



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 Spáčilem, LL.M.,
sídlem Karolinská 654/2, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2020, č. j. 36225/20/5300-21441-708460,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2020, č. j. 36225/20/5300-21441-708460, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů částku 15 342 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 22. 3. 2019, č. j. 1203733/19/2111-50522-203374, jímž byl za zdaňovací období prosinec 2014 vyměřen rozdíl oproti poslední známé dani ve výši - 265 172 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za prosinec 2014“);
 - ze dne 12. 2. 2020, č. j. 567654/20/2111-50523-203374, jímž byl za zdaňovací období prosinec 2015 vyměřen rozdíl oproti poslední známé dani ve výši - 745 757 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za prosinec 2015“).
2. Žalobkyně namítá, že jí byla nesprávně a nezákonně stanovena výše nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období prosinec 2014 a prosinec 2015, 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. Žalobkyně též namítá, že žalovaný vydal platební výměry navzdory ustálené správní praxi, a postupoval tak v rozporu se zásadou legitimního očekávání; žalobkyně uplatňuje odpočet stejným způsobem již několik let, správce daně v minulosti podrobil tento způsob několika kontrolním postupům a neshledal, že by odpočet byl uplatňován v rozporu se ZDPH nebo že by žalobkyně svůj nárok na odpočet neprokázala.
3. Žalobkyně uvádí, že vedle zdravotních výkonů, které jsou plněními od DPH osvobozenými, poskytuje též plnění zdanitelná, a to včetně zdravotních výkonů, u nichž se DPH uplatňuje. Jde např. o kosmetické výkony, interrupce na přání pacientky, odběry krve pro orgány činné v trestním řízení, poskytování nadstandardní péče, sterilizace, klinické studie, odborné stáže, převozy sanitkou hrazené pacientem, parkovné, poplatek za účast na kongresu, poplatek za uložení těla zemřelého, telefonní hovory, prodej obědů, poplatky za vystavené recepty, laboratorní vyšetření, rozbory krve vyžádané např. cizineckou policií, odvoz zapůjčené sondy, vzdělávací kurzy, poskytnutí reklamy, marketingový poplatek, mytí aut, služby dispečinku, testování vzorků, praní prádla, výpisy ze zdravotní dokumentace, výpis z knihy narození, výpis RTG na CD, vyšetření pro získání řidičského průkazu, vyšetření pro získání zbrojního průkazu, vyšetření pro Policii ČR, doprovod osob, ubytování s TV, PC, telefony, doprovod u porodu, informování rodiček, foto ze sonografického vyšetření, půjčovné knih, statistické průzkumy, konference chirurgické dny a další. Dodatečná daňová přiznání byla podána na základě přijatých daňových dokladů, které se týkají pořízení zdravotnického materiálu, dlouhodobého majetku či drobných investic. Jde o plnění různého provozně technického charakteru využívaného jak v rámci poskytování zdravotnických služeb, tak i zdanitelných plnění. Vstupy, které se týkají výlučně osvobozených plnění, žalobkyně z odpočtu DPH tvrzeného dodatečnými daňovými přiznáními vyloučila. Generování zdanitelných plnění nelze oddělit od poskytování zdravotní péče. Řada zdravotních výkonů je navíc zdanitelným plněním (např. plastické výkony za účelem estetiky či interrupce na přání pacientky). Například pokud slouží vstupy k poskytování od DPH osvobozené zdravotnické služby 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. Dle žalobkyně není důvod, proč by se tento princip neměl uplatnit i v jiných situacích, kdy je z lékařského pohledu hlavním účelem nákupu přístroje, nástroje nebo materiálu poskytování zdravotního výkonu, avšak zároveň je tento přístroj, nástroj nebo materiál využíván i pro generování zdanitelných plnění na výstupu.

4. 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 se využívají i pro zdanitelná plnění na výstupu. 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.
5. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně pouze u těch zdanitelných vstupů, které byly následně využity jak pro poskytování osvobozených služeb, tak zdanitelných plnění.
6. 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. K tomu žalobkyně odkazuje na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 18. 10. 2018 ve věci C-153/17, *Volkswagen financial services* (dále jen „*Volkswagen financial services*“). Dle názoru žalobkyně tento rozsudek podporuje její metodiku, která vychází z toho, že v případě nemocnice není nezbytné jednotlivá přijatá plnění přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním, jak dovozuje žalovaný, byť nejde pouze o nápoje či kancelářské potřeby, ale o druhově určené zdravotnické potřeby a další typy plnění, které pro žalobkyni představují typický režijní náklad.
7. 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“) neunesla své důkazní břemeno. Žalobkyně při podání dodatečných daňových přiznání předložila dne 1. 2. 2017, resp. dne 31. 1. 2018 správci daně metodiku způsobu výpočtu částek dodatečně uplatněných odpočtů DPH v krácené výši dle § 76 ZDPH a záznamní evidenci v elektronické formě na CD. Na výzvu správce daně k doložení dokladů za zdaňovací období prosinec 2015 ze dne 3. 5. 2018 předložila faktury vystavené za uskutečněná zdanitelná plnění, které byly uvedeny v záznamní evidenci a na jejichž základě uplatnila krácený nárok na odpočet DPH. Žalobkyně má za to, že výše uvedenými doklady ze svého účetnictví a záznamní evidencí splnila svou povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu stran prokázání skutečností uvedených v dodatečných daňových tvrzeních, čímž bylo důkazní břemeno přeneseno na správce daně.
8. Žalobkyně namítá, že výzvami správce daně k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 22. 12. 2017, resp. ze dne 16. 1. 2019 nedošlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žádná z výzev nesplňovala náležitosti kladené na výzvu k prokázání skutečností judikaturou Nejvyššího správního soudu. Správce daně ve výzvách neidentifikoval konkrétní důvody pro vznik pochybností o tom, zda byla předmětná přijatá zdanitelná plnění použita v rámci

ekonomické činnosti žalobkyně pro plnění uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH, dostatečně neprokázal existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a ani neuvedl, jak má žalobkyně obecně formulované pochybnosti správce daně odstranit. Žalovaný tyto nedostatky nezhojil ani v odvolacím řízení.

9. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že neprokázala svá tvrzení, 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 žalobkyní nakupovaných vstupů se zdanitelnými výstupy. Žalovaný postupuje nezákonně, když tvrdí, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, aniž by jí sdělil, jakým způsobem by souvislost bylo možné prokázat do většího detailu, nadto za situace, kdy neprovedl označené důkazy. 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 nenavrhlí možnost nebo způsob, jakým by mohla tuto vazbu prokázat. Dle žalobkyně je důkazní břemeno, které na ni kladou žalovaný a správce daně excesivní a objektivně nesplnitelné, což je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu. K tomu odkázala na nálezy ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, a ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13. K rozsahu důkazní povinnosti žalobkyně poukazuje na rozsudek NSS ze dne 11. 10. 2013, sp. zn. 8 Afs 39/2012, z něhož vyplývá, že důkazní břemeno daňového subjektu není neomezené a správce daně je povinen dbát toho, aby byly co nejúplněji zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.
10. Žalobkyně má za to, že postup žalovaného znamená faktické popření možnosti využít nárok na odpočet daně u plnění na vstupu, u nichž je nemožné zjistit, v jaké míře slouží k jakým činnostem, tj. kdy je pouze zjistitelné, že slouží jak pro osvobozená, tak zdanitelná plnění na výstupu. Zákonná konstrukce krácení odpočtu DPH a výpočtu vypořádacího koeficientu *pro rata* metodou dle § 76 ZDPH umožňuje uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu v provozech, kde je nemožné zjistit, v jaké míře který vstup slouží k jakým činnostem, tj. kdy je pouze zjistitelné, zda slouží jak pro osvobozená, tak zdanitelná plnění. Pokud by pro umožnění nároku na odpočet daně bylo nutné určit, u jakého konkrétního plnění byla například chirurgická jehla použita, pak důsledkem takového postupu by bylo popření aplikace koeficientu dle § 76 ZDPH, ale nárok na odpočet by u každé konkrétní jehly byl buď plný (při použití pro zdanitelné plnění), nebo by nebyl vůbec (při použití pro osvobozené plnění). Praktickým výsledkem by pak bylo odepření nároku na odpočet daně ve všech případech, protože zjistit použití každé jehly je nemožné a reálně nesplnitelné.
11. Žalobkyně navrhla výslechy svědků, které však žalovaný odmítl provést z důvodu údajné nadbytečnosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že výslechem navržených svědků není možné ověřit a prokázat, zda je přijaté zdanitelné plnění skutečně zakalkulováno do ceny zdanitelných výstupů a jaká přijatá zdanitelná plnění jsou použita k uskutečněným zdanitelným plněním. Neuvedl však, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že

navržení svědci nejsou schopni uvedené skutečnosti potvrdit nebo vyvrátit. Zároveň tím předjímal, jak budou návržení svědci vypovídat. Neprovedení výsledku svědka z důvodu nadbytečnosti připadá v úvahu pouze v situaci, kdy skutečnosti, jež měly být předmětem výpovědi, již byly prokázány jiným důkazním prostředkem. Žalovaný však dospěl k závěru, že vazba mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními nebyla prokázána. Odmítnutí provedení svědeckých výpovědí žalovaným tak považuje žalobkyně za nezákonné.

12. Žalobkyně s odkazem na rozhodnutí SDEU ve věcech C-268/83, *Rompelman*, C-110/94, *INZO*, a C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, namítá, že pro uplatnění nároku na odpočet je podstatné, zda plátce mohl v okamžiku uplatnění nároku na odpočet daně objektivně předpokládat, že příslušné zdanitelné plnění bude poskytnuto. Pokud by žalobkyně například pořizovala zkumavky používané i pro plnění pro veterináře, měla by mít možnost uplatnit nárok na odpočet daně ve zkrácené výši i tehdy, pokud v určitém měsíci nebo po zbytek kalendářního roku nebude žádné plnění veterinářem objednáno. Nezbytné pro uplatnění odpočtu daně ve zkrácené výši je, že v čase uplatnění odpočtu daně existoval prokazatelný objektivní předpoklad, že takové plnění bude veterinářům poskytnuto (např. jeho aktivním nabízením, uvedením v ceníku apod.).
13. Není možné brát v potaz subjektivní primární účel nakoupeného vstupu, neboť např. pro stážistu, respektive nemocnici, která si kupuje službu praxe, není primárním cílem obdržení zdravotní péče, a s prostředky, které jí nemocnice poskytuje a umožňuje používat, nakládá s vědomím obdržené služby vzdělávání/rozšiřování kvalifikace. Obdobně tomu je v případě osoby žádající výpis ze zdravotní dokumentace nebo prohlídku pro účely nástupu do zaměstnání. Jejím cílem není obdržení zdravotní péče, ale získání dokumentu, k němuž je nutné využití nejrůznějších materiálů a přístrojů, které nemocnice nakupuje.
14. Žalobkyně považuje za účelový postup žalovaného při posuzování nároku na odpočet daně u vstupů z daňových dokladů zahrnutých do dodatečných příznání k DPH souvisejících s tiskem a distribucí propagačních materiálů vydávaných nemocnicí a seznamujících veřejnost s veškerými aktivitami nemocnice. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně byla ve výzvách vyzvána, aby prokázala „oprávněnost uplatněných nároků na odpočet daně ve smyslu ust. § 76 odst. 1 ZDPH z přijatých zdanitelných plnění (tisk a distribuce nemocničních listů /viz tabulka/), konkrétně jak používá uvedená přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností pro plnění, která nejsou osvobozena podle ust. § 58 odst. 1 ZDPH, ale jsou zdanitelným plněním. Po celou dobu daňového řízení odvolatel nemocniční listy nepředložil, tedy vůbec neprokázal, k výkonu jaké ekonomické činnosti nemocniční listy slouží.“ Žalobkyně namítá, že toto tvrzení se nezakládá na skutečném průběhu daňového řízení. Správce daně ani v jedné z výzev ze dne 22. 12. 2017 a ze dne 16. 1. 2019 nevyzval k předložení nemocničních listů a tento požadavek nevznesl ani v dalších neformálních výzvách adresovaných žalobkyni emailem. Pokud žalovaný požadoval předložení nemocničních listů, měl tuto skutečnost žalobkyni sdělit, což neučinil, ač žalobkyně v průběhu odvolacího řízení s žalovaným řádně spolupracovala.
15. Žalobkyně dále namítá, že nesouhlasí se závěry žalovaného, že v případě stáží nelze uplatnit odpočet na materiál a opotřebení zdravotnického přístroje, neboť ty jsou již zahrnuty v úhradě od zdravotní pojišťovny. Systém úhrad za zdravotní péči od zdravotních pojišťoven nijak nezohledňuje typ materiálů nebo zdravotních přístrojů a jejich ceny. Žalobkyně má za to, že dle žalovaného nelze uplatnit krácený nárok na

odpočet daně při hrubém nepoměru objemu osvobozených a zdanitelných výstupů bez ohledu na to, k jakým plněním na výstupu byla plnění na vstupu použita.

16. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného v bodě 31 napadeného rozhodnutí, že je povinna prokázat vztah mezi konkrétními plněními na vstupu a konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu s ohledem na smlouvy uzavřené mezi nemocnicí a Všeobecnou zdravotní pojišťovnou a vyhlášku Ministerstva zdravotnictví stanovující bodové ohodnocení jednotlivých zdravotních výkonů pro účely jejich vykazování hrazené zdravotní péče zdravotním pojišťovnám. Žalobkyně upozorňuje, že povinnost evidovat použitý zdravotnický materiál a léky v souvislosti s vykazováním zdravotnických úkonů zdravotní pojišťovně se týká pouze zvlášť účtovaných léčivých přípravků či zvlášť účtovaného zdravotnického materiálu. Jde zpravidla o položky nákladnější či z jiných důvodů sledované, například cytostatika pro léčbu onkologických onemocnění či antibiotika, zvlášť účtovaným materiálem jsou například různé druhy implantátů (kloubní náhrady, kardiostimulátory apod.). V případě ostatního zdravotnického materiálu (např. obvazový materiál, injekční materiál, operační šití, infuzní sety, roušky, respirátory atp.) není jeho spotřeba na jednotlivé pacienty či výkony evidována ani ve vyúčtování zdravotním pojišťovnám ani ve zdravotnické dokumentaci. Žalobkyně poukazuje na to, že zdravotnický personál vykonává svoji práci za účelem ošetřování a léčby pacientů. Zaznamenávání spotřeby veškerého zdravotnického materiálu dle požadavků správce daně by bylo neúměrně zatěžující. Povinnost evidovat určitý zdravotnický materiál a léky ve vztahu ke zdravotní pojišťovně nadto nezakládá povinnost vést obdobnou evidenci pro výkony, které nejsou hrazeny pojišťovnou a dle ZDPH jsou zdanitelným plněním. Skutečnost, že určitý materiál je evidován v rámci prokazování provedení výkonu osvobozeného od DPH zdravotní pojišťovně, navíc neimplikuje, že daný materiál nemůže být použit i v rámci zdanitelného plnění, například pokud zákrok, který je osvobozen od DPH, probíhá za účasti stážisty. Žalobkyně též namítá, že žalovaný ani správce daně nemá dostatečné odborné znalosti pro posouzení otázky cenotvorby a přiřazení vstupů na výstupy, a není tedy schopen činit předmětné závěry. Za tímto účelem byl povinen v daném případě ustanovit znalce ve smyslu § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu.
17. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný i správce daně postupovali v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Žalobkyně 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. Žalobkyně využívá metodiku uplatňování nároku na odpočet daně prostřednictvím primárního rozřídění relevantních a nerelevantních zdanitelných vstupů (ty které se vztahují výhradně k osvobozeným plněním) a přiřazení těchto vstupů na příslušná střediska poskytující osvobozené i zdanitelné plnění 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 v zásadě ze stejných důvodů a za stejných skutkových okolností jako dodatečná daňová přiznání za rok 2010 a 2011. 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. Pouhé konstatování žalovaného, že v roce 2010 a 2011 mu pochybnosti pro zahájení kontrolního postupu nevznikly, avšak v roce 2012 a 2013 ano, je nedostačující. Žalobkyně má za to, že z výše uvedených důvodů došlo ze strany správce daně k narušení principu právní jistoty a zásady legitimního očekávání. K tomu žalobkyně poukazuje na § 8 odst. 2 daňového řádu a nález

Ústavního soudu ze dne 25. 1. 2005, sp. zn. III. ÚS 252/04. Dle žalobkyně žalovaný a správce daně nepostupovali předvídatelně a transparentně, neboť ve skutkově shodných případech (dodatečná daňová přiznání za prosinec 2010 a 2011 na straně jedné a dodatečná daňová přiznání za prosinec 2014 a 2015 na straně druhé) činili neodůvodněné rozdíly stran požadavku na dokazování. V prvním případě vysvětlení a záznamní evidence předložené společně s dodatečnými daňovými přiznáními považoval správce daně za prokazující nárok na odpočet DPH, kdežto v druhém případě stejná vysvětlení a záznamní evidence dle správce daně nárok na odpočet DPH neprokázala.

