázala, že by konkrétní nákladové položky byly použity ke klinickým studiím.
108. Soud souhlasí s žalovaným, že k prokázání existence přímé a bezprostřední souvislosti není postačující tvrzení, že na určitém středisku jsou prováděna tato zdanitelná plnění a používány blíže neurčené léky, implantáty či přístroje. Má-li daňový subjekt prokázat souvislost vstupů a výstupů, musí nejprve tyto vstupy a výstupy jednoznačně konkretizovat a vysvětlit souvislost mezi nimi a k tomuto tvrzení označit důkazy.
109. To žalobkyně ve vztahu k převážné části položek neučila (dle předložených tabulek nákladů jde např. o tělní náhrady, implantáty a kardiostimulátory či nespécifikovaný servis zdravotních přístrojů). Pouhá zcela hypotetická možnost provedení klinické studie na kterémkoli oddělení nemocnice nemůže založit přímou a bezprostřední souvislost přijatých plnění na vstupu se zdanitelným plněním na výstupu. Jak ovšem bylo již výše uvedeno, ve vztahu ke třem přístrojům (dvěma EKG přístrojům přenosným a chirurgické odsávačce uvedeným v rámci investic za rok 2012), které měly být využívány také ke klinickým studiím na interním oddělení, lze považovat tvrzení žalobkyně za dostatečně konkrétní. Nebylo možné předem vyloučit, že svědkyně, primářka oddělení, na němž měly klinické studie využívající tyto přístroje dle žalobkyně probíhat, nebude schopna popsat, jak a k jakým klinickým studiím byly tyto přístroje využívány. Nadto je třeba zopakovat, že pokud správce daně nevyhoví návrhu na výslech svědka, musí o tom daňový subjekt vyrozumět s uvedením důvodu (§ 92 odst. 6 daňového řádu), aby měl daňový subjekt následně možnost svou další reakcí řízení ovlivnit. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že uplatnění kráceného nároku na odpočet nelze vázat pouze na to, že na vnitropodnikovém středisku byla generována zdanitelná plnění. Aby mohla žalobkyně krácený nárok na odpočet uplatnit, musela by detailně *prokázat*, z čeho se jednotlivá klinická studie skládá, u jakého pacienta a na jakém přístroji probíhala, co do ní bylo zahrnuto a jak souvisí s konkrétním vstupem, což neprokázala. V případě shora označených přístrojů však žalobkyně neprovedla přiřazení zdanitelného plnění v podobě klinických studií pouze na středisko, ale ke konkrétním přístrojům, o nichž tvrdila, že byly ke klinickým studiím dle sdělení zdravotnického personálu využity. Správce daně žalobkyni vytkl, že neprokázala (nikoli netvrdila) vazbu konkrétních vstupů s konkrétními studiemi, neumožnil jí však důkazní břemeno unést. Tím, že žalovaný učinil závěr o neunesení důkazního břemene, aniž označený důkaz provedl, zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Administrativní úkony

110. Žalovaný uvedl, že ani administrativní úkony nemohou odůvodnit odčitelnost veškerých nákladů účtovaných na dané středisko, nelze-li prokázat, zda byly ke zdanitelným plněním skutečně použity (bod 30 napadeného rozhodnutí). Není-li určitý zdravotnický přístroj či materiál pro administrativní úkony vůbec používán, nemohou být náklady s ním související odčitelné.
111. Tento závěr soud považuje v zásadě za správný. K uplatnění nároku na odpočet ve vztahu ke konkrétnímu plnění (v případě oprav zdravotnických přístrojů často v řádu stovek tisíc Kč) bylo třeba tvrdit a prokázat, že konkrétní přístroje měly vazbu na určitá zdanitelná plnění (resp. konkrétní typ určitých poskytovaných plnění), případně vysvětlit, proč jde svou povahou o režijní náklad. Teprve následně se lze zabývat otázkou, zda je tato vazba dostatečně přímá a bezprostřední, resp. zda lze přijaté plnění považovat za režijní náklad ve smyslu výše citované judikatury SDEU.
112. Dne 29. 6. 2016 zaslala žalobkyně správci daně řadu dokladů, mimo jiné i doklady o provedení nejrozličnějších placených administrativních úkonů. Jednalo se například o příjmový pokladní blok na poplatek za vyplnění pojistného formuláře „úraz – RHB“ na částku 300 Kč včetně DPH vystavený dne 3. 12. 2012; fakturu na částku 1 232 Kč včetně 14% DPH vystavenou dne 7. 8. 2012 pro Okresní správu sociálního zabezpečení Kolín za vyšetření pro potřeby sociálního zabezpečení a tři související žádanky o vyšetření zdravotního stavu při zjišťovací lékařské prohlídce pro stanovení stupně závislosti, při zjišťovací lékařské prohlídce invalidity a při kontrolní lékařské prohlídce invalidity potvrzené lékařem z ordinace praktického lékaře a faktury ze dne 4. 9. 2012 a 5. 9. 2012 za vypracování lékařské zprávy pro Krajské ředitelství policie Pardubického kraje a pro Krajské ředitelství policie Středočeského kraje vždy na částku 229 Kč včetně 14% DPH.
113. Ačkoli žalobkyně předloženými doklady prokázala několik konkrétních administrativních úkonů v roce 2012, neprokázala, jaké náklady se k nim vztahovaly, natož jejich přímou a bezprostřední souvislost.
114. V tomto ohledu lze poukázat například na vypracování lékařské zprávy pro Krajské ředitelství policie Pardubického kraje na interním oddělení – standardní lůžková péče. V roce 2012 žalobkyně přiřadila k tomuto oddělení v předložené tabulce na listu „náklady 2012“ celkem 19 faktur s označením položek: tělní náhrady, implantáty a kardiostimulátory (se základem daně celkem 7 716 691,95 Kč), u nichž není dána zřejmá přímá souvislost s poskytnutým zdanitelným plněním a nepochybně je nelze považovat za režijní náklady žalobkyně. Plnění pro OSSZ byla poskytována praktickými lékaři, k nimž ani předložené tabulky žádné vstupy nepřipisují.
115. Z některých předložených dokladů ani neplyne, kterých středisek či oddělení se měly týkat (např. příjmový pokladní blok na poplatek za vyplnění pojistného formuláře, faktura za vypracování lékařské zprávy pro Krajské ředitelství policie Středočeského kraje). V případě řady dalších oddělení, u nichž žalobkyně odůvodňovala nárok na odpočet daně prováděním zdanitelných plnění v podobě administrativních úkonů (např. urologie – standardní lůžka, oční – standardní lůžka, ORL – standardní lůžka, endocentrum či RIP – lůžka), žádné doklady nepředložila, přičemž plnění, u nichž uplatňovala nárok na odpočet, označila pouze zcela obecně (servis ZP, ostatní).

116. Soud se však ztotožňuje s žalobkyní, že žalovaný se dostatečně nevypořádal s jejím návrhem na výslech MUDr. R. H.. Žalovaný k tomu již v napadeném rozhodnutí (bod 52) uvedl, že žalobkyně nemůže svou povinnost tvrdit *a prokázat* přímou a bezprostřední souvislost vstupů a výstupů přenášet na svědky. Soud se s tímto závěrem ztotožňuje, pokud jde o povinnost tvrzení. Jak bylo výše uvedeno, žalobkyně však uvedla relativně konkrétní tvrzení ohledně skiagrafického kompletu pořízeného na centrální rentgen a k prokázání vazby tohoto vstupu a výstupů v podobě administrativních úkonů navrhla výslech svědka MUDr. H.. Výslech svědka je standardním důkazním prostředkem, přičemž nelze *a priori* vyloučit, že výsledkem lékaře může být vazba mezi použitím konkrétního zdravotního přístroje a úkony, jejichž cílem není ochrana zdraví, jakož i poskytování těchto úkonů, prokázána. Soud souhlasí s žalobkyní, že nelze (ani na základě značně obecného čestného prohlášení) předjímat obsah svědecké výpovědi. Žalovaný zatížil řízení vadou, když dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, aniž provedl navržený výslech svědka. Nadto je třeba zopakovat, že žalobkyně měla být náležitě seznámena s důvody neprovedení výslechu svědků, aby na ně mohla v odvolacím řízení reagovat a nedostatek tvrzení napravit. V souladu se zásadou součinnosti bylo na místě vést žalobkyni k tomu, aby konkrétní tvrzení k jednotlivým nákladovým položkám doplnila.

Další zdanitelná plnění

117. Soud se shoduje s žalovaným, že střediskový přístup žalobkyně nepostačuje k prokázání vazby jednotlivých přijatých plnění na další uvedená zdanitelná plnění, jako např. nadstandardy, veterinu či uložení těl. Soud nepochybuje o tom, že pokud by žalobkyně svůj přístup změnila a tvrdila namísto vazby přijatých plnění na jednotlivá střediska vazbu konkrétních přijatých plnění na jednotlivá zdanitelná plnění, mohla by odpočet daně v mnoha případech obhájit. Bylo však na ní, aby u jednotlivých přijatých plnění dle dostupných evidencí a dokumentů zhodnotila, zda skutečně ke zdanitelným plněním slouží, uzpůsobila tomu svá tvrzení a ta prokázala.
118. Soud připomíná, že napadené rozhodnutí přezkoumává v mezích uplatněných žalobních bodů. Žalobkyně žalobní bod týkající se prokázání vazby plnění na vstupu a výstupu formulovala značně obecně, čímž předurčila míru obecnosti soudního přezkumu, neboť soudu nepřísluší za žalobkyni argumentaci domýšlet. Při absenci konkrétních tvrzení není úkolem soudu, aby přezkoumával nárok na odpočet daně, respektive závěry žalovaného, ve vztahu ke všem jednotlivým položkám přijatých zdanitelných plnění na vstupu a sám k nim v daňovém spise za žalobkyni vyhledával relevantní tvrzení a důkazy.
119. Žalobkyně příkladmo uvádí uplatnění nároku na odpočet u mikroskopu, odběrového materiálu, reagentů apod., tedy plnění, která alespoň částečně souvisí se zdanitelným plněním rozboru krve pro veterinární účely. K tomu doložila fakturu ze dne 13. 11. 2012 na částku 544 Kč včetně DPH za výkony na oddělení hematologie a biochemie pro veterináře. Z tabulky předložené žalobkyní plyne, že mikroskop byl pořízen v roce 2013 na oddělení ORL – standardní lůžka, a není tedy patrná souvislost tohoto plnění s rozboru krve pro veterinární účely. Pokud jde o diagnostické a laboratorní reagenty, v daňovém řízení tyto náklady nebyly blíže specifikovány a nebyla popsána jejich souvislost s rozboru krve pro veterinární účely. Žalobkyně rozlišovala středisko „hematologie – hematologie“ a „hematologie – transfuzní část“, přičemž zdanitelné plnění „veterina“ mělo být dle předložených tabulek poskytováno toliko na středisku „hematologie – hematologie“.

Tomuto středisku přitom žalobkyně žádné náklady nepřiradila. Náklady na diagnostické a laboratorní reagentie přiřadila středisku „hematologie – transfuzní část“, u něhož není zdanitelné plnění „veterina“ uvedeno. Nelze tedy dospět k závěru, že by na základě žalobkyní předložených vysvětlení v daňovém řízení existovala zjevná souvislost mezi těmito vstupy a rozborů krve pro veterinární účely. Pokud žalobkyně poukazuje na odběrový materiál, neuvádí konkrétní plnění, která by spočívala v dodávce odběrového materiálu užívaného (též) pro rozborů krve pro veterinární účely. V této souvislosti lze na okraj poznamenat, že nemocnice patrně neprovádí samotný odběr krve zvířat, ale pouze její rozbor. Pokud žalobkyně jako příklad uvádí, že jestliže by pořizovala zkumavky používané i pro plnění pro veterináře, měla by mít možnost uplatnit nárok na odpočet daně ve zkrácené výši, i kdyby v určitém měsíci nebo i po zbytek kalendářního roku nebylo žádné plnění veterinářem objednáno, je třeba konstatovat, že žalobkyně konkrétně netvrdila a neprokázala, že mezi plněními, u nichž jí nebyl přiznán nárok na odpočet, jsou zkumavky používané pro plnění pro veterináře.

120. Žalobkyně též netvrdila a nedoložila, že by konkrétní přijatá plnění měla sloužit určitým zdanitelným plněním, která aktivně nabízela např. jejich uvedením v ceníku. Žalobkyně v průběhu daňového řízení dle obsahu spisu ceník k prokázání vazby mezi přijatými plněními a zdanitelnými plněními na výstupu nepředložila (na rozdíl od Nemocnice Pelhřimov, příspěvkové organizace, ve věci řešené Krajským soudem v Brně v rozsudku ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 24/2019-65).
121. Žalobkyně opakovaně předkládá argumentaci ultrazvukovým přístrojem, avšak z obsahu daňového spisu neplyne, že by uplatnila nárok na odpočet z takového přístroje, který jí nebyl daňovými orgány uznán. Soud souhlasí se žalovaným, že obecný příklad ultrazvuku nelze paušálně vztáhnout na veškeré pořízené přístroje.