18. Žalobkyně též poukazuje na závěry rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2020, č. j. 55 Af 7/2018-54 (dále jen „rozsudek č. j. 55 Af 7/2018-54“). Z něj dle žalobkyně vyplývá, že správce daně nemůže požadovat prokázání přímé a bezprostřední vazby mezi plněními na vstupu a zdanitelnými plněními na výstupu. Krajský soud v něm vyjádřil názor, že správce daně musí ozřejmit, jakou úvahou a na základě jakých důkazních prostředků dovodil, že zdanitelné výstupy nemají přímou vazbu a přímý vztah k přijatým plněním. Obecná výzva k prokázání vazby na zdanitelná plnění u každé z několika tisíců nákladových položek není přípustná a správce daně nemůže takto přenášet důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. V případě pochybností by správce daně měl ve výzvě konkrétně specifikovat své pochybnosti a uvést, co by považoval za dostatečné pro vyvrácení svých pochybností.
19. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Předně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K přenesení důkazního břemene a požadavku na formu a konkrétnost pochybností vyjádřených správcem daně poukazuje na rozsudky NSS ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47, body 32 a násl., a ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, body 29 a násl. Žalovaný má za to, že postupoval zcela ve smyslu závěrů v nich vymezených. Výzvy je navíc třeba posuzovat s ohledem na okolnosti dané věci. Žalobkyně v rámci řádného přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období nárokovala krácený odpočet daně v řádech stovek tisíc korun a po třech letech podala dodatečná tvrzení, v nichž uplatnila nárok na odpočet v krácené výši v řádech milionů korun. Pochybnosti správce daně tak byly podloženy konkrétními skutkovými okolnostmi spočívajícími ve značné změně v hodnotách při porovnání deklarovaných nároků na odpočet v krácené výši v řádném a dodatečném daňovém přiznání, což odpovídá požadavkům na konkrétnost výzvy vymezeným judikaturou. K tomu žalovaný poukazuje na rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35. Správce daně nadto ve výzvách (s. 3 výzvy č. j. 5021782/17 a s. 5 a 6 výzvy č. j. 21227/19) na konkrétních příkladech uvedl, že z předložených záznamních evidencí neplyne prokazatelná vazba mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a použitím vykazovaných přijatých zdanitelných plnění. Správce daně při formulaci výzev vycházel z toho, že je třeba prokázat existenci vzájemné vazby mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními v rámci ekonomické činnosti pro účely vyjmenované v § 72 odst. 1 ZDPH v návaznosti na § 76 odst. 1 ZDPH, resp. že žalobkyně přijaté zdanitelné plnění použila také pro uskutečňování zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti. Požadavek přiřazení přijatých plnění ke konkrétním výstupům není excesivní, ale má oporu v § 72 a násl. ZDPH a odpovídá principu neutrality DPH a judikatuře, z níž vyplývá, že aby byl nárok na odpočet DPH na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet [rozsudky SDEU ze dne 22. 2. 2001 ve věci C-408/98, *Abbey National* (dále jen „*Abbey National*“), odst. 26 až

28, a ze dne 21. 2. 2013 ve věci C-104/12, *Wolfram Becker* (dále jen „*Wolfram Becker*“), odst. 19, a judikatura tam citovaná, či rozsudek NSS ze dne 7. 10. 2019, č. j. 1 Afs 253/2018-45, bod 24]. Jelikož žalobkyně existenci přímé vazby zdanitelných plnění na vstupu ke zdanitelným plněním na výstupu s nárokem na odpočet postavila pouze na vlastním obecném tvrzení, že všechna přijatá plnění na středisku, které poskytuje jak plnění osvobozená od daně, tak plnění zdanitelná, jsou využívána jak k plněním osvobozeným, tak zdanitelným, přikročil správce daně k vydání výzev. Pochybnosti byly založeny na tom, že z předložených záznamních evidencí k dodatečným daňovým přiznáním a z vyjádření žalobkyně nebylo zřejmé, pro jaké konkrétní účely vyjmenované v § 72 odst. 1 ZDPH, resp. pro jaké konkrétní uskutečněné zdanitelné plnění byla jednotlivá přijatá zdanitelná plnění skutečně použita a zda mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a použitím uvedených přijatých plnění existuje přímá a bezprostřední souvislost. Ze záznamní evidence ke zdaňovacímu období prosinec 2014 nevyplývá, jaké konkrétní zdanitelné plnění se uskutečnilo a zda přímo a bezprostředně souvisí s použitím předmětných přijatých zdanitelných plnění. V případě zdaňovacího období prosinec 2015 správce daně konstatoval, že ani písemné vyjádření žalobkyně nelze považovat za dostatečné potvrzení, že mezi přijatými a uskutečněnými plněními existuje ve všech případech přímá a bezprostřední souvislost. Pro nárok na odpočet daně je třeba objektivní možnost přiřazení přijatých plnění ke konkrétním výstupům daňového subjektu. Žalobkyně je zdravotnickým zařízením, v němž se zdravotní materiál primárně spotřebovává na poskytnutí zdravotní péče dle § 58 ZDPH. Správce daně proto požadoval prokázat tvrzení žalobkyně, že jimi byla poskytována i jiná služba (uskutečněné zdanitelné plnění). Správce daně tedy specifikoval, o jaké daňově relevantní skutečnosti má pochybnosti, a totiž o vazbě mezi přijatými plněními na vstupu a jedním nebo několika zdanitelnými plněními na výstupu, kterou nemohl z dokumentů předložených žalobkyní ověřit. Žalobkyně byla proto povinna prokázat, že odpočet daně uplatnila oprávněně. Správce daně jí umožnil v daňovém řízení pochybnosti rozptýlit. Žalobkyně na výzvy věcně reagovala, uvedla množství úvah a příkladů, na jejichž základě považuje uplatněný nárok na odpočet daně za oprávněný, a obdobně argumentovala též v odvolacím řízení. Dle žalovaného reakce žalobkyně dokládá, že rozuměla, co po ní správce daně požadoval a jak lze skutečnosti prokázat. K tomu žalovaný poukazuje na příklad ultrazvuku, u něhož byla žalobkyně schopna přímou vazbu na zdanitelná plnění prokázat. Žalobkyně byla ve výzvách poučena, že pochybnosti správce daně může odstranit veškerými důkazními prostředky umožňujícími zjistit skutečný stav věci. K neoprávněnosti požadavku na vyšší míru konkretizace možných důkazních prostředků žalovaný odkazuje na rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005-58. Ani ze zásady spolupráce nelze dovodit požadavek, aby správce daně vedl žalobkyni přímějším způsobem k prokázání požadovaných skutečností. Žalobkyni byl poskytnut široký prostor k prokázání relevantních tvrzení. Zásada spolupráce neznamená povinnost správce daně nahrazovat činnost daňového subjektu (rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2015, č. j. 9 Afs 129/2013-76, bod 27). Žalobkyně mohla svá tvrzení prokázat jakýmikoli důkazními prostředky (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2015, č. j. 9 Afs 151/2013-48, bod 27). Žalovaný není povinen specifikovat konkrétní důkazy, které musí žalobkyně předložit pro vyvrácení pochybností. Požadavek žalobkyně, aby žalovaný navrhl způsob prokázání vazby mezi zdanitelnými vstupy a konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu, nemá oporu v právních předpisech ani v judikatuře.

20. Rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 55/2013-37, na který poukazuje žalobkyně, se týkal výzvy odlišně formulované. V nyní posuzované věci byla žalobkyně vyzvána k

prokázání konkrétních skutečností a poučena, že tak může učinit jakýmkoli důkazními prostředky. Žalovaný považuje výzvy za dostatečné pro přenos důkazního břemene na žalobkyni. I z následného průběhu daňového řízení a též v souvislosti s předchozím daňovým řízením za zdaňovací období prosinec 2012 a prosinec 2013, přinejmenším ze zpráv o daňové kontrole, muselo být žalobkyni zcela zřejmé, že má odstranit pochybnosti správce daně o tom, jak konkrétně používá přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností i pro plnění, která jsou zdanitelnými plněními. To ani v odvolacím řízení neučinila.

21. Žalovaný odmítá, že by při posuzování nároku na odpočet daně uvedené na přijatých daňových dokladech souvisejících s tiskem a distribucí propagačních materiálů postupoval účelově. Žalobkyně v daňovém řízení nepředložila nemocniční listy a neprokázala, k výkonu jaké ekonomické činnosti slouží. K neuznanému odpočtu daně u těchto dokladů se vyjádřila až v odvolání, přičemž pouze konstatovala, že jejich prostřednictvím seznamuje veřejnost s veškerými aktivitami. Nemocniční listy však nepředložila. Nespecifikovala ani, co míní „veškerými aktivitami“ (tj. zda je v nemocničních listech prezentována činnost nemocnice obecně, případně inzerováno poskytnutí zdanitelného plnění), a toto neprokázala. Ani v rámci odvolacího řízení tedy v případě nemocničních listů neprokázala věcnou a přímou souvislost přijatých zdanitelných plnění s jedním nebo několika uskutečněnými zdanitelnými plněními na výstupu.
22. Žalovaný trvá na tom, že pro uplatnění kráceného odpočtu daně dle § 76 ZDPH není dostatečné tvrdit, že přijaté plnění na vstupu je používáno na středisku, které generuje plnění osvobozená i plnění zdanitelná. Souhlasí s žalobkyní, že nelze sledovat konkrétní využití každé jednotlivé jehly. Žalobkyně však musí vědět a evidenčně zatřídit, že jehly použila i ke zdanitelným plněním a o jaké činnosti jde. Pro unesení důkazního břemene nestačí ani zcela nekonkrétně tvrdit, že veškerá přijatá plnění jsou v rámci střediska, které provádí osvobozená i zdanitelná plnění, využita na oba typy uskutečněných plnění. Tuto skutkovou verzi žalobkyně nepodložila důkazy prokazujícími vzájemné propojení mezi konkrétními plněními přijatými a poskytnutými. Příklad ultrazvuku dokládá, že prokázání souvislosti nelze označit za objektivně nemožné či nesplnitelné. Žalobkyně v záznamných evidencích nespecifikovala zdravotnický materiál a ani jej nepřiradila ke střediskům. V rámci daňového řízení předložila zjednodušený daňový doklad za perforaci ušních boltců na ORL. Ze záznamní evidence k dodatečnému daňovému přiznání za zdaňovací období prosinec 2015 plyne, že se uskutečnené zdanitelné plnění váže ke středisku ORL – ambulance. Žalobkyně však v předmětných zdaňovacích obdobích neuplatnila dodatečným daňovým přiznáním nárok na odpočet DPH z chirurgických jehel na tomto středisku. K dalším nesrovnalostem žalovaný odkázal na body 38 a násl. napadeného rozhodnutí. Požadavek na prokázání funkčního vztahu (účelové souvislosti) nelze pominout. Takový závěr neplyne ze zákonné úpravy ani z judikatury, které se žalobkyně dovolává. Otázka cenotvorby, jak ji žalobkyně předeštrěla v žalobě, není pro posouzení daně věci stěžejní. K hodnocení odborné praxe (stáže) žalovaný poukazuje na to, že stážisté fakticky provádí nebo se podílí na poskytování běžné zdravotnické činnosti, která by byla prováděna i v situaci, kdy by stážista přítomen nebyl. Samotná zdravotní péče, kterou žalobkyně poskytuje a na níž stážista participuje, je zpravidla plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 58 ZDPH. Náklady na opotřebení přístrojů, spotřebu zdravotnického materiálu a léků se do ceny za stáž nepromítají a jsou součástí od daně osvobozené zdravotní péče. Žalobkyně neprokázala, jaký konkrétní vstup, tedy přijaté zdanitelné plnění, byl přímo použit pro uskutečnění jaké

konkrétní stáže, při jakém výkonu a u jakého pacienta. K tomu odkazuje na vyhodnocení namátkově předložených daňových dokladů vystavených žalobkyní za stáž v bodě 30 napadeného rozhodnutí. Nárokuje-li žalobkyně odpočet daně z přijatých plnění použitých pro zdanitelná plnění, je povinna vést takovou evidenci, kterou prokáže oprávněnost uplatněného odpočtu daně dle § 72 ZDPH, resp. § 76 ZDPH. Vzhledem k povinnosti žalobkyně vést podrobnou evidenci zdravotních výkonů a spotřebovaného zdravotnického materiálu a léků nepůsobí věrohodně, že takovou průkaznou evidenci přes výzvu nepředložila. Žalobkyni tíží důkazní břemeno, a měla by si tedy nastavit interní systém evidence tak, aby vyhověla požadavkům zákona při uplatnění kráceného nároku na odpočet dle § 76 ZDPH. K návrhu na výslech svědků žalovaný odkázal na body 77 a 78 napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že výslechem navržených svědků není možné ověřit a prokázat, zda je přijaté zdanitelné plnění skutečně zakalkulováno do ceny zdanitelných výstupů a jaká přijatá zdanitelná plnění jsou použita k uskutečněným zdanitelným plněním, a proto v souladu s rozsudkem NSS ze dne 25. 6. 2014, č. j. 10 Afs 53/2014-72, provedení výslechů vyhodnotil jako nadbytečné.

23. K argumentaci žalobkyně, že druhově určené zdravotnické potřeby a další plnění jsou režijními náklady, žalovaný odkazuje na body 42 a 66 napadeného rozhodnutí, v nichž se vyjádřil k rozsudku *Volkswagen Financial Services*. Podle něj se za režijní považují náklady, které se pojí se všemi činnostmi daňového subjektu, nikoli výlučně s některými z nich. Režijními náklady nemocnice jsou tedy např. energie, kancelářský nábytek, kancelářské potřeby apod., u nichž správce daně krácený nárok na odpočet daně nerozporoval. Zdravotnické potřeby nelze paušálně považovat za režijní náklady související se všemi činnostmi nemocnice. Zdravotní materiál a léky jsou předně pořizovány a používány pro pacienty jako součást zdravotního výkonu a nemohou je využívat všechna střediska nemocnice. Pokud by však v konkrétním případě nastala situace, kdy by zdravotnický materiál nebo léky měly charakter režijního nákladu a byly využity podpůrně pro chod celé nemocnice, bylo s ohledem na rozložení důkazního břemene primárně na žalobkyni, aby tuto skutečnost (obecnost nákladu) prokázala, což se jí nepodařilo. Nelze-li na zdravotní potřeby nahlížet jako na režijní náklady ve smyslu rozsudku ve věci *Volkswagen Financial Services*, je lichá i domněnka žalobkyně stran jejich oprávněného nezahrnutí do ceny zdanitelného plnění.
24. Z rozsudku č. j. 55 Af 7/2018-54 dle žalovaného nelze dovodit, že žalobkyně nemusí prokazovat přímou a bezprostřední vazbu mezi plněními na vstupu a zdanitelnými plněními na výstupu. Takový výklad by navíc odporoval principu neutrality DPH. Žalovaný rovněž nesouhlasí s výkladem žalobkyně dovozeným z uvedeného rozsudku, že správce daně tížila povinnost prokázat, že zdanitelné výstupy nemají přímou vazbu a přímý vztah k přijatým plněním.
25. K námitce porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvádí, že ve zdaňovacích obdobích prosinec 2010 a prosinec 2011 správce daně neprověřoval v rámci prověřovacího postupu daňová tvrzení žalobkyně, a nejedná se tedy o obdobné případy. Po správci daně nelze spravedlivě požadovat, aby se vyjadřoval ke správnosti daně vyměřené v jiných zdaňovacích obdobích. V této souvislosti žalovaný poukazuje na rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2015, č. j. 4 Afs 119/2015-33, bod 32, v němž NSS uvedl, že ani správní soudy se nemohou k této otázce vyjadřovat a mohou se zabývat pouze tím, zda byly splněny podmínky pro doměření daně za zdaňovací období dotčená žalobou. Dále odkazuje na

rozsudek č. j. 55 Af 7/2018-54, v němž soud neshledal obdobnou námitku ve vztahu ke zdaňovacím obdobím prosinec 2012 a prosinec 2013 důvodnou.