Obecné nemocniční náklady

122. Soud souhlasí s názorem Krajského soudu v Brně, že u některých přijatých plnění může postačovat i pouhé vysvětlení vazby zdanitelných plnění na výstupu a přijatých plnění. Bylo však na žalobkyni, aby takové vysvětlení ve vztahu k jednotlivým přijatým plněním v daňovém řízení poskytla.
123. Žalobkyně v žalobě konkrétně vyjádřila nesouhlas s neuznáním nároku na odpočet daně u vstupů z daňových dokladů zahrnutých do dodatečných přiznání k DPH souvisejících s tiskem a distribucí propagačních materiálů vydávaných nemocnicí a seznamujících veřejnost s veškerými aktivitami nemocnice, aniž by to bylo jakkoli odůvodněno.
124. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 27. 6. 2016 uvedla, že trvá na uplatnění kráceného odpočtu u nákladů, které označuje zeleně, neboť představují obecné nemocniční náklady středisek tvořících zázemí nemocnice. V aktualizované tabulce nákladů 2012 označila zeleně mimo jiné nemocniční listy. V odvolání žalobkyně shodně jako v žalobě vyjádřila nesouhlas s neuznáním nároku na odpočet daně u vstupů dle daňových dokladů souvisejících s tiskem a distribucí propagačních materiálů vydávaných nemocnicí, jež seznamují veřejnost s veškerými aktivitami nemocnice, a namítla, že správce daně nikterak nevysvětlil, proč žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet u těchto zdanitelných plnění na vstupu. Soud souhlasí s žalobkyní, že v napadeném rozhodnutí žalovaný na tuto odvolací námitku nereagoval a neodůvodnil, proč nebylo možné uznat nárok na krácený odpočet daně v případě plnění na vstupu týkajících se vydávání a distribuce nemocničních listů, které dle

vysvětlení žalobkyně slouží k seznamování veřejnosti s veškerými jejími aktivitami, nikoli toliko s osvobozenými plněními, a jde tak dle žalobkyně o obecné nemocniční náklady související s nemocnicí jako celkem. V této části je tedy napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. V dalším řízení bude na žalovaném, aby se s touto námitkou náležitě vypořádal a posoudil, zda lze považovat výše uvedené vysvětlení žalobkyně v návaznosti na výzvu správce daně za dostatečné a zda je možné plnění na vstupu související s vydáváním a distribucí nemocničních listů na základě tohoto vysvětlení považovat za režijní náklad související s nemocnicí jako celkem.

125. Pokud jde o další plnění na vstupu, soud nepochybně, že pokud by k nim žalobkyně poskytla konkrétní vysvětlení, bylo by možné vzhledem ke specifické povaze činností žalobkyně u řady položek dospět k závěru, že jde o režijní náklady. To však žalobkyně v daňovém řízení neučinila. Žalobkyně v řízení před soudem nepoukázala na žádná další konkrétní přijatá zdanitelná plnění, u nichž dostatečné vysvětlení poskytla.
126. Pokud jde o nájem tlakových lahví, na které žalobkyně poukázala až ve vyjádření po zrušujícím rozsudku NSS, sloupec „plnění“ obsahuje rozsáhlý seznam položek: společné náklady nemocnice, vstupenky, lektorská činnost, odpad, admin, nadstandard, praxe, stáž, prodej mat., parkování, prádlo, prodej textilu, pronájem reklamy a přístrojů, vodné, úklid. Z tohoto seznamu není zřejmé, k jakým zdanitelným plněním jsou tlakové lahve využívány. Žalobkyně to v průběhu daňového řízení nijak neupřesnila a nevysvětlila, proč by tato přijatá plnění měla být bez dalšího považována za režijní náklady vztahující se k nemocnici jako celku. Dle názoru soudu nelze přijaté plnění označené jako pronájem tlakových či kyslíkových lahví bez jakéhokoli bližšího vysvětlení považovat za zjevný režijní náklad. Své břemeno tvrzení a břemeno důkazní tedy žalobkyně neunesla. Pokud žalobkyně s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně zmiňuje medicínalní plyny, je třeba uvést, že dle tohoto rozsudku byl za režijní považován náklad vynaložený za provedení bezpečnostně-technické kontroly zdrojů a ukončovacích prvků rozvodů medicínalních plynů. V tomto případě není patrné, že by žalobkyně odpočet z takového přijatého plnění uplatnila a nebyl správcem daně uznán. Mezi přijatými plněními za rok 2012 bylo uvedeno plnění označené jako „rozvody med. plynů, kompresorovna, dodávky zdr. vybavení“, u něhož nebyl nárok na odpočet dle obsahu spisu zpochybněn. Poukazuje-li žalobkyně na přijetí plnění „židle, podložky pod PC“, ani k tomuto plnění v průběhu daňového řízení neposkytla žádné bližší vysvětlení, přičemž naopak v aktualizované tabulce nákladů 2012 předložené v průběhu daňového řízení označila tuto položku červeně s tím, že je ochotna na její vyloučení přistoupit a netvrdila, že by se mělo jednat o obecný nemocniční náklad. Za této situace nelze vytýkat správci daně, že sám nevyhodnotil toto přijaté plnění za režijní náklad.

Zdravotnický materiál

127. Střediskový přístup žalobkyně neuplatňuje u zdravotnického materiálu. Náklady na zdravotnický materiál jsou v tabulkách vypočteny toliko s uvedením čísel faktur a popisem „lék. materiál“ či „léky“. Není nikterak specifikováno, o jaký lékařský materiál či léky se jedná, ani na jaká střediska směřuje. Žalobkyně uplatnila náklady na zdravotnický materiál v hodnotě přesahující 150 mil. Kč bez DPH (rok 2012), resp. 100 mil. Kč bez DPH (rok 2013).

128. Žalobkyně namítá, že pokud bylo balení 1 000 ks jehel použito pro zdanitelná i pro osvobozená plnění, měla by mít možnost uplatnit u nákladu na toto balení krácený odpočet, aniž by musela sledovat využití jednotlivých jehel.
129. To však žalovaný po žalobkyni nepožadoval. Žalovaný v bodě 47 napadeného rozhodnutí uvedl, že nelze o veškerém nakoupeném zdravotnickém materiálu tvrdit, že slouží jak pro osvobozená, tak pro zdanitelná plnění. Žalovaný po žalobkyni nepožaduje doložení použití jednotlivých kusů zdravotnického materiálu, ale alespoň doložení skutečnosti, že konkrétní 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.
130. Soud k tomu uvádí, že povahu vazby na zdanitelná plnění je možné posuzovat s ohledem na charakter jednotlivých nákladů. V posuzovaném případě žalobkyně žádný náklad na jehly ani jiný konkrétní materiál nedokládá. Náklady na zdravotnický materiál totiž vůbec nerozlišuje. Nerozlišuje ani to, na jaká střediska směřuje, ani k čemu konkrétně slouží. Ač u drobného zdravotnického materiálu lze akceptovat menší míru podrobnosti sledování využití jednotlivých kusů, není možné zcela rezignovat na sledování účelu jednotlivých druhů a „balíků“ materiálu.
131. Žalobkyně v bodě 4.9 žaloby sice uvádí, že vstupy nesouvisející s žádným zdanitelným plněním z uplatněných nákladů vyloučila, avšak toto nijak nedoložila. Určení, který vstup souvisí se zdanitelnými výstupy, nemůže záviset na libovůli žalobkyně a musí být ověřitelný správcem daně. Nelze proto z nákladů činit rozsáhlé balíky, v jejichž rámci není možné rozklíčovat, o jaký materiál se jedná, neboť v takovém případě nelze vůbec určit vazbu na některé ze zdanitelných plnění. Pokud chce žalobkyně úspěšně uplatnit krácený nárok na odpočet u nákladu na zdravotnický materiál, musí tvrdit a prokázat, o jaký zdravotnický materiál se jedná a k jakým zdanitelným plněním je používán.
132. Jakkoliv se může takový požadavek zdát jako náročný, považuje jej soud za zcela legitimní. Nejde o požadavek na ošetřující lékaře, aby zaznamenávali, jak použili konkrétní jehlu. Postačí prokázat, že byly nakoupeny jehly, které byly spotřebovány i pro určité zdanitelné plnění (např. žalobkyní zmiňovanou estetickou chirurgii, jejíž poskytování neprokázala). V tomto ohledu by stačilo například doložit, že jehly byly spotřebovány na oddělení, které běžně poskytuje i určitá zdanitelná plnění, pro která se daný typ zdravotnického materiálu běžně používá. K tomuto rozčlenění sice může být potřebná součinnost personálu, nicméně nikoliv nepřiměřeně zatěžující.

Dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností

133. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný nezahrnul výstavbu nové budovy pavilonu D třetí osobou tzv. na klíč na jejím pozemku mezi majetek vytvořený její vlastní činností a z tohoto důvodu jí nezákonně částečně odepřel nárok na odpočet DPH z takového majetku.
134. Žalovaný konstatoval, že unijní právní úprava ani judikatura nevymezuje dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Pod definici dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností dle zákona o DPH nespadá nabytí koupí, vkladem od jiné osoby nebo převodem z osobního užívání do podnikání. Dle metodické informace Ministerstva financí ze dne 14. 3. 2011 není takovým majetkem ani majetek, který si plátce nechal vyrobit, postavit nebo vytvořit jinou osobou a na jehož vytváření se nepodílel, tj. např. stavba tzv.

na klíč od jednoho dodavatele. V napadeném rozhodnutí také uvedl, že se žalobkyně na vytváření pavilonu D nikterak nepodílela a získání takového majetku se v podstatě rovná jeho koupi, tudíž nedošlo k naplnění podmínek § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH, a proto ho nepovažoval za zdanitelné plnění, ke kterému by vznikl nárok na odpočet DPH.

135. K rozsudku ve věci *Gemeente Vlaardingen*, kterým argumentovala žalobkyně, žalovaný v bodech 56 až 59 napadeného rozhodnutí shrnul podstatu tohoto rozsudku a uvedl, že z jeho obsahu vyplývá, že SDEU se vůbec nezabýval otázkou, co spadá pod pojem „majetek vytvořený vlastní činností“, že předběžná otázka se sice týkala pozemku, na němž byla provedena „přestavba“, nicméně v jiných souvislostech, a že se ztotožňuje se závěry správce daně ohledně nepřipadnosti citovaného rozsudku na zde řešenou věc. K rozsudku ve věci *Gemeente 's-Hertogenbosch*, na který rovněž poukazovala žalobkyně, žalovaný uvedl, že SDEU v něm pouze konstatoval, že „na budovu postavenou třetí osobou na pozemku patřícím obci, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, se znění čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice vztahuje. Nicméně bližší okolnosti, za jakých lze hovořit o majetku vytvořeném vlastní činností, nezkoumal, konkrétní skutečnosti, za kterých došlo k naplnění podmínek pro závěr, nerozvedl. Odvolatelem citované pasáže rozsudku ve věci C-92/13 jsou vytrženy z kontextu celého případu.“
136. Podle čl. 18 písm. a) směrnice o DPH členské státy mohou považovat za dodání zboží za úplatu použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, jestliže bylo toto zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by daň z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani.
137. Podle § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH se pro účely tohoto zákona rozumí dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil; technické zhodnocení se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností.
138. Podle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH dodáním zboží za úplatu se také považuje uvedení do stavu způsobilého k užívání dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, pokud plátce použije tento majetek pro účely, pro které má nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 6.
139. Pro rozhodnutí ve věci je klíčové zodpovězení otázky, zda posuzovaná stavba budovy pavilonu D na pozemku žalobkyně realizovaná třetí osobou tzv. na klíč má povahu majetku vytvořeného vlastní činností žalobkyně, tj. zda se jedná o dodání zboží ve smyslu směrnice o DPH, resp. ve smyslu § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH, pro které existuje nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 6 ZDPH.
140. Citovaná ustanovení ZDPH provádí příslušná výše citovaná ustanovení směrnice o DPH. Pro soudní i správní orgány z toho vyplývá povinnost tzv. eurokonformního výkladu, tedy povinnost vykládat příslušná vnitrostátní ustanovení v maximálním možném rozsahu souladně s ustanoveními směrnice (tzv. nepřímý účinek směrnice). Pouze v případě nemožnosti vyložit vnitrostátní ustanovení v souladu s právní úpravou zakotvenou ve směrnici přichází do úvahy přímá aplikace ustanovení směrnice, a to pouze k tíži státu, který nemůže těžit ze skutečnosti, že porušil svou povinnost včasné a řádné implementace směrnice. K tíži daňového subjektu (tzv. obrácený vertikální přímý účinek) nebo ve vztahu mezi subjekty odlišnými od státu (tzv. horizontální přímý účinek) však ustanovení směrnice, jimž zákon o DPH přímo odporuje, použít nelze. Nevýhodnost

eurokonformního výkladu pro daňový subjekt však překážkou pro jeho použití není. Uvedené vyplývá z ustálené judikatury SDEU k účinkům evropského práva na právní řád členských zemí (viz např. rozsudky ze dne 5. 10. 2004, ve věci *Pfeiffer a další*, C-397/01 až C-403/01, ze dne 5. 4. 1979, ve věci *Ratti*, C-148/78, ze dne 26. 2. 1986, ve věci *Marshall*, C-152/84, a řada dalších).

141. Podle čl. 18 písm. a) směrnice o DPH mohou členské státy považovat za dodání zboží za úplatu použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, jestliže bylo toto zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by daň z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani.
142. Výkladem čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, který je předchůdcem čl. 18 písm. a) směrnice o DPH, se zabýval SDEU mimo jiné v rozsudcích ve věci *Gemeente Vlaardingen* a ve věci *Gemeente 's-Hertogenbosch*.
143. Ve věci *Gemeente Vlaardingen* se SDEU zabýval mimo jiné výkladem účelu ustanovení čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice. Skutkovým základem bylo, že obec Vlaardingen byla majitelkou sportovní infrastruktury, jejíž součástí jsou venkovní hřiště. Tato hřiště pronajímala sportovním sdružením, přičemž uplatňovala osvobození od DPH stanovené ve prospěch takovýchto sdružení. V průběhu roku 2003 Vlaardingen pověřila zhotovitele, aby uvedená sportovní hřiště, která byla tvořena přírodním trávníkem, pokryli umělým povrchem. Po ukončení prací v roce 2004 nadále pronajímala tatáž hřiště sportovním sdružením, kterým je najímala dříve, přičemž uplatňovala osvobození od DPH. Poté, co uhradila faktury za uvedené práce, nemohla Vlaardingen provést odpočet této částky DPH, jelikož její činnost související s dotčenými hřišti, a sice jejich pronájem sportovním sdružením, byla osvobozena od DPH. Příslušný orgán poté vystavil této obci dodatečný výměr na DPH za rok 2004 ve výši 116 099 EUR. Používání dotčených hřišť Vlaardingen k pronájmu mělo být podle tohoto orgánu považováno za „použití pro účely podnikání [...] zboží vyrobeného na objednávku z dodaného materiálu, včetně pozemků“ ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. h) nizozemského zákona z roku 1968 o dani z obratu (*Wet op de omzetbelasting 1968*), ve znění použitelném na věc v původním řízení. SDEU 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 její soutěžitele, kteří vykonávají stejnou činnost osvobozenou od daně prostřednictvím zboží, které zcela nabyli u třetí osoby, postavení na roveň podle tohoto ustanovení se musí vztahovat na veškeré zboží dokončené nebo zdokonalené třetí osobou, a tedy vést ke zdanění DPH, jejímž základem je celková hodnota uvedeného zboží.“ Toto rozhodnutí přehledně objasňuje smysl a účel čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice [čl. 18 písm. a) směrnice o DPH], nicméně je třeba souhlasit se žalovaným, že se v něm SDEU otázkou, zda dodání stavebních prací podléhalo výše uvedenému ustanovení směrnice, výslovně nezabýval, ale z této subsumpce provedené nizozemským finančním úřadem vycházel, přičemž hlavní otázkou výkladu bylo to, zda za základ plnění spolu s hodnotou provedené přestavby měl být vzat též pozemek, který obec vlastnila již před přestavbou.

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

na odpočet, tato situace musí být považována za situaci, na kterou se vztahuje čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, pokud dotyčný členský stát využil možnosti stanovené tímto ustanovením. [...] Konečně podle čl. 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice v rozsahu, v němž se dotyčné zboží použije pro účely zdanitelných plnění, tedy v rozsahu 5 % plochy budovy v situaci, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, osoba povinná k dani je v zásadě oprávněna odečíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH odvedenou z titulu využití uvedeného v předchozím bodě. V poměru, v němž je uvedené zboží využíváno pro plnění osvobozená od daně nebo pro plnění, která DPH nepodléhají, není odpočet DPH přípustný.“

145. K výše uvedenému rozhodnutí SDEU žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že SDEU v něm nezkoumal konkrétní okolnosti, za kterých lze hovořit o majetku vytvořeném vlastní činností, a že se ztotožňuje se závěrem správce daně, že ve zde řešeném případě se jedná o jiný skutkový stav, aniž tento svůj závěr blíže odůvodnil.
146. Z dostupných informací ve správním spisu dle soudu naopak vyplývá, že skutkové okolnosti obou věcí jsou obdobné. V obou případech si subjekt, který na výstupu poskytuje převážně nezdanitelné, zčásti však též zdanitelné, plnění, objednal vybudování stavby na vlastním pozemku za úplatu. Tento názor soudu potvrdil též NSS ve zrušujícím rozsudku (bod 56). V případě *Gemeente 's-Hertogenbosch* SDEU podřadil tuto skutečnost pod čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, který odpovídá čl. 18 písm. a) směrnice o DPH, podle něž mohou členské státy považovat použití takového zboží za dodání zboží za protiplnění, jestliže by daň z tohoto zboží nebyla jinak plně odpočitatelná. Česká republika využila této možnosti a transponovala toto ustanovení v § 13 odst. 4 písm. b) v kombinaci s § 4 odst. 3 písm. e) a § 72 odst. 6 ZDPH (ve znění účinném v rozhodném období). Důvodem této úpravy je, jak vysvětlil SDEU ve věci *Gemeente Vlaardingen*, vyrovnaní postavení subjektů, které by jinak nebyly podrobeny režimu přiznání a odpočtu DPH v plné výši. Z důvodů výše uvedených je třeba dát přednost eurokonformnímu výkladu těchto ustanovení ZDPH před výkladem obsaženým v pokynu Ministerstva financí řady „D“. Jak konstatoval SDEU, aby možnost považovat uskutečněné plnění za dodání za protiplnění mohla být využita způsobem, který skutečně odstraňuje veškerou nerovnost v oblasti DPH mezi osobami povinnými k dani, které nabyly majetek od jiné osoby povinné k dani, a těmi, které jej nabyly v rámci podnikání, pokrývá čl. 18 písm. a) směrnice o DPH [čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice] nejen zboží zcela vyrobené, postavené, vytěžené nebo zpracované dotčeným podnikem samotným, ale také zboží vyrobené, postavené, vytěžené nebo zpracované třetí osobou z materiálu daného k dispozici uvedeným podnikem, přičemž pod tuto situaci lze zahrnout i zhotovení budovy třetí osobou na vlastním pozemku (viz rozsudek *Gemeente Vlaardingen*, bod 26 až 28, *Gemeente 's-Hertogenbosch*, body 28 a 29, či rozsudek ve věci C-128/14, *Het Oudeland Beheer*, body 30 a 31). Dnem, kdy žalobkyně nově vybudovaný pavilon D poprvé uvedla do stavu způsobilého k užívání, bylo tedy na místě považovat toto uvedení za zdanitelné plnění, které bylo žalobkyni dodáno za úplatu dle § 21 odst. 6 písm. d) ve spojení s § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH. Nárok na odpočet DPH související s výstavbou budovy pavilonu D není možné odmítnout s odkazem na § 73 odst. 3 ZDPH s odůvodněním, že nejde o majetek vytvořený vlastní činností.
147. Ve zrušujícím rozsudku NSS aproboval právní názor zdejšího soudu, že za dlouhodobý majetek vytvořený plátcem při jeho ekonomických činnostech vyroběním, postavením nebo jiným vytvořením ve smyslu § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH lze považovat stavbu pořízenou formou „na klíč“. Odmítl názor žalovaného, že ze znění § 4 odst. 3 písm. e)

ZDPH plyne nemožnost podřazení výstavby pavilonu D formou „na klíč“ pojmu dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností. Poukázal na to, že 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 lze vyložit výše popsaným eurokonformním způsobem tak, aby neodporovalo směrnici o DPH. Tento výklad též lépe odpovídá účelu a základnímu principu daně z přidané hodnoty, a sice nastavit její pravidla tak, aby v hospodářském životě působila co nejvíce neutrálně (viz bod 57 zrušujícího rozsudku NSS).