26. V replice žalobkyně zopakovala, že prokázala skutečnosti uvedené v dodatečných daňových tvrzeních. Trvá na tom, že výzvy správce daně nebyly způsobilé přenést důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Poukazuje na rozsudek č. j. 55 Af 7/2018-54, v němž se soud vyjádřil k nedostatkům obdobných výzev za zdaňovací období prosinec 2012 a 2013. V posuzované věci trpí výzvy stejnými nedostatky, a jsou tak na ně použitelné závěry vyslovené v bodech 54 a 62 uvedeného rozsudku. V případě takto obecných neodůvodněných výzev neobstojí argumentace žalovaného, že správce daně nebyl povinen specifikovat konkrétní důkazy k vyvrácení pochybností. Jelikož správce daně patrně požadoval prokázání přímé vazby a individuální přiřazení několika tisíc položek přijatých zdanitelných plnění ke zdanitelným výstupům, měl alespoň předestřít, jakým způsobem lze výzvám vyhovět. V opačném případě žalobkyně nemohla vědět, co a jakými důkazními prostředky má vyvracet. Správce daně ani nenaznačil, jakým směrem se má dokazování ubírat. Žalobkyni nebyly známy konkrétní skutečnosti, které dle správce daně zakládaly pochybnosti. V tomto kontextu jí nelze vyčítat, že se v reakci na výzvy v daňovém řízení pokoušela vysvětlit obecnou aplikaci kráceného nároku na odpočet daně, a v tomto světle je třeba vnímat i uvedené příklady, které nelze považovat za „věcnou reakci“ a potvrzení, že žalobkyně věděla, co konkrétně správce daně požaduje prokázat. Nelze je považovat ani za předložení všech vysvětlení a důkazních prostředků, jimiž žalobkyně ve vztahu ke konkrétním plněním disponovala. Ty správce daně a žalovaný dle názoru žalobkyně ani nevyžadovali, např. pokud jde o předložení nemocničních listů. Kdyby správce daně výzvy formuloval určitě a řádně odůvodnil, žalobkyně mohla u všech přijatých zdanitelných plnění prokázat nárok na krácený odpočet. Argumentaci žalovaného odkazem na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 57/2012-35, v němž byla posuzována výzva v rámci výtýkáčského řízení, žalobkyně považuje s ohledem na odlišný skutkový základ za nepřipadnou. Judikatura NSS (např. rozsudek č. j. 7 Afs 55/2013-37) vyžaduje, aby správce daně daňovým subjektům alespoň sdělil, zda je jeho vysvětlení dostačující, nebo zda žádá další informace nebo důkazní prostředky, což se nestalo.
27. Žalobkyně opakuje, že nesouhlasí s výkladem, že nemůže nárok na krácený odpočet daně uplatnit, pokud přiřazením každého plnění na vstupu neprokáže přímou a bezprostřední souvislost s konkrétním plněním na výstupu. ZDPH nespécifikuje, jakou povahu a intenzitu má mít vazba mezi přijatým zdanitelným plněním a jeho použitím pro účely, které zakládají nárok na odpočet. Judikatura rozlišuje mezi přímými a nepřímými (režijními) náklady. Existence přímé a bezprostřední souvislosti se obecně vyžaduje pouze u přímých nákladů. Ani rozhodnutí SDEU citovaná žalovaným nepředpokládají povinnost přiřadit každé přijaté zdanitelné plnění ke konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému výstupu. SDEU naopak uvádí, že z důvodu rozmanitosti podnikatelských činností není realistické se pokoušet o přesnější formulaci přímé a bezprostřední souvislosti a je třeba zohlednit všechny okolnosti, za nichž dotčená plnění proběhla. Pokud tedy správce daně a žalovaný vyžadovali, aby žalobkyně přiřadila každé přijaté plnění ke konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému plnění, nepřipustně redukovali kritérium bezprostřední souvislosti na nutnost absolutní přiřaditelnosti, ignorovali specifickou povahu její podnikatelské činnosti a nezohlednili všechny relevantní okolnosti. Žalobkyně zdůrazňuje, že přímá a bezprostřední souvislost není vyžadována u tzv. režijních nákladů, které se vztahují k celkové ekonomické činnosti osoby povinné k dani a které není možné přiřadit ani obecně k úhrnu uskutečněných plnění s nárokem nebo bez nároku na odpočet, natož

ke konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému plnění. Správce daně a žalovaný však požadovali prokázání přiřaditelnosti ke konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému plnění v zásadě u všech přijatých plnění bez ohledu na námitky žalobkyně, že značná část plnění se vztahuje ke všem jejím činnostem. Nevypořádali se řádně s její argumentací, že uplatňovaná přijatá plnění jsou vstupy, které zakládají nárok na odpočet DPH. Výkladem kategorie nepřímých (režijních) nákladů, které představují většinu vstupů zdravotnického zařízení, a povahou některých dalších vstupů se v podstatě nezabývali a své posouzení založili pouze na laické neopodstatněné domněnce, že přijatá plnění jsou předně pořizována a použita pro pacienty jako součást zdravotního výkonu.

28. Dále žalobkyně uvádí, že samotná skutečnost, že náklady se přímo neodrážejí v ceně zdanitelného plnění, není pro posouzení nároku na odpočet podstatná. Nárok na odpočet je totiž dle SDEU zaručen bez ohledu na výsledek ekonomické činnosti osoby povinné k dani. Judikatura SDEU nepodmiňuje nárok na odpočet daně ani tím, že jsou přijatá zdanitelná plnění použita k uskutečnění zdanitelného plnění. Rozhodujícím kritériem je, zda plátce v okamžiku uplatnění nároku na odpočet mohl objektivně předpokládat, že zdanitelné plnění může být s přispěním pořízeného vstupu uskutečněno. V důsledku nesprávného právního posouzení žalovaný nepřijatelně omezil nárok žalobkyně na krácený odpočet daně, přestože přijatá plnění byla pořízena s ohledem na uskutečňování zdanitelných plnění a k jejich realizaci přispěla. Žalovaný redukuje metodiku žalobkyně na pouhé rozdělení provozu na střediska a určení, jaký typ plnění z pohledu DPH poskytují. To je v rozporu se skutkovým stavem, který žalobkyně prokazovala v daňovém řízení. Žalobkyně neuplatnila nárok na krácený odpočet u všech plnění, ale detailně posuzovala, zda byla přijatá plnění zamýšlena alespoň částečně k užití pro uskutečňování zdanitelných plnění. Žalobkyně tvrzené skutečnosti dále prokázala mj. prohlášením zaměstnanců odpovědných za jednotlivá střediska. Žalovaný se omezil na obecné odmítnutí přístupu žalobkyně a požadoval prokázání přiřaditelnosti jednotlivých přijatých zdanitelných plnění ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Žalovaný neumožnil žalobkyni prokázat svědeckými výpověďmi souvislost se zdanitelnými plněními alespoň u části sporných přijatých plnění. Dle názoru žalobkyně jsou potvrzení lékařů či případné svědecké výpovědi k prokázání souvislosti vstupů se zdanitelnými výstupy dostatečné. V případě uskutečněných plnění, která nebyla v předložených důkazních prostředcích dle správce daně dostatečně konkretizována, bylo na místě žalobkyni kvalifikovaně vyzvat k poskytnutí informací a doplnění důkazních prostředků. K tomu žalobkyně směřovala návrhem svědeckých výpovědí lékařského personálu. Pokud by byly provedeny, bylo by konkrétními dotazy (např. jaké vstupy se používají pro určitý výkon, který je účtován s DPH) kvalifikovaně postaveno na jisto, co přesně bylo obsahem jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění a jak s nimi souvisí přijatá plnění. To však žalovaný neučinil.
29. Žalobkyně namítá, že tvrzení žalovaného v bodech 37 a 39 vyjádření, že nepožadoval prokázání užití a přiřazení každého konkrétního přijatého plnění (např. jehly nebo obvazu) k určitému plnění na výstupu, je v přímém rozporu s jeho dřívějším názorem, který zastával i správce daně, tj. že je třeba přiřadit jednotlivá přijatá plnění ke konkrétním zdanitelným plněním na výstupu. S odkazem na tento názor správce daně i žalovaný odmítli provést svědecké výpovědi lékařského personálu. Žalovaný požadavky na prokázání kráceného nároku na odpočet DPH ve vyjádření podstatně zmírňuje. V daňovém řízení byly jeho požadavky odlišné a požadované prokázání bylo prakticky nemožné. Žalobkyně dále uvádí, že u některých přijatých plnění souvislost není třeba

dokazovat, protože vazba na zdanitelné výstupy je zcela evidentní. Do této relativně široké skupiny zpravidla nepřímých nákladů spadá zejména materiální a hmotné vybavení příslušných oddělení, provozní náklady jako rozvod kyslíku a medicinálních plynů, opravy vozidel, bezpečnostně technické prohlídky hmotného majetku, zdravotnický a technický materiál a podobně. Žalobce poukazuje na to, že hmotné vybavení příslušných oddělení a jejich používání je regulováno právní úpravou (minimální hmotné vybavení oddělení poskytovatele zdravotních služeb stanoví přílohy vyhlášky č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče). Většinu zdanitelných plnění uskutečňovaných žalobkyní (plastické operace a kosmetické operace, hrazená vyšetření, stáže, klinické studie apod.) nelze mimo tato oddělení a bez jejich vybavení provádět. K uskutečňování zdanitelných plnění žalobkyně navíc evidentně musí nést náklady na zdravotnický materiál, neadresná léčiva a další položky provozně-technického charakteru, jejichž spotřebu není možné v provozu zdravotnického zařízení detailně párovat na uskutečněná plnění. Žalobkyně opakuje, že evidence pro účely zdravotního pojištění se týká velmi omezeného okruhu specificky vymezených léčivých přípravků a zdravotnického materiálu a spotřeba ostatního zdravotnického materiálu není uváděna v lékařské dokumentaci a v praxi ani být evidována objektivně nemůže. Žalobkyně opakuje, že správce daně a žalovaný posoudili skutkový stav nesprávně, neboť ignorovali vysvětlení a důkazní prostředky předkládané žalobkyní a neumožnili jí prokázat souvislost sporných přijatých zdanitelných plnění s uskutečněnými zdanitelnými plněními. Odkaz na rozsudek NSS č. j. 10 Afs 53/2014-72 považuje žalobkyně za nepřipadný, neboť se týkal zcela odlišného skutkového stavu, kdy svědci ani nemohli mít o prokazované skutečnosti (totožnosti skutečného dodavatele) žádné povědomí.

30. K porušení zásady legitimního očekávání žalobkyně doplnila, že správce daně prováděl daňovou kontrolu zahájenou k podanému dodatečnému tvrzení za zdaňovací období prosinec 2011. Prostřednictvím tohoto tvrzení si žalobkyně nárokovala krácený nárok na odpočet DPH stejnou metodikou jako v zdaňovacích obdobích prosinec 2014 a 2015 a předložila obdobná vysvětlení a důkazní prostředky. Správce daně v této daňové kontrole metodiku a způsob nárokování kráceného nároku na odpočet DPH vůbec nezpochybnil a většinu vstupů uznal. K tomu žalobkyně poukazuje na zprávu o daňové kontrole ze dne 28. 11. 2014, č. j. 4234400/14/2111-60563-204247. Odmítá proto tvrzení žalovaného, že v předchozích zdaňovacích obdobích nebyly provedeny prověřovací postupy.
31. V reakci na repliku žalobkyně žalovaný k namítanému porušení zásady legitimního očekávání doplnil, že ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období prosinec 2011 plyne, že správce daně vůbec neprověřoval přímou a bezprostřední souvislost vstupů a výstupů (ve vztahu k nároku na odpočet daně uplatněnému ve zkrácené výši) tak, jak učinil v dotčených zdaňovacích obdobích. V rámci daňové kontroly za zdaňovací období prosinec 2011 vznikly správci daně pochybnosti ohledně osmi konkrétních plnění, k nimž bylo vedeno dokazování. Kontrola byla zaměřena na zařazení majetku vytvořeného vlastní činností v souvislosti s výstavbou „objektu F“ (lůžková jednotka operačních oborů Oblastní nemocnice Kolín). Z toho důvodu nemohou ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období prosinec 2011 vyplynout jakékoliv zavazující závěry pro nyní řešenou věc, v níž správce daně přímou a bezprostřední souvislost vstupů a výstupů prověřoval. Skutečnost, že v jednom zdaňovacím období správci daně nevznikly pochybnosti ohledně vazby vstupů a výstupů, nemůže dle žalovaného založit dlouhodobou a jednotnou správní praxi správce daně. Nelze ani *a priori* vyloučit, že by správce daně své názory nemohl v

budoucnu přehodnotit. Tak tomu bylo právě v dalších zdaňovacích obdobích, kdy žalovaný, resp. správce daně prověřoval přímou a bezprostřední souvislost vstupů a výstupů prostřednictvím výzev, které náležitě odůvodnil. Z toho, že ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období prosinec 2011 není obsažen závěr, že by zjistila nedostatky ve vztahu ke krácenému nároku na odpočet daně, nelze dovozovat legitimní očekávání pro dotčená zdaňovací období. V předchozím zdaňovacím období tedy byly provedeny prověřovací postupy, jejichž obsahem však nebylo prověření přímé a bezprostřední souvislosti vstupů a výstupů, jako tomu bylo ve zdaňovacích obdobích, za která byla žalobkyni dodatečně stanovena daň.

32. Dále žalovaný dodává, že ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2011 nevedl odvolací řízení a není ve své rozhodovací činnosti vázán postupem prvostupňových správců daně. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 3 Afs 63/2016-36, v němž NSS konstatoval, že zásadu legitimního očekávání „nelze v žádném případě vnímat tak, že postupuje-li určitý správní orgán (zde Finanční úřad v Nymburku) nějakým konkrétním způsobem, je tento postup bez dalšího uplatnitelný rovněž v případě ostatních správních orgánů (tedy i v případě Finančního ředitelství v Praze jakožto odvolacího finančního úřadu). Postulát, že správní orgán je vázán svou předcházející rozhodovací činností ve všech dalších obdobných případech, které nastanou v budoucnu (resp. svým předcházejícím postupem ve stejné věci), platí vždy pro příslušný konkrétní správní orgán. Neznamena to tedy, že by všechny správní orgány (tzn. například všechny finanční úřady) byly na základě postupu některého z nich zavázány jednat unifikovaně.“ Argumentaci legitimním očekáváním, jež mělo plynout z dřívější daňové kontroly za zdaňovací období prosinec 2011, tedy dle žalovaného nelze přijmout. Samotná skutečnost, že správce daně neprověřoval přímou a bezprostřední souvislost vstupů a výstupů za jedno konkrétní zdaňovací období prosinec 2011, nemohla založit ustálenou správní praxi Finanční správy ve smyslu judikatury NSS. Žalovaný zdůrazňuje, že bez ohledu na výsledek daňové kontroly za zdaňovací období prosinec 2011 bylo vždy povinností daňových subjektů v případě uplatnění kráceného nároku na odpočet daně prokazovat, že přijatá plnění byla použita také k poskytování zdanitelných plnění.
33. K výzvám správce daně a otázce přenesení důkazního břemene žalovaný poukázal na rozsudek NSS ve věci žalobkyně ze dne 6. 9. 2021, č. j. 2 Afs 232/2020-70, v němž NSS dospěl k závěru, že výzvy vydané správcem daně, resp. pochybnosti v nich vyjádřené byly odpovídající daně věci a dostačující k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Jelikož formulace výzev je v nyní řešené věci v zásadě totožná, není důvod, aby se soud odchýlil od závěrů vyslovených v rozsudku NSS. I v nyní souzeném případě je tedy možné, aby krajský soud přistoupil k věcnému posouzení naplnění podmínek uplatněného kráceného nároku na odpočet daně.
34. Dále žalovaný poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 24/2019-65, ve věci Nemocnice Pelhřimov, příspěvkové organizace (dále jen „rozsudek Nemocnice Pelhřimov“) a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 5. 5. 2021, č. j. 52 Af 43/2020-70, ve věci Nemocnice Pardubického kraje, a.s. (dále jen „rozsudek Nemocnice Pardubice“). V obdobných případech oba krajské soudy dospěly k závěru, že daňové orgány po daňových subjektech (nemocnicích) nepožadovaly párování každého konkrétního vstupu s každým konkrétním výstupem, ale legitimně požadovaly prokázat, že konkrétní přijaté zdanitelné plnění na vstupu bylo daňovými subjekty (nemocnicemi) mimo jiné, tj. alespoň z části, využito také přímo a bezprostředně ke zdanitelnému plnění na výstupu. Žalovaný má tak nadále za to,

že skutečnost, že žalobkyně (resp. konkrétní středisko) uskutečňuje obě kategorie plnění, sama o sobě neznamená, že vzniká automaticky nárok na krácený odpočet daně dle § 76 ZDPH. Musí prokázat, že přijatá plnění jsou kromě plnění osvobozených použita také k poskytování zdanitelných plnění. Tuto přímou vazbu žalobkyně neprokázala.