148. Soud se dále zabýval otázkou, zda při posouzení pavilonu D jako majetku vytvořeného vlastní činností nebrání jiné okolnosti zjevné ze spisu přiznání nároku, zejména prekluze či dokladové deficity zmíněné na str. 14 zprávy o daňové kontrole.
149. Pokud jde o prekluzi nároků žalobkyně na odpočty v souvislosti s výstavbou pavilonu D uplatněných v dodatečném daňovém přiznání za prosinec 2012, je třeba rozlišovat krácený odpočet u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností a odpočet z přijatých zdanitelných plnění, která žalobkyně použila pro jeho vytvoření.
150. Pravidla pro uplatnění daně a odpočtů u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností určeného pro použití částečně pro účely s nárokem na odpočet daně a částečně pro účely bez nároku na odpočet byla do ZDPH zavedena zákonem č. 47/2011 Sb. s účinností od 1. 4. 2011. Při přiznání daně na výstupu a uplatnění odpočtů ze vstupů se podle této úpravy účinné do 31. 12. 2012 postupuje následujícím způsobem:
151. Ze vstupů, tj. přijatých zdanitelných plnění, která plátce použil pro vytvoření dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, je oprávněn uplatňovat nároky na odpočet daně v plné výši podle § 72 odst. 1 písm. a) ve vazbě na § 72 odst. 2 písm. c) ZDPH. Podmínkou pro uplatnění nároku je mít daňový doklad (§ 73 odst. 1 ZDPH). Nárok je plátce oprávněn uplatnit nejdříve za zdaňovací období, v němž je výše uvedená podmínka splněna (§ 73 odst. 2 ZDPH), přičemž nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky a počíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. Po uplynutí této lhůty je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně pouze u přijatých zdanitelných plnění, u kterých mu vznikla povinnost tuto daň přiznat (§ 73 odst. 3 ZDPH).
152. Uvedení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností do stavu způsobilého užívání se dle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH považuje za zdanitelné plnění dodání zboží nebo převodu nemovitosti a plátce je povinen toto zdanitelné plnění jako daň na výstupu přiznat v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž k uvedení do stavu způsobilého užívání došlo [§ 21 odst. 6 písm. e) ZDPH], přičemž základ daně se stanoví podle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH.
153. Z tohoto plnění je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně v částečné výši podle § 72 odst. 6 ve spojení s § 76 ZDPH. Základ daně je shodný s přiznanou daní na výstupu dle předchozího odstavce, výše odpočtu závisí na účelu použití tohoto majetku. Podmínkou pro uplatnění nároku je mimo jiné přiznání daně dle předchozího odstavce [§ 73 odst. 1 písm. e) ZDPH]. Nárok je plátce oprávněn uplatnit nejdříve za zdaňovací období, v němž daň dle předchozího odstavce přiznal (§ 73 odst. 2 ZDPH), nejpozději pak za poslední zdaňovací období kalendářního roku, v jehož některém ze zdaňovacích období mohl být

nárok uplatněn nejdříve, přičemž tříletá lhůta dle § 73 odst. 3 ZDPH tím není dotčena (§ 73 odst. 4 ZDPH).

154. Žalobkyně v dodatečném daňovém přiznání za prosinec 2012 přiznala daň z uvedení pavilonu D do stavu způsobilého užívání (ř. 1 daňového přiznání) a zároveň uplatnila jak odpočty z přijatých plnění na vstupu v plné výši za celou dobu výstavby (od května 2011 do prosince 2012), tak odpočet v částečné výši vypočtené koeficientem dle § 76 ZDPH (na ř. 40 a 41 daňového přiznání).
155. Nárok na uplatnění částečného odpočtu dle § 72 odst. 6 ZDPH vznikl za zdaňovací období, v němž žalobkyně přiznala daň z uvedení pavilonu D do stavu způsobilého užívání, tedy za prosinec 2012. Tříletá prekluzivní lhůta tak počala běžet dne 1. 1. 2013 a v době podání dodatečného daňového přiznání (30. 1. 2015) neuběhla. K prekluzi tohoto nároku tedy nedošlo, což potvrzuje i žalovaný.
156. Pokud jde o dokladové deficity ve vztahu k pavilonu D, správce daně ve výzvě ze dne 20. 7. 2015 (str. 8) jakož i ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 25. 2. 2016 (str. 18) uvedl, že žalobkyně nedoložila daňové doklady č. 110100117, 110100128 a 110100271 od dodavatele ML Compet, a.s. Ve zprávě o daňové kontrole na str. 14 správce daně popsal, že i tato skutečnost byla zdrojem pochybností, které se promítly ve výzvě ze dne 20. 7. 2015. Žalobkyně kopie všech požadovaných dokladů doložila dne 2. 5. 2016, přičemž uvedla, že na vyžádání předloží jejich originál. Doklady jsou založeny ve správním spise pod číslem 18. Doložení těchto dokladů konstatuje i správce daně na str. 35 zprávy o daňové kontrole. Na žádné obsahové nedostatky daňových dokladů správce daně nepoukázal.
157. Nesprávný právní názor žalovaného ohledně majetku vytvořeného vlastní činností je tedy důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. V dalším řízení je žalovaný vázán výše uvedeným názorem soudu, že stavba pavilonu D formou „na klíč“ je dlouhodobým majetkem vytvořeným plátcem při jeho ekonomických činnostech vyroběním, postavením nebo jiným vytvořením ve smyslu § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH, a s tím souvisejícím právním názorem ohledně prekluzivní lhůty ve vztahu k nároku na krácený odpočet uplatněný žalobkyní v souvislosti s výstavbou a uvedením do provozu pavilonu D.
158. Pro účely dalšího řízení se soud s ohledem na závěry zrušujícího rozsudku NSS zabýval též prekluzí u nároku na odpočet daně v plné (nekrácené) výši z přijatých zdanitelných plnění, která žalobkyně použila pro výstavbu pavilonu D. Nárok na odpočet daně v plné (nekrácené) výši z přijatých zdanitelných plnění, která žalobkyně použila pro výstavbu pavilonu D, vznikl dle § 72 odst. 3 ZDPH okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat, tedy nejpozději ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (§ 21 odst. 1 ZDPH). Dle tabulky nákladů 2012 a předložených daňových dokladů byla data uskutečnění jednotlivých zdanitelných plnění od 13. 5. 2011 do 12. 12. 2012. Tříletá lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně počala dle § 73 odst. 3 ZDPH běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. Ve vztahu ke zdanitelným plněním uskutečněným v období do prosince 2011 tedy lhůta pro uplatnění nároku na odpočet v době podání dodatečného daňového přiznání ze dne 30. 1. 2015 uplynula.
159. Podle právní úpravy účinné v období od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012 (tedy v období, v němž dle daňových tvrzení a dokladů předložených žalobkyní došlo ke vzniku předmětných nároků na odpočty v souvislosti s výstavbou a uvedením do provozu pavilonu D) mohlo k prolomení tříleté prekluzivní lhůty stanovené v § 73 odst. 3 ZDPH dojít jen ve dvou