Podmínky řízení

35. 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.). Soud o věci rozhodl bez nařízení jednání dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Obsah správního spisu

36. Žalobkyně podala dne 1. 2. 2017 dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2014, ve kterém vykázala rozdíl oproti poslední známé daňové povinnosti ve výši 5 256 468 Kč. K němu předložila vysvětlující dopis. V něm uvedla, že uplatnila nárok na krácený odpočet daně s využitím vypořádacího koeficientu 16 %, neboť přijatá plnění, u kterých nárok na odpočet uplatnila, částečně využila k poskytování zdanitelných plnění. Nárok na odpočet daně uplatnila na základě přijatých daňových dokladů, které se váží k jednotlivým nákladům, pořízenému zdravotnickému materiálu a jiným drobným investicím a nákupům uvedeným v předložené záznamní evidenci. Správci daně poskytla přehled středisek, která se podílela na generování zdanitelných plnění, a obecně popsala, jaké vstupy používá u vybraných zdanitelných plnění.
37. U uložení těl fakturovaných třetím subjektům využila příslušné prostory patologie, chladič zařízení, elektrotechniku a kancelářské potřeby.
38. V případě klinických studií (např. účinků léků) náleží mezi použité vstupy především nábytek, výpočetní technika, kancelářské potřeby apod., přičemž je běžné i použití materiálu, strojů, přístrojů a zařízení využívaných v každodenním provozu daného oddělení.
39. Mezi vstupy použité pro sterilizování nástrojů pro třetí subjekty byl zařazen prakticky jakýkoli materiál, stroje, přístroje a zařízení používané v běžném provozu oddělení sterilizace.
40. U nadstandardu (ubytování doprovodu osob, nadstandardní služby pro hospitalizované pacienty) představovaly použité vstupy náklady související s ubytováním osob a u odborných praxí/stáží prakticky jakýkoli materiál, stroje, přístroje a zařízení používané v běžném provozu daného oddělení a oddělení komplementárních jako např. RTG, biochemické a mikrobiologické laboratoře či operačních sálů. Uvedla, že stážisté mají přístup k veškerému materiálnímu vybavení daných oddělení, jsou přítomni situacím, kdy odborný personál materiální vybavení využívá, a mohou si znalosti v praxi sami vyzkoušet.
41. U administrativních úkonů, jejichž cílem není ochrana zdraví, ale informování třetí strany (např. pojišťoven či soudů o stupni postižení), a jiných čistě administrativních výkonů (např. výpis a zapůjčení dokumentace či kopírování) patří mezi použité vstupy

zdravotnická technika související se zjišťováním stupně postižení (např. skiagrafický komplet na oddělení RTG), nábytek, výpočetní technika, kancelářské potřeby apod. Obecně jsou používány všechny zdravotnické přístroje, zařízení, nástroje a materiály používané v běžném provozu daného oddělení a komplementárních oddělení, které kromě zdravotní péče dle § 58 ZDPH slouží k administrativním výkonům. Spojení zdravotní péče a administrativního výkonu žalobkyně demonstrovala na příkladu ultrazvuku na oddělení gynekologie, který generuje úplaty za zdanitelné plnění v podobě zhotovení fotografie na přání těhotné.

42. Žalobkyně uvedla, že nárok na odpočet byl uplatněn u provozně-technických nákladů, které přímo souvisí s odděleními participujícími na zdanitelných výstupech, nákladů, u nichž je s ohledem na povahu daný náklad spotřebován ve zřejmé souvislosti (např. v případě RTG) a u nákladů zajišťujících chod celé nemocnice.
43. V případě zdravotního materiálu pořizovaného na sklad, který je nakupován neadresně pro budoucí využití na kterémkoli oddělení, vycházela žalobkyně z jeho celkové hodnoty, přičemž vyloučila zdravotní materiál pořízený od neplátců. Obdobně postupovala žalobkyně i u materiálně technických zásob.
44. Dále žalobkyně uplatnila nárok na odpočet 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.
45. K vysvětlujícímu dopisu je připojeno CD se souborem „Záznamní evidence Kolín 2014.xlsx“ (dále jen „záznamní evidence 2014“). Soubor obsahuje mimo jiné listy: *Sumarizace* (přehled celkových přijatých zdanitelných plnění dle kategorií a výpočet odpočtu dle koeficientu), *MAPA* [přehled středisek s názvem a číselným označením roztržiděný na a) střediska, která v roce 2014 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/, s tím, že u jednotlivých středisek jsou uvedeny typy poskytovaných zdanitelných plnění], *Náklady* [obsahující seznam 2 182 položek provozně technických nákladů (daňových dokladů) s tím, že u každé položky je uveden mj. typ poskytovaných plnění, středisko a zdanitelná plnění na středisku], *SZM* (obsahující 5 370 položek – daňových dokladů), *Léky* (obsahující 3 198 položek – daňových dokladů) a *Investice* (obsahující 90 položek – daňových dokladů s označením položky, střediska a zdanitelným plněním poskytovaným na středisku).
46. Žalobkyně byla výzvou ze dne 21. 7. 2017 vyzvána k odstranění pochybností, které vznikly správci daně po přezkoumání dodatečného daňového přiznání, neboť došlo ke značné změně v nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v krácené výši oproti řádnému přiznání k DPH a dodatečnému daňovému přiznání podanému dne 13. 5. 2015, přičemž předložené sdělení a podklady tento rozdíl dostatečně neobjasňují a není z nich zřejmé, zda dodatečně vykázaná přijatá zdanitelná plnění (administrativní úkony, odborné praxe, nadstandard, sterilizace, klinické studie, uložení těl) nejsou používána výhradně ke zdravotní péči od daně osvobozené. Žalobkyně byla vyzvána, aby prokázala skutečnosti nově uvedené v dodatečném daňovém přiznání a že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených v dodatečném daňovém přiznání uplatnila v souladu s § 72, § 73 a § 76 ZDPH. Byla vyzvána, aby předložila důkazní prostředky

prokazující skutečnosti uvedené v dodatečném daňovém přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním. Poučení o možnostech odstranění pochybností odpovídá obsahu § 89 odst. 2 daňového řádu.

47. Žalobkyně v podání ze dne 8. 8. 2017 s odkazem na § 141 odst. 2 daňového řádu uvedla, že požadavek na existenci nových skutečností nebo důkazů, které by nasvědčovaly, že byla stanovena daň v nesprávné výši, byl z daňového řádu vypuštěn, a proto požadavek správce daně na prokázání nových skutečností uvedených v dodatečném daňovém přiznání není legitimní. Dále uvedla, že dodatečné daňové přiznání podala na základě metodiky párování přijatých a poskytnutých zdanitelných plnění, kterou využívá několik let a správci daně je známa z řízení ve věci dodatečných daňových přiznání za rok 2012 a 2013. Upozornila, že text výzvy zaměňuje přijatá a poskytnutá zdanitelná plnění. Doplnila, že předložila detailní záznamní evidenci na CD obsahující všechny daňové doklady zahrnuté v dodatečném daňovém přiznání a vysvětlující dopis. Pokud správci daně přetrvávají pochybnosti o průkaznosti tvrzených skutečností, je třeba, aby je konkrétně vymezil. Navrhla společnou schůzku se správcem daně a žádala, aby byla předem informována o konkrétních požadavcích, včetně číselného seznamu daňových dokladů, které má připravit, a aby správce daně formuloval konkrétní pochybnosti, které vypořádá. Pokud správce daně nebude souhlasit se schůzkou, žádala o specifikaci požadavků.
48. Dne 25. 10. 2017 správce daně ukončil postup k odstranění pochybností a zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období prosinec 2014 v rozsahu pochybností specifikovaných ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 21. 7. 2017. V protokolu o zahájení daňové kontroly zrekapituloval pochybnosti uvedené ve výzvě k odstranění pochybností. Dle správce daně i po přezkoumání záznamní evidence 2014, vysvětlujícího dopisu a odpovědi žalobkyně na výzvu správce daně přetrvávají důvodné pochybnosti o oprávněnosti uplatněných odpočtů DPH v krácené výši, které spočívají v tom, jak byla dodatečně vykázaná přijatá zdanitelná plnění použita v rámci ekonomických činností žalobkyně pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v § 72 odst. 1 ZDPH.
49. Výzvou ze dne 22. 12. 2017 správce daně žalobkyni vyzval, aby do 30 dnů prokázala, že v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2014 uplatnila nárok na odpočet v krácené výši z přijatých zdanitelných plnění dle daňových dokladů uvedených v přílohách č. 1 až 5 v souladu s § 72 odst. 1, § 72 odst. 6, § 73 a § 76 ZDPH, konkrétně že přijatá zdanitelná plnění deklarovaná na dokladech uvedených v přílohách použila v rámci svých ekonomických činností pro plnění s nárokem na odpočet uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH, aby přiřadila tato přijatá zdanitelná plnění ke konkrétním výstupům své činnosti a prokázala, ke kterému uskutečněnému zdanitelnému plnění se přímo a bezprostředně vztahují. V odůvodnění výzvy správce daně uvedl, že aby mohl být žalobkyni nárok na odpočet daně na vstupu přiznán, je v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet daně. V daném případě je nezbytné, aby žalobkyně jednotlivé vazby mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a vykázanými přijatými plněními zcela konkrétně prokázala. Zdůraznila, že nelze jen *obecně* argumentovat tím, že jsou na daném středisku realizovány zdanitelné výkony jako např. stáže, administrativní úkony či nadstandard. Z předložené záznamní evidence 2014 a vyjádření žalobkyně není zřejmé, pro jaké konkrétní účely vyjmenované v § 72 odst. 1 ZDPH, resp. konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění byla jednotlivá přijatá zdanitelná plnění skutečně použita a zda mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a použitím přijatých plnění existuje přímá

a bezprostřední souvislost. Nevyplývá z ní, jaké konkrétní zdanitelné plnění se uskutečnilo a zda přímo a bezprostředně souvisí s použitím předmětného přijatého zdanitelného plnění. V záznamní evidenci není stanovena prokazatelná vazba mezi uskutečněnými plněními a použitím vykazovaných přijatých zdanitelných plnění. K tomu správce daně příkladmo poukázal na uvedení přijatých zdanitelných plnění servis zdravotnického přístroje a uskutečněné zdanitelné plnění v podobě administrativního úkonu na střediscích Centrum klinické onkologie či stomatologické ambulanci, uskutečněné zdanitelné plnění servis zdravotnického přístroje na středisku patologie a uskutečněné zdanitelné plnění uložení těl, přijaté zdanitelné plnění oprava vozu na středisku doprava zdravotnická – přeprava pacientů a lékařů, u něhož jsou jako uskutečněné zdanitelné plnění uvedeny společné náklady nemocnice, přijaté zdanitelné plnění „tělní náhrady, kardiostimulátor primo“ a uskutečněné zdanitelné plnění stáž a komplement na středisku interna – JIP, přijaté zdanitelné plnění servis zdravotnického přístroje a uskutečněné zdanitelné plnění „admin, nadstandard“ u střediska rehabilitace – lůžka, přijaté zdanitelné plnění vozík tabletový transportní – aktivní, ABNER a uskutečněné zdanitelné plnění „společné náklady nemocnice“ na středisku „PO – léčivá výživa“ či přijaté zdanitelné plnění systém TraumaRecon 05.001.201, vrtačka Reamer a pila sagidní na středisku COS provoz, k němuž je přiřazeno uskutečněné zdanitelné plnění „komplement“. Dále správce daně konstatoval, že skupiny přijatých zdanitelných plnění označené jako SZM (sklad zdravotnického materiálu – materiálový), léky (sklad zdravotnického materiálu – žádanky) a MTZ (sklad technických zásob) nejsou žádným způsobem rozčleněny dle oddělení/středisek použití materiálu a přiřazeny ke konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému plnění. Správci daně proto vznikla pochybnost o oprávněnosti uplatněných odpočtů daně v krácené výši z přijatých zdanitelných plnění uvedených v příloze č. 1 až 5 ve smyslu § 72 odst. 1 a 6, § 73 a § 76 odst. 1 ZDPH, konkrétně o skutečném použití předmětných přijatých plnění uvedených na daňových dokladech dle příloh č. 1 až 5 v rámci ekonomických činností pro účely dle § 72 odst. 1 ZDPH.

50. Na výzvu správce daně reagovala žalobkyně podáním ze dne 29. 3. 2018. K otázce vazeb mezi plněními uvedla příklad výrobce nábytku, realizace odborných stáží a pořízení ultrazvukového přístroje. Dle žalobkyně se princip ilustrovaný na příkladu ultrazvukového přístroje uplatní i v jiných situacích, kdy je z lékařského pohledu hlavním účelem nákupu přístroje, nástroje či materiálu poskytování zdravotního výkonu a tento přístroj, nástroj nebo materiál je předpokladem generování zdanitelných plnění na výstupu, kdy pacient za cenu dle ceníku čerpá zdanitelné plnění navázané na zdravotní výkon. Plnění zdanitelná a osvobozená od sebe nelze zcela izolovat, neboť bez zdravotní péče by nemohlo být poskytnuto zdanitelné plnění, které je na zdravotní péči a vstupech pro její poskytování potřebných existenčně závislé. Dále se žalobkyně vyjádřila k určení poměru pro krácení daně na vstupu. Poukázala na to, že zákonná konstrukce umožňuje uplatnit nárok na odpočet v provozech, v nichž je nemožné zjistit, v jaké míře který vstup slouží k jakým činnostem, ale je pouze zjistitelné, zda slouží jak pro osvobozené, tak i zdanitelné plnění. K tomu jako příklad uvedla nákup balení 1 000 ks jehel, u nichž prakticky nelze zjistit, kolik jich je použito v rámci osvobozené zdravotní péče a kolik za účelem poskytnutí zdanitelných plnění, např. propíchnutí uší za účelem aplikace náušnic. Žalobkyně kromě zdravotní péče generuje na ni navázané či souběžně poskytované zdanitelné výstupy. Požadovanou vazbu vstupů s výstupy sleduje prostřednictvím rozdělení nemocnice na vnitropodniková střediska a krácený nárok na odpočet uplatňuje pouze z daňových dokladů na vstupu zaúčtovaných jen na střediscích, která generují

osvobozenou zdravotní péčí i zdanitelné výstupy. Není však možné detailněji určit přesnější alokaci zdanitelných plnění na vstupu a uplatnit nárok na odpočet u plnění spotřebovaných v daném vnitropodnikovém středisku pouze ve vztahu k činnostem generujícím daňovou povinnost na výstupu, protože nelze zjistit, jaká jehla, stroj, přístroj apod. byly použity k výkonu, na kterém se podílel stážista. Nelze sledovat míru využití u oprav zdravotnické techniky pro výkony, na nichž se podílí stážista, umělého přerušování těhotenství, sterilizací nástrojů, rozborů pro veterinární účely a dalších plnění. Vzhledem k tomu, že zákonem nebyla upravena jiná než *pro rata* metoda pro krácení odpočtu, nelze po žalobkyni takové členění požadovat. Požadavek na konkrétní vazbu mezi přijatým zdanitelným plněním a zdanitelným plněním na výstupu dle žalobkyně odporuje principu, že nárok na odpočet daně vzniká i tehdy, pokud plátce mohl objektivně předpokládat, že může být zdanitelné plnění poskytnuto, např. aktivním nabízením či uvedením v ceníku. Žalobkyně zopakovala, že vazbu daně na vstupu se zdanitelným plněním na výstupu sleduje prostřednictvím funkčního rozdělení nemocnice na interní střediska a krácený nárok na odpočet uplatňuje pouze z daňových dokladů zaúčtovaných na střediska, která generují i zdanitelné výstupy. Daňové doklady na vstupu týkající se provozně technických nákladů a investic i zdanitelná plnění poskytovaná žalobkyní jsou účtovány s příznakem čísla vnitropodnikového střediska. Pokud byla na středisku poskytována pouze osvobozená zdravotní péče, nárok na odpočet u nákladů na ně alokovaných nebyl uplatněn. Nárok na odpočet rovněž nebyl uplatněn u vstupů, které nejsou využívány za účelem poskytování zdanitelných plnění. Seznam vnitropodnikových středisek včetně jejich čísel byl správcem daně poskytnut v souboru záznamní evidence 2014. Z ní je patrné, jaká konkrétní zdanitelná plnění jsou žalobkyní evidována na konkrétních střediscích, přičemž rozklad obsahuje číslo a název střediska, text a číslo dokladu. Pokud jde o skladovou evidenci zdravotního materiálu (listy „SZM“ a „Léky“ záznamní evidence) a evidenci skladu materiálně technických zásob, materiál je na sklad nakupován hromadně k využití na jakémkoli oddělení. Žalobkyně vyjádřila názor, že není důvodné a odporuje zásadě hospodárnosti, aby po ní správce daně požadoval prokázání využití každého konkrétního přijatého zdanitelného plnění, jestliže prokázala, že v principu daný typ plnění je využíván pro plnění osvobozené i zdanitelné. Dle žalobkyně přístup správce daně fakticky popírá možnost uplatnit nárok na odpočet daně u plnění na vstupu, u nichž nelze zjistit, v jaké míře slouží k jakým činnostem, ale je pouze zjistitelné, že slouží pro osvobozená i zdanitelná plnění. Namítla, že správce daně vznáší požadavek na doložení vazby na zdanitelná plnění na výstupu v nedosažitelném detailu. Pro případ, že by správce daně dospěl k závěru, že výše uplatněného odpočtu není správná či dostatečně přesná, žádala o sdělení, jak nárok na odpočet metodicky posuzovat z pohledu směrnice o DPH, ZDPH a principů vymezených judikaturou SDEU, a o návod, jaký by měl být správný přístup k uplatňování nároku na odpočet v krácené výši.

51. Dne 15. 5. 2018 byla žalobkyně e-mailem vyzvána k doložení, z jakých dokladů byla sestavena hodnota pořízeného majetku na ř. 47 ve výši základu daně 11 883 110 Kč, doložení faktury za poskytování stáže za rok 2014 a smlouvy, případně včetně příloh, a k doložení přijatých faktur č. FP10414/3508, FP10414/0747, FP10414/1636, FP10414/0653 (položky 2106, 2128, 2181 a 2182 na listu náklady v záznamní evidenci 2014; jde o „umělé těl. náhrady, implant. kardio – výměna“ účtované na středisko interna – JIP poskytující plnění stáž a komplement, „servis ZP“ účtovaný na středisko endocentrum poskytující zdanitelné plnění „admin“, „servis ZP“ účtovaný na středisko urologie - standardní lůžka poskytující zdanitelná plnění „nadstandard, admin, stáž“ a „servis ZP“ účtovaný na

středisku RTG – CT poskytující plnění „admin, komplement“) a přijaté faktury č. 10414/4061, 10414/4005, 3825, 10414/4147, 4148 a 10414/4532 (položky 83 až 85 a 87 listu investic dle záznamní evidence; jde o jednotku vyšetřovací ORL, ATMOS S 61 Servant, v. č. 050012460-124086-2014-10, účtovanou na středisko ORL – standardní lůžka, u něhož jsou uvedena poskytovaná zdanitelná plnění admin, operace a stáž; věž pro endoskopické výkony ORL, HD video, OLYMPUS účtovanou na středisko COS provoz s uvedením zdanitelného plnění „komplement“, laser operační a frakční Fraction CO2, v. č. 910000021410, účtovaný na středisko kožní – ambulance, na němž jsou uvedena zdanitelná plnění „admin a stáž“ a pletysmograf, typ Geratherm Bodystik, v. č. 14/8301/88, účtovaný na středisko pneumologie a ftizeologie - plicní ordinace 1, u něhož jsou uvedena plnění „studie a admin“).

52. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala podáním ze dne 30. 5. 2018. Předložila smlouvu o zabezpečení odborné stáže, kterou se zavázala umožnit uvedené zájemkyni absolvování odborné stáže na pracovišti „UROL“ dne 11. 3. 2014 za cenu ve výši 240 Kč plus DPH za každý započatý den stáže, a zjednodušený daňový doklad vystavený dne 11. 3. 2014 na částku 290 Kč včetně DPH (poplatek za odbornou stáž, „UROL“) přijatou od zájemkyně a požadované faktury.
53. Dále žalobkyně zaslala správci daně dne 2. 7. 2018 podání reagující na dotazy, které jí měly být položeny telefonicky. Ke kožnímu laseru dle daňových dokladů č. 10414/4147, 4148 uvedla, že byl zařazen do užívání v prosinci 2014, přičemž není relevantní, zda byl použit pro zdanitelná plnění v roce 2014, nebo až v roce 2015, neboť při jeho pořízení předpokládala jeho využití pro oba typy plnění. Na kožním oddělení byla zdanitelná plnění poskytována v roce 2014 (admin, stáž) i v roce 2015 (admin, laser). Pokud jde o diagnostické kartičky na novorozeneckém oddělení, uvedla, že slouží pro novorozenecký screening vrozených vad z kapky krve, přičemž na tomto oddělení probíhala zdanitelná plnění stáže, admin a nadstandard. Kartičky byly využity například v rámci stáží. Aby si stážista mohl zdokonalit znalosti, využívá při testování vrozených vad veškeré vstupy, které jsou potřeba, tedy i diagnostické kartičky. K dotazu ohledně „služeb TLD“ fakturovaných na daňovém dokladu č. 10415/2920 uvedla, že jde o služby měření radiace, kterou mohou vyřazovat přístroje na RTG, za účelem ochrany zaměstnanců. Tento vstup byl využit na oddělení centrálního rentgenu, které poskytuje zdanitelná plnění admin (vypálení CD, CD nosič, poplatek za vyplnění formuláře). Aby mohl lékař plnění poskytnout, musí být v kontaktu se standardním vybavením vyzařujícím rentgenové záření, a je tedy nutné, aby byl chráněn před radiací a aby žalobkyně pořizovala služby měření radiace, bez nichž by nemohla poskytovat osvobozená ani zdanitelná plnění.
54. Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění za zdaňovací období prosinec 2014 ze dne 10. 10. 2018 uzavřel, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného kráceného nároku na odpočet DPH v celkové výši 4 991 296 Kč u přijatých zdanitelných plnění u provozně technických nákladů, zdravotnického materiálu, léků, investic a materiálně technických zásob uvedených v přílohách č. 1 až 5.
55. Dle správce daně nebyla výzva k odstranění pochybností nezákonná, neboť přesně vymezila pochybnosti, které po žalobkyni požadoval odstranit. Vzhledem ke značnému rozsahu problematiky správce daně následně zahájil daňovou kontrolu, v jejímž rámci posuzoval vyjádření žalobkyně spolu s údaji uvedenými v záznamní evidenci ve vztahu k prokázání souvislosti přijatých zdanitelných plnění jak s plněními, která jsou od daně osvobozena, tak s plněními, která jsou zdanitelná, ve smyslu § 76 odst. 1 ZDPH v

návaznosti na § 72 odst. 1 ZDPH. Shledal zásadní pochybnosti ohledně souvislosti přijatých zdanitelných plnění s uskutečněnými zdanitelnými plněními. Z předložené záznamní evidence není zřejmé, pro jaké konkrétní účely vyjmenované v § 72 odst. 1 ZDPH, resp. jaké konkrétní uskutečněné zdanitelné plnění byla jednotlivá přijatá zdanitelná plnění skutečně použita či spotřebována, a zda mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a použitím uvedených přijatých plnění existuje přímá a bezprostřední spojitost. Písemné vyjádření žalobkyně nelze považovat za dostatečné potvrzení, že mezi přijatými a uskutečněnými plněními existuje ve všech případech přímá a bezprostřední vazba. Údaje o charakteru zdanitelných plnění jsou uvedeny velmi obecně (např. nadstandard, admin., stáž, klinické studie) a ani z popisu zdanitelných plnění v záznamní evidenci nelze seznat jejich souvislost se zdanitelnými plněními na středisku. Jelikož správci daně přetrvaly pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně, výzvou dle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobkyni k jejich odstranění. Požadoval prokázat oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 v návaznosti na § 76 odst. 1 ZDPH, zejména že předmětná přijatá zdanitelná plnění uvedená v přílohách byla použita v rámci ekonomických činností pro plnění uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH. Zároveň požadoval, aby žalobkyně přiřadila jednotlivá přijatá plnění ke konkrétním zdanitelným výstupům a prokázala, že mají přímou vazbu na uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně poukázal na to, že předpokladem pro aplikaci § 76 ZDPH je použití přijatého zdanitelného plnění i pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedené v § 72 odst. 1 ZDPH. Žalobkyně musí u jednotlivých přijatých zdanitelných plnění prokázat, že skutečně slouží a byla použita kromě osvobozené zdravotní péče i pro zdanitelná plnění. Je tedy povinna předložit důkazní prostředky, jimiž bude konkrétně a věrohodně prokázáno použití přijatých plnění v rámci ekonomické činnosti pro účely vyjmenované v § 72 odst. 1 ZDPH. V daňovém řízení je v zásadě na žalobkyni, aby prokázala, co v daňovém řízení tvrdí. Aby byl nárok na odpočet DPH na vstupu přiznán, je v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet daně. Je nezbytné, aby žalobkyně jednotlivé vazby mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a vykázanými přijatými plněními zcela konkrétně prokázala. Rozdělení provozu na vnitropodniková střediska, která generují pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet, a ta, která generují osvobozená i zdanitelná plnění, lze označit pouze za primární předpoklad k tomu, aby byla schopna rozdělit a určit, která přijatá zdanitelná plnění přicházejí do úvahy. Následně je žalobkyně povinna 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 i zdanitelná plnění, nelze paušálně říci, že všechny přijaté vstupy na dané středisko jsou použity v rámci ekonomické činnosti ke zdanitelným plněním. Nelze obecně argumentovat administrativními úkony na daném oddělení, není-li pro jejich provedení zdravotnický přístroj nebo materiál používán. Tyto administrativní úkony nebyly ani konkrétně specifikovány. Evidence přijatých zdanitelných plnění podle jednotlivých středisek s uvedením příkladů zdanitelných plnění na těchto střediscích není dostatečným potvrzením vazby přijatých plnění na zdanitelná plnění. Aby žalobkyně splnila svou důkazní povinnost, je nutno zcela jednoznačně určit a doložit důkazními prostředky, k jakým konkrétním zdanitelným výstupům se přijatá plnění váží a zda naplňují podmínky dané § 72 odst. 1 ZDPH. Správce daně poukázal na to, že skupiny přijatých zdanitelných plnění označené jako SZM (sklad zdravotnického materiálu – materiálový), léky (sklad

zdravotnického materiálu – žádanky) a MTZ (sklad technických zásob) žalobkyně nerozčlenila dle středisek a nijak nedoložila, k čemu byl konkrétní lék či zdravotnický materiál spotřebován a zda byla tato služba zdaněna. Žalobkyně nedoložila žádné konkrétní výstupy přiřazené k takto spotřebovanému zdravotnickému materiálu a lékům. Žalobkyně uvedla demonstrativní výčet typových zdanitelných plnění uskutečňovaných žalobkyní (uložení těl, klinická studie, sterilizace, nadstandard, odborné praxe/stáže, administrativní úkony) s obecným popisem použitých vstupů. Takto povšechné sdělení není dostatečné k prokázání použití konkrétního přijatého zdanitelného plnění ke konkrétnímu zdanitelnému plnění na výstupu. Příklad ultrazvuku nelze zobecnit na veškeré pořízené přístroje, u kterých žalobkyně dodatečně uplatnila nárok na odpočet daně. Uplatňuje-li žalobkyně nárok na odpočet daně z pořízeného zdravotnického přístroje, případně jeho údržby či servisu, je třeba relevantními důkazními prostředky doložit, že tento přístroj generuje nejen osvobozená plnění dle § 58 ZDPH, ale i zdanitelná plnění. Žalobkyně je povinna u jednotlivých vstupů určit, k jakým konkrétním zdanitelným výstupům se případně vztahují a zda naplňují podmínky dané § 72 odst. 1 ZDPH.

56. Správce daně uvedl, že uznal oprávněnost nároku na odpočet daně u nákladů, které jsou součástí obecných výdajů žalobkyně a jako takové jsou s ohledem na svůj charakter logicky součástí poskytovaných služeb. Jedná se např. o kancelářské potřeby, PC techniku, nábytek, úklid či telefony, vzdělávání zaměstnanců, pracovní oblečení, čisticí prostředky a materiál pro údržbu. Rovněž uznal nárok na krácený odpočet u pořízení diagnostického ultrazvuku a laseru operačního trakčního, u kterých žalobkyně prokázala souvislost se zdanitelnými plněními (pořízení fotografie plodu na gynekologii a zdaňování laseru na kožním oddělení).
57. Pokud žalobkyně uplatňuje nárok na odpočet daně, je povinna prokázat, že existuje přímá a bezprostřední souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními uskutečněnými. Správce daně dále uvedl, že není též zřejmé, zda a v jaké výši se spotřeba a použití přijatého zdanitelného plnění projevuje v hodnotě vykázaných zdanitelných plnění (např. spotřeba léků). Žalobkyně na výzvu k jednotlivým předmětným přijatým plněním nepřihradila konkrétní zdanitelné výstupy tak, jak byla schopna u ultrazvuku. Je třeba, aby žalobkyně tvrzení o tom, že do dodatečného daňového přiznání zahrnula pouze přijatá plnění sloužící pro osvobozenou zdravotní péči a generující i zdanitelné výstupy, doložila relevantními důkazními prostředky, což se nestalo. Odmítl, že by žalobkyni nutil k neaplikování § 76 ZDPH tam, kde objektivně nelze zjistit skutečný poměr použití vstupu na zdanitelnou a osvobozenou činnost. Uplatňuje-li daňový subjekt nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, má povinnost prokázat splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení ZDPH. Žalobkyně nedoložila evidenci či jiné důkazní prostředky, které by umožňovaly jednotlivá přijatá plnění přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Bylo na ní, aby prokázala souvislost mezi přijatými zdanitelnými plněními, z nichž uplatnila nárok na odpočet daně, a uskutečněnými plněními, a aby předmětná přijatá plnění uvedená v přílohách č. 1 až 5 přiřadila ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Jestliže žalobkyně uvádí, že není schopna „*detajněji určit přesnější alokaci zdanitelných plnění na vstupu a uplatnit nárok na odpočet u plnění spotřebovaných v daném vnitropodnikovém středisku pouze ve vztahu k činnostem generujícím*“

daňovou povinnost na výstupu“, nemůže se tím zprostit odpovědnosti za unesení důkazního břemene ve vztahu k podmínkám pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 ZDPH. Chce-li daňový subjekt nárokovat odpočet z přijatých zdanitelných plnění, je povinen vést takovou evidenci a zajistit si důkazní prostředky, kterými oprávněnost nároku na odpočet prokáže. Správce daně uvedl, že nerozporuje 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 konkrétní materiál spotřebován, a zda byla zdaněna. Správce daně nepožaduje stanovit rozsah, resp. skutečný poměr využití pro osvobozená a pro zdanitelná plnění, tzn. kolik bylo spotřebováno jehel na propíchnutí uší a kolik jich bylo spotřebováno v rámci ostatních výkonů osvobozených od daně, ale prokázat, že skutečně na výstupu za předmětné období, kdy došlo ke spotřebě lékařského zdravotnického materiálu, uskutečnila a přiznala na výstupu konkrétní tvrzené zdanitelné plnění propíchnutí uší, v jehož rámci je logicky spotřebovala. Žalobkyně však žádné konkrétní výstupy přiřazené k takto spotřebovanému zdravotnickému materiálu nedoložila.

58. Správce daně odkázal na judikaturu SDEU, z níž 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. Na první pohled je přitom dle správce daně zřejmé, že částka 200 Kč za den nemůže zahrnovat veškerý materiál spotřebovaný stážistou. Stážisté 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 participuje, je zpravidla plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 58 ZDPH. Je nepodstatné, kdo lékařský výkon provádí, ale k jakému účelu byly přijaté vstupy spotřebované v rámci této služby (výkonu) skutečně použity.
59. Správce daně nerozporoval, že ZDPH zná pouze formu krácení odpočtu daně prostřednictvím tzv. *pro rata* metody. Zdůraznil, že aplikace krátícího koeficientu nastupuje až poté, co je určen okruh přijatých plnění ke krácení. Předpokladem pro aplikaci § 76 ZDPH je splnění podmínky, že přijaté zdanitelné plnění je použito i pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH, což žalobkyně u části přijatých zdanitelných plnění (v přílohách č. 1–5) neprokázala. U zpochybněných přijatých plnění žalobkyně dle správce daně neprokázala obecnost těchto výdajů, u nichž by s ohledem na judikaturu nemusela prokazovat přímou a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo více zdanitelnými plněními na výstupu, protože jsou s ohledem na jejich charakter logicky součástí poskytovaných služeb. Žalobkyně nese v daňovém řízení nejen břemeno tvrzení, ale také břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné předmětná přijatá plnění, z nichž si v rámci dodatečného daňového přiznání k DPH uplatnila nárok na odpočet v krácené výši, přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Neprokázala, jak byla zpochybněná přijatá plnění použita v rámci středisek k uskutečněným zdanitelným plněním (např. zdravotnický

materiál, léky, servis zdravotnických přístrojů, laparoskopické nástroje, systém TraumaRecon, Pletysmograf, bronchofibroskop, věž pro endoskopické výkony, resektoskop bipolární Olympus atd.). Bylo na žalobkyni, aby prokazatelným způsobem doložila svá tvrzení, což neučinila. Správce daně přenesl na žalobkyni důkazní břemeno výzvou ze dne 22. 12. 2017. Žalobkyně důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu neunesla, neboť neprokázala, že nárok na odpočet daně z předmětných přijatých plnění uplatnila v souladu s § 72 odst. 1 a 6 ZDPH, jelikož nedoložila takové důkazní prostředky, jimiž by skutečně, konkrétně a věrohodně prokázala použití předmětných přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění na výstupu s nárokem na odpočet daně.