případech: (i) u přijatých zdanitelných plnění, u nichž plátcí vznikla povinnost přiznat daň až po uplynutí lhůty (§ 73 odst. 3 poslední věta ZDPH), nebo (ii) u přijatých zdanitelných plnění přijatých před 1. 4. 2011, u nichž nebyl uplatněn odpočet nebo byl uplatněn v krácené výši (čl. II bod 3 přechodných ustanovení zákona č. 47/2011 Sb., kterým byl s účinností od 1. 4. 2011 novelizován ZDPH). Z údajů ve správním spisu ani z žalobních tvrzení nevyplývá, že by některá z uvedených výjimek v projednávané věci nastala. K dalšímu prolomení tříleté prekluzivní lhůty došlo až s účinností od 1. 1. 2013, a to novelou § 73 odst. 3 ZDPH provedenou zákonem č. 502/2012 Sb., která umožnila i po uplynutí tříleté lhůty uplatnit nárok na odpočet u přijatelných plnění použitých pro uvedení do stavu způsobilého užívání dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností. Na rozdíl od zákona č. 47/2011 Sb. však zákon č. 502/2012 Sb. neobsahuje přechodné ustanovení, které by umožňovalo prolomení prekluzivní lhůty pro nároky na odpočet daně v souvislosti s dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností vzniklé před účinností tohoto zákona, ale naopak v čl. II bodě 1 přechodných ustanovení stanoví, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících se použije ZDPH ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Čl. II bod 3 přechodných ustanovení tohoto zákona, který stanoví, že „u převodu staveb, bytů a nebytových prostor nabytých přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se plátce může rozhodnout, že uplatní daň z přidané hodnoty podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“ se vztahuje pouze k možnosti plátce se rozhodnout, že uskuteční převod nemovitosti jako zdanitelné plnění dle nově formulovaného pravidla v § 56 odst. 1 ZDPH. K novele § 73 odst. 3 ZDPH důvodová zpráva uvádí: „Cílem tohoto opatření je zajistit plátcí, kterému na jedné straně vznikne povinnost přiznat daň na výstupu, umožnit na druhé straně nárok na odpočet daně v plné výši (i zpětně bez ohledu na omezující lhůtu), a tím odstranit možný negativní dopad v případech, kdy v průběhu pořízování nebo vytváření dlouhodobého majetku vlastní činností delší než 3 roky dojde ke změně výchozích podmínek. Například jestliže plátce vytvářel vlastní činností dlouhodobý majetek, u kterého původně předpokládal, že jej bude využívat výhradně pro účely osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně, neuplatňoval u vstupů nárok na odpočet daně. Jestliže před dokončením přehodnotil budoucí využití tohoto majetku na s částečným nárokem na odpočet daně, při uvedení takového majetku do stavu způsobilého k užívání dojde k uskutečnění zdanitelného plnění (podle § 13 odst. 4 písm. b)). Plátcí z tohoto titulu vznikne nárok na odpočet daně ze všech vstupů. Jestliže by nebyla zákonem prolomena omezující lhůta, plátce by si již nemohl uplatnit nárok na odpočet daně u vstupů, které pořídil před více než 3 lety.“ Z cíle právní úpravy nelze dovodit, že by bylo nezbytné vztáhnout novou právní úpravu na nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, která se stala součástí dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností uvedeného do stavu způsobilého k užívání dle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH do 31. 12. 2012, neboť na plnění pořízená před více než třemi lety zde dopadalo přechodné ustanovení čl. II bod 3 přechodných ustanovení zákona č. 47/2011 Sb. To daňovým subjektům umožňovalo nárok na odpočet v plné výši uplatnit i v případě, že doba pořízování tohoto majetku byla delší než tři roky. I důvodová zpráva předpokládá, že se obecně pro uplatnění daně, jakož i práv a povinností vyplývajících ze zákona za zdaňovací období před účinností tohoto zákona, použijí dosavadní předpisy.

160. Soud v obecné rovině neshledal, že by aplikovatelná právní úprava ve znění před novelou byla v rozporu se závěry judikatury SDEU. Daňový subjekt měl možnost uplatňovat nárok na odpočet z přijatých plnění v plné výši průběžně (a bez omezující lhůty ve vztahu

k plněním uskutečněným před 1. 4. 2011). I pokud by před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání předpokládal, že majetek bude využívat výhradně pro účely osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně, měl možnost uplatnit nárok na odpočet ve vztahu ke všem zdanitelným plněním použitým pro tento účel v době uvedení dlouhodobého majetku do stavu způsobilého užívání.

161. Stanovení prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku na odpočet není dle judikatury SDEU v rozporu se zásadou neutrality DPH. Touto otázkou se SDEU zabýval mimo jiné v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, C-533/16, *Volkswagen AG*, v němž uvádí: „Osoba povinná k dani však podle článků 180 a 182 této směrnice může být oprávněna k provedení odpočtu, i když neuplatnila svůj nárok v průběhu období, během kterého tento nárok vznikl, avšak s výhradou dodržení určitých podmínek a postupů stanovených vnitrostátními právními úpravami (rozsudek ze dne 28. července 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 32 a citovaná judikatura). Možnost uplatnit nárok na odpočet DPH bez časového omezení by však byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (rozsudek ze dne 28. července 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 33 a citovaná judikatura). SDEU již tedy rozhodl, že prekluzivní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH zaplacené na vstupu, tím, že pozbude nárok na odpočet DPH, nelze považovat za neslučitelnou s režimem upraveným směrnicí 2006/112, pokud se tato lhůta zaprvé použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu (zásada rovnocennosti), a dále v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivity) (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, body 34 a 35, jakož i citovaná judikatura).“ K obdobnému závěru dospěl SDEU též v rozsudku ze dne 14. 10. 2021, spojené věci C-45/20 a C-46/20.
162. Z rozsudku SDEU ve věci *Ecotrade*, na který poukazuje žalobkyně, vyplývá, že „zásada efektivity není porušena pouhou skutečností, že daňová správa má pro vymáhání neuhrazené DPH k dispozici lhůtu, která je delší nežli lhůta, kterou mají osoby povinné k dani pro uplatnění svého nároku na odpočet daně.“ Ze zásady efektivity nicméně vyplývá, že v praxi nemůže docházet ke znemožnění nebo nadměrnému ztěžování uplatnění nároku na odpočet. V dalším řízení bude na žalobkyni, aby tvrdila a poukazovala na konkrétní okolnosti, které jí případně znemožnily uplatnit nárok na odpočet ve stanové lhůtě z přijatých zdanitelných plnění, která použila pro účely dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností. Bude na žalovaném, aby posoudil, zda by individuální okolnosti týkající se dané věci neústily v odepření nároku na odpočet daně v rozporu se zásadou efektivity vymezenou judikaturou SDEU. Nárok na odpočet nelze odepřít, pokud by nebyly naplněny požadavky plynoucí ze zásady efektivity. V daňovém řízení však dosud žádná disputace na toto téma neproběhla a soudu nejsou předložena v tomto směru konkrétní tvrzení a případné důkazní návrhy. Není proto na soudu, aby nyní učinil definitivní závěr o otázce, zda uplynula prekluzivní lhůta i ve vztahu k nárokům na odpočet z přijatých zdanitelných plnění.