60. Ve vyjádření ze dne 14. 12. 2018 žalobkyně vyjádřila nesouhlas s tím, že měla prokázat vztah mezi plněními na vstupu a výstupu v detailu konkrétních daňových dokladů. Poukázala na rozsudek *Volkswagen financial services* k otázce režijních nákladů, který dle žalobkyně podporuje její názor, že u druhově určených zdravotnických potřeb a dalších typů plnění, které jsou pro ni typickým režijním nákladem, není nezbytné jednotlivá přijatá plnění přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. K argumentaci ohledně stáží uvedla, že skutečnost, že zdravotnická činnost osvobozená od DPH by byla realizována i v případě, kdy by stážista nebyl přítomen, nesvědčí o nemožnosti uplatnit krácený nárok na odpočet. Je-li stážista přítomen, spotřeba vstupů souvisí současně s osvobozeným i zdanitelným plněním. Tím, že stážista na zdravotní péči participuje, žalobkyně poskytuje zdanitelné plnění spočívající v jeho zaučení. Není racionální evidovat a třídit nakupovaný zdravotnický materiál a vybavení podle toho, kdy je stážista přítomen. Žalobkyně namítla, že důkazní břemeno tak, jak je pojmá správce daně, je excesivní, objektivně nesplnitelné a nereflektuje povahu její činnosti. Doplnila, že byť požadavky správce daně považuje za excesivní a nezákonné, předkládá k důkazu vyjádření lékařského personálu s ohledem na odborné stáže/praxe, klinické studie, výkony v podobě vyšetření pacienta za účelem splnění administrativního požadavku a sterilizaci nástrojů o tom, jaké prostředky na vstupu (stroje, přístroje, materiál) jsou potřeba k tomu, aby mohl být zdanitelný výkon proveden. Nárok na odpočet musí být posuzován v kontextu aktivit jednotlivých středisek a toho, zda fungují jako zázemí pro aktivity dalších oddělení. Bez spolupráce s lékařským personálem nelze posoudit, které vstupy mají vazbu na zdanitelné výstupy. Prohlášení učiněná k roku 2016 se vztahují i k období roku 2014. Žalobkyně si je vědoma, že po lékařích nelze požadovat, aby určili, zda zákroky, které provádí, jsou plněním osvobozeným či zdanitelným, jsou však schopni posoudit účel zákroku, který je klíčový pro režim plnění z pohledu DPH. Provedením tohoto důkazu bude prokázáno, při jakých zákrocích používají lékaři jaký materiál, případně zda je provádí spolu se stážisty. Žalobkyně současně navrhla, aby v případě, že to bude správce daně považovat za účelné, byli jako svědci vyslechnuti zaměstnanci žalobkyně, kteří vypracovali předložená prohlášení, a mohli tak přímo odpovídat na dotazy správce daně. Dále namítla, že z rozsudku ve věci *Volkswagen financial services* vyplývá, že cenová kalkulace není faktorem ovlivňujícím nárok na odpočet daně a nákupy určitého druhově určeného zboží typu nápojů, kancelářských potřeb apod. mohou představovat režijní náklady, i pokud nejsou zahrnuty do ceny zdanitelného plnění. Namítla také, že správce daně porušil princip legitimního očekávání. Postupuje-li vůči žalobkyni odlišně oproti zdaňovacím obdobím prosinec 2010 a 2011, ačkoli žalobkyně uplatňuje stejné nároky na odpočty stejným způsobem, měl by důkladně vysvětlit, proč se od předchozího postupu odchytil, což neučinil.

61. E-mailem ze dne 20. 2. 2019 byla žalobkyně vyzvána k doložení dalších specifikovaných daňových dokladů (12 dokladů uvedených na listu Léky a 13 dokladů uvedených na listu SZM), které předložila následujícího dne.
62. Dne 27. 2. 2019 správce daně informoval žalobkyni, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Dne 12. 3. 2019 byla s žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole, v níž správce daně zopakoval výsledek kontrolního zjištění. K vyjádření žalobkyně uvedl, že nerozporuje, že v případě režijních nákladů není nezbytné přiřazovat jednotlivá přijatá plnění ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Správce daně u přijatých zdanitelných plnění, která spadají do oblasti režijních nákladů (např. kancelářské potřeby, PC technika, energie, telefony, úklid, kancelářský nábytek, vzdělávání zaměstnanců, čisticí prostředky, pracovní oblečení či materiál pro údržbu) oprávněnost nároku na odpočet daně uznal. Jde o náklady, které jsou součástí obecných výdajů a s ohledem na svůj charakter jsou součástí poskytovaných služeb. K prokazování souvislosti přijatých plnění se zdanitelnými plněními na výstupu poukázal na rozsudky SDEU ve věcech *Wolfram Becker* a *Abbey National*, rozsudky ve věci C-98/98, *Midland Bank*, a C-465/03, *Kretztechnik AG*, a na rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 37/2016-47. Na základě judikatury konstatoval, že co nejpřesnější přiřazení jednotlivých přijatých zdanitelných plnění ke konkrétním uskutečněným plněním pro zjištění rozsahu nároku na odpočet (tj. plného nebo kráceného odpočtu) je v souladu s cílem sledovaným směrnicí o DPH, jímž je zachování neutrality DPH. Pokud žalobkyně deklaruje, že přijatá zdanitelná plnění používá pro zdravotnické služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně i pro jiné zdanitelné plnění, byla povinna prokázat, že náklady na pořízení takových vstupů spoluurčují v konečném důsledku cenu konkrétního zdanitelného plnění. Žalobkyně u zpochybněných přijatých plnění neprokázala obecnost těchto výdajů, u nichž by s ohledem na judikaturu nemusela prokazovat přímou a bezprostřední souvislost s konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo více zdanitelnými plněními na výstupu, protože jsou s ohledem na jejich charakter logicky součástí poskytovaných služeb. Nepředložila důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné přijatá plnění přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Je třeba, aby žalobkyně tvrzení o tom, že do dodatečného daňového přiznání zahrnula pouze přijatá zdanitelná plnění sloužící jak pro osvobozenou zdravotní péči, tak generující zdanitelné výstupy, doložila relevantními důkazními prostředky. Je nutné, aby existovala přímá a okamžitá vazba mezi konkrétními plněními na vstupu a konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu, její přesný rozsah však žalobkyně prokazovat nemusí. Žalobkyně neprokázala, že náklady na přijatá zdanitelná plnění obecně sloužící v rámci poskytování zdravotnických služeb osvobozených dle § 58 ZDPH jakkoli spoluurčují cenu za uskutečněná zdanitelná plnění, a nebyla tedy ani prokázána nezbytná existence přímé a okamžité vazby mezi konkrétním plněním na vstupu a konkrétním plněním na výstupu zakládajícím nárok na odpočet. K námitce, že správce daně požaduje doložení vazby v nesplnitelném detailu, a k příkladu chirurgických jehel zopakoval, že nepožaduje stanovit poměr použití jednotlivých kusů předmětu plnění pro osvobozená a zdanitelná plnění na výstupu. K předloženým prohlášením lékařského personálu uvedl, že prohlášení o tom, že ke zdanitelným plněním, jako je poskytování stáží, klinické studie a administrativní úkony, je používáno veškeré materiální zázemí, kterým žalobkyně disponuje, nemůže bez dalších důkazních prostředků obstát. Správce daně neprovedl navržený výslech svědků, neboť zaměstnanci žalobkyně, jak plyne i z jejich prohlášení, nerozlišují, v jakém případě jde o úkon zdanitelný či osvobozený a nemohli by se relevantně vyjádřit k tvorbě cenových kalkulací, neboť ceny

výkonů nestanovují. Výslechem svědků tedy není možné ověřit a prokázat, zda je přijaté zdanitelné plnění skutečně zakalkulováno do ceny zdanitelných výstupů a jaká přijatá zdanitelná plnění jsou použita ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Výslech svědků správce daně vyhodnotil jako nadbytečný, neboť by z podstaty věci nemohlo být odpovězeno na otázku bezprostřední vazby přijatých zdanitelných plnění a plnění na výstupu. Pokud jde o námitky týkající se cenotvorby a závěrů rozsudku věci *Volkswagen financial services*, žalobkyně u zpochybněných přijatých plnění neprokázala obecnost těchto výdajů, u nichž by s ohledem na judikaturu nemusela prokazovat přímou a bezprostřední souvislost mezi konkrétními plněními na vstupu a jedním nebo více zdanitelnými plněními na výstupu. K námitce porušení legitimního očekávání správce daně předně zdůraznil, že dle § 1 odst. 2 daňového řádu je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daně. V případě zdaňovacích období prosinec 2010 a 2011 již uplynula lhůta pro stanovení daně, a správce daně tak nemohl postupovat dle § 121 a násl. daňového řádu. V okamžiku dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2010 a 2011 nic nenasvědčovalo, že daň nebyla stanovena správně. V případě dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2014 vznikly správci daně pochybnosti, které definoval ve výzvě. Žalobkyně se nemůže zprostit důkazní povinnosti tím, že v jiném zdaňovacím období jí byl nárok na odpočet uznán. Uzavřel, že žalobkyně nedoložila žádné konkrétní podklady stran vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění, způsobu stanovení jejich ceny a zahrnutí spotřeby přijatých zdanitelných plnění jako prvku spoluurčujícího hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění. Souvislost přijatých zdanitelných plnění s uskutečněnými zdanitelnými plněními tedy nelze seznat, vyhodnotit a zohlednit v rámci odpočtu DPH. Správce daně nevyklučuje, že spotřeba přijatých zdanitelných plnění byla do hodnoty vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění zahrnuta, je však na žalobkyni, aby poskytla relevantní důkazní prostředky.

63. Dne 22. 3. 2019 vydal správce daně dodatečný platební výměr za prosinec 2014, jímž žalobkyni doměřil rozdíl proti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání na ř. 66 ve výši mínus 265 172 Kč.
64. Proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období prosinec 2014 podala žalobkyně 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 na střediscích, která generují kromě zdravotní péče i zdanitelné výstupy. Pokud správce daně zpochybňuje průkaznost či úplnost 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 svědecké výpovědi, a navrhla, aby v odvolacím řízení bylo dokazování doplněno. Pokud nebude upuštěno od nesplnitelného požadavku na prokázání, v jaké míře a k jakému konkrétnímu zdanitelnému výkonu u konkrétního pacienta každý jednotlivý vstup slouží, bude nutné, aby bylo doplněno dokazování v rámci odvolacího řízení a u každého jednotlivého dokladu nesoucího DPH na vstupu došlo k posouzení, zda příslušný výdaj má objektivně vazbu jen na osvobozená plnění na výstupu bez jakékoli vazby na zdanitelná plnění na výstupu.
65. Žalobkyně podala dne 31. 1. 2018 dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015, ve kterém vykážala rozdíl oproti poslední známé dani ve výši mínus 5 296 732 Kč. Spolu s dodatečným daňovým přiznáním předložila vysvětlující dopis,

v němž odůvodnila dodatečné daňové přiznání obdobně jako za zdaňovací období prosinec 2014 s tím, že za rok 2015 byl uplatněn vypořádací koeficient ve výši 15 %. Přílohou dopisu bylo CD se souborem označeným „Záznamní evidence Kolín 2015.xlsx“ (dále jen „záznamní evidence 2015“). Záznamní evidence 2015 obsahovala podobné členění jako záznamní evidence 2014 [listy *Sumarizace*, *Mapa plnění*, *Náklady* (obsahující 2 553 položek), *SZM – materiálový* (5 992 položek), *SZM - hádankový* (3 366 položek), *MTZ* (769 položek), *Investice* (70 položek) a *Investice PDP* (15 položek). Na listu Mapa plnění u části středisek uváděla čísla vystavených daňových dokladů vázících se ke zdanitelným plněním na nich poskytovaným.

66. Správce daně dne 7. 3. 2018 na základě dodatečného daňového přiznání zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období 2015 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Výzvou doručenou žalobkyni dne 9. 5. 2018 vyzval žalobkyni, aby předložila faktury vystavené včetně příloh za rok 2015, které jsou uvedeny na souboru Záznamní evidence 2015 na listu Mapa plnění dle jednotlivých středisek. Žalobkyně předložila daňové doklady dne 24. 5. 2018. Dne 26. 9. 2018 s odkazem na e-mailový dotaz předložila 16 přijatých faktur a přehled smluv k odborné stáži ke dvěma vystaveným fakturám.
67. Správce daně dne 19. 1. 2019 vyzval žalobkyni, aby do 30 dnů prokázala, že v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2015 uplatnila nárok na odpočet v krácené výši z přijatých zdanitelných plnění dle daňových dokladů uvedených v přílohách č. 1 až 6 v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH v návaznosti na § 76 odst. 1 ZDPH za splnění podmínek § 73 ZDPH, konkrétně že přijatá zdanitelná plnění deklarovaná na dokladech uvedených v přílohách č. 1 až 6 použila v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, tak pro plnění s nárokem na odpočet uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH, a že existuje vzájemná vazba mezi předmětnými přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními. V odůvodnění výzvy správce daně uvedl, že aby mohl být žalobkyni nárok na odpočet daně na vstupu přiznán, je v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet daně. V daném případě je nezbytné, aby žalobkyně jednotlivé vazby mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a vykázanými přijatými plněními zcela konkrétně prokázala. Z předložené záznamní evidence 2015 a vyjádření žalobkyně není zřejmé, pro jaké konkrétní účely vyjmenované v § 72 odst. 1 ZDPH, resp. konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění byla jednotlivá přijatá zdanitelná plnění skutečně použita a zda mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a použitím přijatých plnění existuje přímá a bezprostřední souvislost. Na základě skutečnosti, že na středisku se provádí i zdanitelná plnění, nelze paušálně říci, že všechny přijaté vstupy jsou použity v rámci ekonomické činnosti ke zdanitelným plněním. Rozhodná je objektivní možnost přiřazení přijatých plnění ke konkrétním výstupům činnosti daňového subjektu. Příklady, které žalobkyně uvádí (ultrazvukový přístroj), nelze považovat za příléhavé pro posouzení souvislosti pořízených zdravotnických přístrojů a zdanitelných plnění jako např. administrativní úkony, nadstandard apod. Ani v jiných případech není zřejmé, zda a jak se spotřeba a použití přijatého zdanitelného plnění projevuje v hodnotě vykázaných zdanitelných plnění. Skupiny přijatých zdanitelných plnění SZM a MTZ nejsou rozčleněny dle středisek, neobsahují údaj o místě spotřeby a není zde zřejmý účel užití. Z žalobkyní předložených dokladů není zřejmé, k čemu (pro jaký úkon) byl konkrétní lék či zdravotnický materiál spotřebován a zda byl tento výkon zdaněn. Žádné konkrétní

výstupy k takto spotřebovanému lékařskému materiálu žalobkyně nepředložila. Přijatá zdanitelná plnění ve formě nákupu léků a zdravotnického materiálu jsou primárně určená pro poskytování zdravotní péče, která je osvobozená od daně. Nárok na odpočet daně je možné uplatnit jen v případě, že současně slouží v rámci činností, které nejsou osvobozeny od daně. U skupin přijatých plnění označených jako provozně-technické náklady a investice žalobkyně pouze typově uvedla, jaká zdanitelná plnění se na středisku provádí, ale nespojila přijatá zdanitelná plnění s konkrétními výstupy. Je na žalobkyni, aby prokázala souvislost mezi přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnými plněními a přijatá plnění uvedená v přílohách 1 až 6 přiřadila ke konkrétním uskutečněným plněním. V předložené záznamní evidenci není zřejmá průkazná vazba mezi použitím vykazovaných přijatých zdanitelných plnění („PZP“) a uskutečněnými zdanitelnými plněními („UZP“). Jako příklad uvádí PZP mikrotom rotační SAKURA Accu-Cut SRM TM 200, v. č. 1429-2703 a UZP uložení těl na středisku patologie – patologie, PZP automobil Citigo 5 dveřové Active 1,0 MP – 3SR 6953 a UZP „celonemocniční“ na středisku doprava hospodářská - hosp. a os. přeprava, PZP servis zdravotnického přístroje a UZP komplement k adminu na středisku neurologie – JIP, PZP ohřívač lahví a UZP stáž, komplement studie na středisku dětské – novorozenci, PZP stojan infuz. a UZP admin na středisku COS provoz, PZP vana vířivá pro dolní končetiny a UZP kinesiotape, plavání, taping, admin na středisku rehabilitace – pracoviště, PZP izolátor ENVAIR, typ CDC F 2G2D a UZP celonemocniční na středisku lékárna – ředění cytostatik, PZP intraoperativní lineární sonda a UZP komplement k adminu na neurologii – JIP, PZP stojan infuz. a UZP admin na středisku CKO – centrum klinické onkologie, PZP servis ZP a UZP odběry pro PČR na středisku ortopedie – JIP, PZP mateřské mléko a UZP komplement ke stáži, adminu a studii na středisku dětské – JIP – neonatologie či PZP servis ZP a UZP admin, odběry na středisku RIP-lůžka. Evidence přijatých zdanitelných plnění podle středisek s uvedením příkladů zdanitelných plnění na střediscích není dostatečným potvrzením vazby přijatých plnění na zdanitelná plnění. Aby daňový subjekt splnil svou důkazní povinnost, je nutno určit a doložit důkazními prostředky, k jakým konkrétním zdanitelným výstupům se přijatá plnění váží a zda naplňují podmínky dané § 72 odst. 1 ZDPH. Na základě výše uvedeného správci daně vznikly důvodné pochybnosti o oprávněnosti uplatněných odpočtů daně z přijatých zdanitelných plnění uvedených v přílohách č. 1 až 6 v krácené výši ve smyslu § 76 odst. 1 ZDPH, neboť není zřejmé, zda a jak byla přijatá zdanitelná plnění použita v rámci ekonomických činností rovněž pro uskutečnění zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně. Správce daně proto vyzval žalobkyni k prokázání existence konkrétní vzájemné vazby mezi přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plněními a použití přijatých zdanitelných plnění pro účely vymezené v rámci § 72 odst. 1 v návaznosti na ustanovení § 76 ZDPH, za splnění podmínek § 73 ZDPH.

68. Na výzvu správce daně reagovala žalobkyně podáním ze dne 28. 3. 2019, v němž argumentovala obdobně jako v podání ze dne 29. 3. 2018 ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014. Dále odkázala na rozsudek *Volkswagen financial services*, který dle žalobkyně podporuje její postoj, že u druhově určených zdravotnických potřeb a dalších typů plnění, tedy pro žalobkyni typických režijních nákladů, není nezbytné jednotlivá plnění přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Obdobně jako ve vyjádření ze dne 14. 12. 2018 předložila k důkazu prohlášení lékařského personálu s ohledem na odborné stáže/praxe, klinické studie, výkony v podobě vyšetření pacienta na účelem splnění administrativního požadavku a sterilizace nástrojů.

69. Dne 9. 8. 2019 byla žalobkyně vyzvána k předložení specifikovaných přijatých daňových dokladů, smlouvy k vystavené faktuře a ke sdělení, k čemu slouží ve vazbě na UZP „admin., závodní lékař, vyšetření pro OSSZ, vstupní prohlídka“ plnění nákup vakcíny, očkovací látka pro zaměstnance na středisku praktický lékař pro dospělé, včetně doložení, jak bylo vyfakturováno, sdělení, k čemu slouží laboratorní materiál evidovaný u střediska TO – technická skupina a nákup vakcíny, očkovací látky evidovaný u střediska lékárna – společné náklady ve vazbě na UZP stáž, léky a doložení, jak bylo vyfakturováno, a ke sdělení, k čemu slouží fotoaparát na ORL – standardní lůžka.
70. Dne 9. 9. 2019 žalobkyně předložila požadované přijaté faktury, smlouvu k odborné stáži k vystavené faktuře, vystavenou fakturu č. 10615/80587 a příjmový pokladní doklad č. 10115/80295.
71. Dne 3. 10. 2019 správce daně žalobkyni sdělil výsledek kontrolního zjištění. V něm uzavřel, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného kráceného nároku na odpočet DPH v celkové výši 4 550 975 Kč u přijatých zdanitelných plnění u provozně technických nákladů, zdravotnického materiálu, léků, investic a materiálně technických zásob uvedených v přílohách č. 1 až 6 sdělení. Kontrolní zjištění jsou obdobná jako v případě zdaňovacího období prosinec 2014. Dle správce daně žalobkyně důkazními prostředky prokazovala vazbu přijatých plnění k jednotlivým střediskům, což správce daně nerozporoval. U středisek, ve kterých žalobkyně uplatnila krácený nárok na odpočet z přijatých plnění, které nebyly zpochybněny, správce daně tento nárok na odpočet daně přiznal. Jedná se např. o kancelářské potřeby, PC techniku, nábytek, úklid, telefon, vzdělávání zaměstnanců, pracovní oblečení, čisticí prostředky či materiál pro údržbu, které tvoří součást obecných výdajů, dále pak lehátko GOLEM k ultrazvukovému vyšetření, lis zažehlovací Heat Swift Press 135, klimatizační jednotky, dávkovač AQUA-Sanitol, servis sluchadel, centrifuga univerzální ventilovaná Megafuge 8, kolposkop OCS-500, optotyp LCD Nidek, stůl gynek. a urolog. vyšetřovací GOLEM, automat mycí a dezinfekční – dvoudvřevý G7826, u kterých žalobkyně prokázala souvislost se zdanitelnými plněními (např. pořízení fotografie plodu na gynekologii, prodej sluchadel na ORL, interrupce na přání pacientky, sterilizace nástrojů pro cizí subjekty, vyšetření krevní skupiny). Žalobkyně však neprokázala vazbu u zpochybněných konkrétních vybraných plnění, které správce definoval ve výzvě, na konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění, tedy jakým způsobem byla tato přijatá plnění použita k uskutečněným zdanitelným plněním.
72. Žalobkyně se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila v podání ze dne 29. 9. 2019, v němž argumentovala obdobně jako v předchozích podáních. Navrhla, aby byli jako svědci vyslechnuti lékaři, kteří vypracovali předložená prohlášení a mohli přímo odpovídat na dotazy správce daně.
73. Správce daně žalobkyni sdělil, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal dne 12. 2. 2020 dodatečný platební výměr za zdaňovací období prosinec 2015, jímž žalobkyni doměřil rozdíl proti poslední známé dani ve výši mínus 745 757 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, v němž argumentovala obdobně jako v žalobě.
74. O podaných odvoláních rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, jímž odvolání zamítl a oba dodatečné platební výměry potvrdil. S odkazem na § 72 odst. 1 ZDPH a rozsudek SDEU *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. Žalobkyně v řádných daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období uplatnila nárok na odpočet DPH v krácené výši v řádech stovek tisíc korun, který jí byl uznán, a po několika letech v dodatečných daňových přiznáních uplatnila nárok na odpočet DPH v krácené výši v řádech milionů korun. Správci daně vnikly pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně, neboť výše dodatečně uplatněného nároku se vymykala i uplatněnému nároku na odpočet daně u jiných nemocnic s obdobnou činností, a proto zahájil daňovou kontrolu. Výzvami dle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobkyni k prokázání, že přijatá zdanitelná plnění deklarovaná na dokladech uvedených v přílohách použila v rámci svých ekonomických činností pro plnění s nárokem na odpočet uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH. Pochybnosti byly založeny na tom, že z předložených záznamných evidencí k dodatečným daňovým přiznáním za předmětná zdaňovací období ani z vyjádření žalobkyně nebylo zřejmé, pro jaké konkrétní účely vyjmenované v § 72 odst. 1 ZDPH, resp. pro jaké konkrétní uskutečněné zdanitelné plnění byla jednotlivá přijatá zdanitelná plnění skutečně použita a zda mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a použitím uvedených přijatých plnění existuje přímá a bezprostřední souvislost. Zjištění správce daně, že deklarovaná výše přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění v předmětných zdaňovacích obdobích dle dodatečných daňových přiznání značně přesáhla hodnoty vykazované v řádných daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období, dle žalovaného vyhovuje požadavkům na zákonnost, resp. konkrétnost výzvy. Správce daně seznámil žalobkyni se svými pochybnostmi o tom, zda nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období uplatnila v souladu s § 72, § 73 a § 76 ZDPH a zda mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a použitím uvedených přijatých plnění existuje přímá a bezprostřední souvislost. Žalovaný ani správce daně nerozporují, že žalobkyně kromě zdravotních služeb ve smyslu § 58 ZDPH poskytuje i zdanitelná plnění. Přímá souvislost přijatých zdanitelných plnění a uskutečněných osvobozených a zdanitelných plnění ale není dostatečně zajištěna prostřednictvím funkčního rozdělení na vnitropodniková střediska. Žalobkyně je povinna určit a u jednotlivých vstupů přiřadit, k jakým osvobozeným či zdanitelným výstupům se vztahují a zda naplňují podmínky dané § 72 odst. 1 ZDPH. Nemocnice poskytuje jako hlavní činnost zdravotní služby, které jsou dle § 58 ZDPH osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně. Tyto zdravotní výkony jsou převážně hrazené zdravotní pojišťovnou, se kterou má nemocnice na základě zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, uzavřenou smlouvu za účelem poskytování zdravotnických služeb pojištěncům. Na základě veřejně dostupných smluv se zdravotní pojišťovnou o poskytování a úhradě hrazených služeb žalovaný poukázal na to, že žalobkyně je povinna vést konkrétní přehled zdravotních výkonů, zdravotnického materiálu a léků s ohledem na vykazování a úhrady hrazených služeb. Zdůraznil, že nárokuje-li žalobkyně odpočet daně z přijatých plnění použitých pro zdanitelná plnění, je povinna vést takovou evidenci, kterou prokáže oprávněnost uplatněného odpočtu daně dle § 72 ZDPH, resp. § 76 ZDPH. Žalobkyně však ve většině případů argumentuje pouze obecně. Splnění důkazní povinnosti znamená jednoznačné určení a doložení důkazními prostředky, k jakým konkrétním zdanitelným výstupům se přijatá plnění váží a zda naplňují podmínky dané § 72 odst. 1 ZDPH. Skupiny přijatých zdanitelných plnění označených jako SZM (sklad zdravotnického materiálu – materiálový), léky (sklad zdravotnického materiálu – žádanky) a MTZ (sklad technických zásob) žalobkyně

nerozčlenila ani dle středisek použití materiálu. Neprokázala, jak byla tato přijatá zdanitelná plnění použita k uskutečněným zdanitelným plněním. Nedoložila, k čemu byl konkrétní lék či lékařský zdravotnický materiál spotřebován a zda byla tato služba zdaněna. Chybí zde jednoznačná vazba na místo spotřeby nakoupených léků a materiálu s vazbou na konkrétní uskutečněné plnění. V podání učiněném spolu s dodatečným daňovým přiznáním za zdaňovací období prosinec 2014 žalobkyně uvedla demonstrativní výčet typových uskutečňovaných zdanitelných plnění (uložení těl, klinická studie, sterilizace, nadstandard, odborné praxe/stáže, administrativní úkony) s obecným popisem použitých vstupů. Takto povšechné sdělení není dostatečné ve vztahu k prokázání splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH, resp. prokázání použití konkrétního přijatého zdanitelného plnění ke konkrétnímu zdanitelnému plnění na výstupu. K námitkám žalobkyně žalovaný uvedl, že není rozporována výše vypořadacího koeficientu. Nicméně uplatňuje-li žalobkyně nárok na odpočet daně, musí prokázat, že existuje věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními uskutečněnými. Příklad ultrazvuku nelze zobecnit na veškeré pořízené přístroje. Žalobkyně přes výzvy správce daně k jednotlivým přijatým plněním nepřiradila konkrétní zdanitelné výstupy. Je třeba, aby žalobkyně svá tvrzení o tom, že do dodatečných přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období zahrнула pouze přijatá plnění sloužící jak pro osvobozenou zdravotní péči, tak i generující zdanitelné výstupy, doložila relevantními důkazními prostředky, což se nestalo. Dle žalovaného si je žalobkyně vědoma způsobu, jak prokázat uplatněný nárok na odpočet daně, o čemž svědčí případ ultrazvuku, který pořídila v roce 2014 (přístroj ultrazvukový diagnostický ACUSON X 300 PE, daňový doklad č. 10414/1336) a zařadila na středisko č. 11163501 (gynekologie – ambulance). Správce daně uznal oprávněnost kráceného nároku na odpočet daně, neboť žalobkyně prokázala souvislost s uskutečněnými zdanitelnými plněními (pořízení fotografie plodu). V roce 2015 žalobkyně k přijatým zdanitelným plněním na tomto středisku přiřadila uskutečněné zdanitelné plnění pořízení fotografie v rámci vyšetření na jmenovaném středisku (doklad č. 10115/08444). Správce daně uznal krácený nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění zařazených na toto středisko, u nichž žalobkyně prokázala přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo více uskutečněnými zdanitelnými plněními na výstupu, tzn. např. i pořízení lehátka GOLEM k ultrazvukovému vyšetření. Odmítl tvrzení žalobkyně, že ji správce daně svým postupem nutí k neaplikování § 76 ZDPH v případech, kdy objektivně nelze zjistit poměr použití vstupu na zdanitelnou a osvobozenou činnost a požaduje doložení vazby v nedosažitelném detailu. Daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění má povinnost tvrzení a důkazní. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle ZDPH. Žalobkyně nedoložila evidenci či jiné důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné jednotlivá přijatá plnění přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Pouze typově uvedla, jaká zdanitelná plnění se na středisku provádějí, ale nespojila přijatá zdanitelná plnění ke konkrétním výstupům. Jestliže 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 činnostem 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 nárokovat odpočet z přijatých zdanitelných plnění,

je povinna vést takovou evidenci a zajistit si důkazní prostředky, kterými oprávněnost nároku na odpočet prokáže. K příkladu 1 000 ks jehel uvedl, že po žalobkyni nebylo požadováno stanovit skutečný poměr využití pro osvobozená a pro zdanitelná plnění, tedy kolik jehel spotřebovala 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. Ze záznamních evidencí plyne, že žalobkyně nijak nespecifikovala zdravotnický materiál a nepřiradila ho ke střediskům. Pokud jde o namátkově předložené kopie vystavených faktur, resp. zjednodušených daňových dokladů, zjednodušený daňový doklad č. PP10115/00207 byl vystaven za perforaci ušních boltců, ORL. Ze záznamní evidence 2015 plyne, že se toto uskutečněné zdanitelné plnění váže ke středisku č. 11171501, ORL – ambulance. Na tomto středisku však žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích neuplatňovala dodatečně nárok na odpočet DPH z chirurgických jehel. Pokud by prokázala přímou a bezprostřední souvislost pořízených chirurgických jehel s konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním, odpočet daně by nebyl zpochybněn, a to ani v případě, že by pro uskutečněné zdanitelné plnění byla použita pouze jedna jehla. Žalobkyně však k uskutečněnému zdanitelnému plnění na výstupu nepřiradila konkrétní přijaté zdanitelné plnění. Žalobkyně přiradila vystavené daňové doklady za uskutečněná zdanitelná plnění v záložce *Mapa plnění* v záznamní evidenci ke střediskům pouze za zdaňovací období prosinec 2015.

75. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období prosinec 2015 shledal, že žalobkyni namátkově předložené faktury vystavené za uskutečněná zdanitelná plnění nejsou dostatečné, neboť chybí konkrétní souvztažnost k přijatým zdanitelným plněním (str. 7 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období prosinec 2015). Z kopií vystavených faktur č. FV10515/80607 / 1/1 a č. FV10515/80608 / 1/1, DUZP 31. 10. 2015, jimiž byly fakturovány kompenzační pomůcky, plyne, že se mělo jednat o středisko č. 11108501 (domácí péče). V záložce *Náklady* ani jiné záložce se však středisko takového označení a čísla nenachází. Z kopie vystavené faktury č. FV17115/80001 / 1/1, DUZP 31. 1. 2015, kterou byly fakturovány foniatrické pomůcky, plyne vazba na středisko č. 11171502 (ORL – foniatrye sluchadla). Na uvedeném středisku (viz záložka „Náklady“) je zařazen doklad č. FP10415/3810 s DUZP 4. 11. 2015, tedy až poté, kdy žalobkyně vyfakturovala zdanitelné plnění na výstupu. V okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění neměl na uvedeném středisku zařazené žádné přijaté zdanitelné plnění. Lze tedy důvodně pochybovat o vztahu zdanitelného plnění na výstupu a daného střediska. Z kopie faktury č. FV10615/80608, DUZP 31. 8. 2015, na odběr krve pro Policii ČR, plyne, že se váže ke středisku č. 11151101 (chirurgie – standardní lůžka), na němž jsou jako náklady vedeny servis ZP, náhradní díl k ZP, úklid, konvice, židle, stáž, kyslík medicínský a kapalný, kapalný dusík, police, redukční ventil. Odběr krve bývá obvykle prováděn pomocí injekční stříkačky a chirurgické jehly s použitím dezinfekce, gázy a náplasti. Na jmenovaném středisku však nejsou takovéto náklady, u nichž by žalobkyně dodatečně uplatnila nárok na odpočet daně, evidovány. Správce daně vyjádřil pochybnosti o souvztažnosti přijatých zdanitelných plnění se zdanitelným plněním uskutečněným. Žalobkyně však v rámci vyjádření nepřiradila ani jedno konkrétní přijaté zdanitelné plnění k tvrzenému uskutečněnému zdanitelnému plnění. Neprokázala tedy, jakým způsobem souvisí servis ZP či kapalný dusík s uskutečněným zdanitelným plněním odběr krve (další přijatá zdanitelná plnění jako úklid, konvice, židle, stáž a police v rámci uvedeného střediska správce daně nezpochybnil). Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že

prostřednictvím žalobkyní namátkově předložených kopií vystavených faktur nebyly odstraněny pochybnosti o souvztažnosti přijatých zdanitelných plnění a uskutečněných zdanitelných plnění.

76. Žalovaný s odkazem na judikaturu SDEU konstatoval, 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. Dle žalovaného je zřejmé, že částka 240 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. Poukázal na to, že 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, na niž stážista svými úkony participuje, je zpravidla plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 58 ZDPH. Náklady na opotřebení přístrojů, spotřeba zdravotnického materiálu a léků se do ceny za stáž nepromítají a jsou součástí osvobozené zdravotní péče v rámci hlavní činnosti nemocnice. Žalobkyně neprokázala, jaký konkrétní vstup, tedy přijaté zdanitelné plnění, byl přímo použit pro uskutečnění jaké konkrétní stáže, tedy zdanitelného plnění, při jakém výkonu a u jakého pacienta. Z namátkově předložených žalobkyní vystavených daňových dokladů za stáž (např. faktury č. FV10515/80128 / 1/1, č. FV10515/80129 / 1/1, a FV10515/80130 / 1/1) navíc plyne, že se váží ke středisku č. 11295903, kde jsou v záznamní evidenci uvedena celonemocniční plnění bez vazby na konkrétní výstup.
77. Pokud jde o klinické studie, z vyjádření žalobkyně není zřejmé, zda léky určené ke klinickým studiím hradila. U přijatých zdanitelných plnění souvisejících s klinickou studií by musela detailněji prokázat, z čeho se jednotlivá studie skládá, u jakého pacienta byla provedena, na jakém zdravotnickém přístroji probíhala, co do ní bylo zahrnuto za položky a jak souvisí s konkrétním vstupem – zdravotnickým přístrojem či výkonem prováděným u pacienta, který se studie účastnil. Přímou a bezprostřední souvislost přijatého zdanitelného plnění s uskutečněným zdanitelným plněním (klinickou studií) žalobkyně neprokázala. Žalobkyně není schopna prokázat, jaký konkrétní vstup byl přímo použit pro uskutečnění konkrétní klinické studie.
78. K uložení těl fakturovanému třetím subjektům (např. daňový doklad č. FV 10515/80026 / 1/1, DUZP 31. 1. 2015) žalobkyně jako použité vstupy uvedla příslušné prostory patologie, chladičí zařízení, elektrotechniku a kancelářské potřeby. Z předložených záznamních evidencí k dodatečným daňovým přiznáním za předmětná zdaňovací období plyne, že na středisku patologie, na němž měla být uskutečňována i zdanitelná plnění, žalobkyně uplatnila na vstupu plnění nazvané jako servis ZP či laboratorní materiál. K výzvám správce daně nepřiradila konkrétní přijaté zdanitelné plnění k uskutečněnému zdanitelnému plnění na výstupu. Na oddělení patologie dochází i k jiným plněním, např. pitvě. Žalovaný nezpochybňuje, že k uložení těl je nezbytné např. chladičí zařízení, žalobkyně však neprokázala, zda přijatá zdanitelná plnění evidovaná na středisku patologie souvisí právě se servisem chladičího zařízení či jiného souvisejícího zařízení využívaného k

uložení těl. Stejně tak neprokázala, zda a jak byl použit laboratorní materiál k fakturovanému uložení těl. Pouhým zařazením přijatých zdanitelných plnění na středisko patologie žalobkyně vazbu mezi přijatým zdanitelným plněním a jedním nebo více zdanitelnými plněními na výstupu v podobě uložení těl neprokázala.

79. Pokud jde o sterilizaci nástrojů fakturovanou třetím subjektům, k níž je dle žalobkyně použit prakticky jakýkoli materiál, stroje, přístroje a zařízení používané v běžném provozu oddělení sterilizace, bylo na žalobkyni, aby prokázala přímou a bezprostřední souvislost přijatých zdanitelných plnění s uskutečněnými zdanitelnými plněními. MUDr. M. ve svém vyjádření popsal průběh sterilizace. Současně však uvedl, že nelze určit, která technika by v rámci sterilizace nebyla potřebná. Žalovaný nezpochybnuje proces sterilizace a její nezbytnost, nelze však bez dalšího tvrdit, že veškerá sterilizační zařízení, u nichž se prováděl servis, jsou plnění, která byla použita i pro uskutečnění zdanitelných plnění vůči třetím subjektům. Správce daně ve výzvách zpochybnil přijatá plnění, která byla na středisku sterilizace (č. 11149801) uvedena na účtu „opravy a udržování – servis zdrav. techniky“. Jednalo se o držák monitoru, náhradní díly na zdravotní přístroj a desítky přijatých zdanitelných plnění v podobě servisu zdravotních přístrojů. Žalobkyně však na výzvy správce daně neprokázala vazbu mezi zpochybněnými přijatými plněními a jedním nebo více zdanitelnými plněními na výstupu v daném středisku. Nepředložila žádnou kalkulaci ceny, ze které by vyplývalo, jaké vstupy týkající se sterilizačních zařízení a materiálu byly použity a jsou kalkulovány do ceny fakturovaných plnění (faktura č. FV11215/80001 / 1/1, DUZP 31. 1. 2015, kterou byla fakturována sterilizace zdravotnického materiálu). Žalobkyně neurčila, jaké zařízení bylo používáno pro sterilizaci zdravotnického materiálu, resp. u jakého zařízení pro sterilizaci byl proveden servis. Pokud by byla schopna určit, o jaké zařízení šlo, bylo by možné uznat krácený nárok na odpočet z přijatého zdanitelného plnění vztahujícího se k takovému zařízení (např. servis).
80. Co se týče dalších zdanitelných plnění, která žalobkyně označuje jako nadstandard (nadstandardní pokoje) či administrativní úkony (např. žalobkyní uváděné výpisy ze zdravotní dokumentace), žalobkyně k nim nedoložila konkrétní přijatá zdanitelná plnění na vstupu. V případě „nadstandardu“ si lze představit např. investici na vybudování pokojů a jeho vybavení, avšak takový konkrétní vstup žalobkyně k uskutečněnému zdanitelnému plnění nepřiradila. Neprokázala tak přímou a bezprostřední souvislost těchto uskutečněných plnění na nakoupený zdravotnický materiál nebo zdravotní přístroje či nástroje, u nichž dodatečně uplatnila nárok na odpočet daně. Žalovaný dále poukázal na předložené kopie vystavených daňových dokladů vůči VZP, jimiž žalobkyně fakturovala mj. léky, např. fakturu č. FV102515/80038 / 1/1, DUZP 17. 3. 2015, která se váže ke středisku č. 11191000 (lékárna – společné náklady), ačkoli na uvedeném středisku nejsou vedeny léky. Dle předložené záznamní evidence jsou na uvedeném středisku zařazeny opravy a udržování – servis zdravotní techniky, vzdělávání zaměstnanců a materiál všeobecný – nedaňový (vakcína a očkovací látky). Žalobkyně fakturovala léky v hodnotě 3 484 241,75 Kč (ZD) a DPH (10 %) ve výši 348 385,85 Kč. Vakcína a očkovací látky jsou na středisku zařazeny v hodnotě 135 422 Kč, což značí velký nepoměr mezi vstupní cenou zboží zařazeného na dané středisko a cenou výstupní. Z uvedeného není zřejmé, jak žalobkyně vede konkrétní přehled zdravotních výkonů, zdravotnického materiálu a léků.
81. Jelikož žalobkyně léky nepřiradila na konkrétní střediska, není průkazné tvrzení žalobkyně, že uplatňuje nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění, která jsou

zařazena na střediska, na nichž jsou krom osvobozených plnění uskutečňována i plnění zdanitelná, resp. o něm panují důvodné pochybnosti. Žalobkyně důkazními prostředky prokazovala vazbu přijatých plnění k jednotlivým střediskům, což správce daně nerozporoval. Neprokázala však vazbu u zpochybněných vybraných plnění, které správce daně definoval ve výzvách (např. oprava zdravotnické techniky, léky, zdravotnický materiál, servis zdravotnických přístrojů, laparoskopické nástroje, systém TraumaRecon, pletysmograf, bronchofibroskop, věž pro endoskopické výkony, resektoskop bipolární Olympus atd.) na konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění. Neprokázala, jak byla tato přijatá plnění použita k uskutečněným zdanitelným plněním. Správce daně nezpochybnil nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, u nichž žalobkyně prokázala, že jsou součástí obecných výdajů. Jedná se např. o kancelářské potřeby, PC techniku, nábytek, úklid, telefon, vzdělávání zaměstnanců, pracovní oblečení, čisticí prostředky či materiál pro údržbu. Rovněž nezpochybnil nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění (lehátko GOLEM k ultrazvukovému vyšetření, lis zažehlovací Heat Swift Press 135, klimatizační jednotky, servis sluchadel, centrifugu univerzální ventilovanou Megafuge 8, kolposkop OCS-500, optotyp LCD Nidek, stůl vyšetřovací GOLEM, automat mycí a dezinfekční – dvoudvěřový G7826), u nichž žalobkyně prokázala přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo více uskutečněnými zdanitelnými plněními na výstupu (např. pořízení fotografie plodu na gynekologii, prodej sluchadel na ORL, interrupce na přání pacientky, sterilizace nástrojů pro cizí subjekty, vyšetření krevní skupiny).

82. K argumentaci rozsudkem *Volkswagen Financial Services* žalovaný uvádí, že žalobkyně svévolně definuje jako režijní náklady druhově určené zdravotnické potřeby, o čemž uvedený rozsudek nepojednává, respektive vymezuje režijní náklady jako náklady každodenní správy, například spojené s odbornou přípravou a nábořem personálu, stravováním a nápoji pro personál, údržbou a vylepšováním informační struktury či náklady na prostory a kancelářské potřeby. Správce daně nezpochybnil režijní náklady nemocnice a přiznal žalobkyni nárok na odpočet daně v krácené výši v případě výdajů obecného charakteru. Žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné zpochybněná přijatá plnění, z nichž si uplatnila nárok na odpočet v krácené výši, přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním (s uvedenými výjimkami), ač k tomu měla dostatek prostoru. U neuznaných přijatých plnění žalobkyně neprokázala ani obecnost výdajů, u nichž by s ohledem na judikaturu SDEU nemusela prokazovat přímou a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo více zdanitelnými plněními na výstupu, protože jsou s ohledem na svůj charakter logicky součástí poskytovaných zdravotních služeb.
83. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které jí tížilo dle § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť ani na výzvy správce daně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně uplatněného z předmětných přijatých plnění, jelikož nedoložila důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné přijatá plnění přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Neprokázala, že předmětná plnění byla použita i pro zdanitelná plnění, a tedy oprávněnost nároku na odpočet daně uplatněného z předmětných přijatých zdanitelných plnění dle § 72 a § 76 ZDPH. Demonstrativní výčet typových zdanitelných plnění uskutečňovaných žalobkyní s obecným popisem použitých vstupů není dostatečně konkrétní stran přiřazení ke konkrétním přijatým plněním a nepostačuje k prokázání použití konkrétního přijatého zdanitelného plnění ke konkrétnímu

zdanitelnému plnění na výstupu. Obecný příklad ultrazvuku nelze paušalizovat na veškeré pořízené přístroje.

84. Žalovaný uvádí, že nerozporuje, že zdravotní péče ve smyslu § 58 ZDPH v některých případech souvisí s poskytováním služeb dle § 2 odst. 2 ZDPH. Žalobkyně však byla povinna u jednotlivých vstupů určit, k jakým konkrétním zdanitelným výstupům se případně vztahují. Žalobkyně na příkladech vysvětlovala souvislost zdanitelných plnění a zdravotní péče, pominula však výzvy a argumentaci správce daně a jeho požadavky na předložení konkrétních důkazních prostředků. Argumentace žalobkyně stran krátícího koeficientu není přílehlavá, neboť jeho aplikace nastupuje až poté, kdy je určen okruh přijatých plnění ke krácení. Předpokladem aplikace § 76 ZDPH je splnění podmínky, že přijaté zdanitelné plnění je použito i pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedené v § 72 odst. 1 ZDPH. Žalobkyně u zpochybněných přijatých zdanitelných plnění neprokázala, že skutečně slouží kromě osvobozené zdravotní péče i pro zdanitelná plnění ani obecnost těchto výdajů, a neunesla tak důkazní břemeno. K námitce, že správce daně požadoval vazbu doložit v nedosažitelném detailu, žalovaný opakuje, že nelze o veškerém nakoupeném zdravotnickém materiálu tvrdit, že slouží jak pro osvobozená, tak i pro zdanitelná plnění. Správce daně nepožadoval stanovit poměr použití jednotlivých kusů předmětu plnění pro osvobozená a zdanitelná plnění na výstupu, ale prokázat, že byla použita i pro tvrzená zdanitelná plnění na výstupu. Žalobkyně byla ve výzvách informována o pochybnostech správce daně, zda byla předmětná přijatá plnění použita pro plnění uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH, a mohla na ně adekvátně reagovat. Volba důkazních prostředků byla na její úvaze. Žalobkyně byla s hodnocením a závěry správce daně seznámena prostřednictvím výsledku kontrolního zjištění. Správce daně prokázal existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně, čímž na ni přenesl důkazní břemeno. Bylo na ní, aby kromě zákonné povinnosti předložit daňové doklady pochybnosti vyvrátila a prokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně, což neučinila. V případě nároku na odpočet daně v krácené výši dle § 76 ZDPH je nutné, aby existovala přímá a okamžitá vazba mezi konkrétními plněními na vstupu a konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu. Její přesný rozsah prokazován být nemusí, jelikož výše kráceného nároku na odpočet daně je stanovena na základě koeficientu dle § 76 odst. 3 a vypořádacího koeficientu dle § 76 odst. 7 ZDPH.
85. Daňový subjekt, který uplatňuje krácený nárok na odpočet daně, je povinen prokázat existenci přímé a okamžité spojitosti nakoupených přijatých zdanitelných plnění s uskutečněnými zdanitelnými plněními a že náklady na přijatá zdanitelná plnění jsou prvkem spoluurčujícím cenu uskutečněných zdanitelných plnění. Jelikož ze strany žalobkyně nebylo prokázáno, že náklady na přijatá zdanitelná plnění obecně sloužící v rámci poskytování zdravotnických služeb osvobozených dle § 58 ZDPH jakkoli spoluurčují cenu za uskutečněná zdanitelná plnění, nebyla ani prokázána pro účely kráceného nároku na odpočet daně dle judikatury SDEU nezbytná existence přímé a okamžité vazby mezi konkrétním plněním na vstupu a konkrétním plněním na výstupu zakládajícím nárok na odpočet.
86. K navrženým výpovědím svědků žalovaný konstatoval, že správce daně žalobkyni sdělil, proč je neprovedl. Žalobkyně v odvoláních uvedla, že jejich smyslem je umožnit zaměstnancům, aby popsali úkony, které v rámci daného střediska vykonávají. To dle žalovaného učinili v rámci svých čestných prohlášení, díky nimž si žalovaný stejně jako správce daně vytvořil představu, jak probíhá výkon lékařské praxe na uvedených

střediscích. MUDr. H., primář dětského oddělení, a MUDr. N., primářka interního oddělení, shodně uvedli, že z pohledu lékaře není odlišitelné, za jakým účelem je výkon proveden. K vyšetření je třeba standardního vybavení, kterým zdravotnická zařízení disponují. To žalovaný nerozporuje. MUDr. M., zástupce primáře RIP, popsal, jak jsou sterilizovány nástroje a co je k tomu využíváno. Uvedl, že nelze určit, která technika by při sterilizaci nebyla potřebná. Dle žalovaného není spornou skutečností proces provádění sterilizace, nýbrž prokázání přímé a bezprostřední souvislosti mezi přijatými zdanitelnými plněními a jedním či více zdanitelnými plněními na výstupu. MUDr. N. popsala, jak na jejím oddělení probíhají placené klinické studie/hodnocení a jaké materiály, přístroje či léky jsou k nim využívány, s tím, že je využíváno veškeré materiální vybavení, které se na daném oddělení využívá při běžné léčbě pacientů. MUDr. N., primář RIP, popsal, jak na jeho oddělení probíhají odborné stáže/praxe. Stážisté mají přístup k veškerému materiálnímu vybavení oddělení, na kterých stáže probíhají. Ke stážím žalovaný odkázal na výše uvedené posouzení. Žalovaný uzavřel, že lékařský personál popsal, jak probíhají lékařské či jiné úkony na uvedených odděleních. Z prohlášení plyne, že z jejich pohledu je důležité, aby měli k dispozici všechny nezbytné přístroje, nástroje, léky i zázemí. Není jejich povinností a je obtížně představitelné, že by se zabývali tím, zda je určitý nástroj či přístroj majetkem žalobkyně, nebo zda jsou objekty studie v majetku zadavatele studie apod. Lékaři dostatečným a hodnověrným způsobem popsali průběh a výkon lékařské praxe a žalovaný v tomto obsah prohlášení nezpochybnil. Z obsahu prohlášení však neplyne, že by lékařský personál byl schopen rozlišit, zda používá zdravotnický materiál či vybavení k poskytnutí plnění zdanitelného či osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně. Dle žalovaného je tomu tak proto, že se jedná o proces stanovení hodnoty lékařského výkonu (hodnotí se výše vstupů