Zásada legitimního očekávání

163. Žalobkyně též namítla, že správce daně postupoval v rozporu se zásadou legitimního očekávání, neboť vydal svá rozhodnutí navzdory své ustálené správní praxi týkající

se posuzování vzniku nároku a prokázání splnění podmínek pro uplatnění odpočtu DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění. Je přesvědčena, že postupem správce daně při kontrolních úkonech v souvislosti s dodatečnými daňovými přiznáními za rok 2010 a 2011 byla založena správní praxe při posuzování nároku na odpočet daně, a to s ohledem na to, že žalobkyně metodiku nároku na odpočet využívá již několik let, správce daně měl v rámci kontroly dodatečných daňových přiznání za rok 2010 a 2011 k dispozici veškeré podklady a evidenci v podobě, v jaké ji měl i nyní, dodatečná daňová přiznání byla podána ze stejných důvodů a za stejných skutkových okolností jako dodatečná daňová přiznání za rok 2010 a 2011 a v mezidobí od přezkumu dodatečných daňových přiznání za rok 2010 a 2011 nedošlo k žádným podstatným změnám zákonné úpravy, ani ke změně objektivních skutečností, které by zakládaly nutnost změny správní praxe.

164. Při jednání před soudem žalobkyně uvedla, že daňová kontrola za rok 2011 byla ukončena dne 28. 11. 2014, postup k odstranění pochybností za rok 2010 dne 31. 8. 2012.
165. Co tvoří správní praxi zakládající legitimní očekávání, vymezil NSS v usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, v němž konstatoval, že „[s]právní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.“ Legitimní očekávání přitom obecně mohou založit pouze jednání a postupy, které jsou v souladu se zákonem a v jeho mezích, tedy *secundum et intra legem*, nikoli *contra legem* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016-54).
166. Žalobkyně odvozuje své legitimní očekávání zejména z daňové kontroly za rok 2011, která však byla ukončena až v listopadu 2014, a je tedy vyloučeno, že by její výsledek mohl mít jakýkoli vliv na metodiku, podle níž jsou u žalobkyně evidovány vstupy a výstupy. Žalobkyně byla bezprostředně po podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období prosinec 2012 a 2013 informována o tom, že je třeba doložit vazbu konkrétních přijatých plnění na konkrétní zdanitelná plnění. Legitimní očekávání by mohla založit pouze ustálená správní praxe vykazující prvek dlouhodobosti a stability. Jediný postup k odstranění pochybností, který představuje méně rozsáhlý kontrolní nástroj, nemohl založit legitimní očekávání žalobkyně, že do budoucna od ní nebude vyžadováno prokázání vazby mezi jednotlivými přijatými plněními na vstupu a konkrétním zdanitelným plněním na výstupu. V tomto směru nelze přehlédnout, že jednotný výklad evropského práva, které ZDPH provádí, zajišťuje judikatura SDEU, z níž již v době, které se napadené rozhodnutí týká, jasně plynulo, že předpokladem nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu je zásadně existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi výdaji týkajícími se plnění na vstupu a zdanitelným plněním na výstupu. Současně je třeba zdůraznit, že cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Správci daně a žalovanému nelze vytýkat, že v souladu s § 5 odst. 1 daňového řádu v tomto případě akcentovali zásadu legality. Důvěru v předchozí postup správce daně by bylo možné upřednostnit například ve vztahu k sankčním následkům, nikoli pokud jde o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

167. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí pro vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., pro nepřezkoumatelnost

[§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

168. Soud neshledal důvod k položení předběžných otázek SDEU, neboť jde o otázky, které již byly SDEU judikovány, byť nikoli v kontextu specifického zdravotnického provozu. Judikatura SDEU vyjasnila, že osobě povinné k dani náleží (krácený) nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu, pokud existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi výdaji týkajícími se plnění na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Existence přímé a bezprostřední souvislosti s jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, není vyžadována, pokud jde o náklady režijní, které jsou složkou ceny výrobků nebo služeb. Výklad pojmů směrnice o DPH byl poskytnut, a jde tedy již o *acte éclairée*. SDEU též vyložil (viz rozsudek C-98/98, *Midland Bank*, bod 25), že s ohledem na variabilitu obchodních transakcí nelze určit přesnou metodologii pro určování vazby mezi plněními na vstupu a na výstupu nezbytné pro uplatnění nároku na odpočet, přičemž hodnocení přímé a bezprostřední souvislosti přísluší daňovým orgánům a soudům členských států EU, nikoliv SDEU. Dokazování probíhá v souladu s pravidly vnitrostátního práva na základě celkového posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu (přiměřeně viz rozsudky ze dne 6. 12. 2012, *Bonik*, [C-285/11](#), body 31 a 32, ze dne 31. 1. 2013, *Stroy trans*, [C-642/11](#), bod 45). Dle názoru soudu lze i v otázce prekluzivní lhůty vyjít z výkladu, který byl již SDEU poskytnut.
169. O náhradě nákladů řízení, které zahrnují též náklady řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Soud připomíná, že pro výrok o náhradě nákladů řízení je rozhodující konečný výsledek ve věci, nikoliv dílčí výsledek řízení o kasační stížnosti. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupci žalobkyně náleží odměna za celkem osm úkonů právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu, a to za šest úkonů v řízení před krajským soudem (převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby, repliky a vyjádření ve věci po zrušujícím rozsudku NSS a účast na dvou jednáních soudu) a za dva úkony v řízení o kasační stížnosti (sepis vyjádření ke kasační stížnosti a vyjádření k doplnění kasační stížnosti) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu. Celková výše odměny tedy činí 24 800 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 2 400 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je společníkem právnické osoby zřízené podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, která je plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 27 200 Kč, ve výši 5 712 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 35 912 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění

pozdějších předpisů, užitý na základě § 64 s. ř. s.) ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 17. prosince 2021

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu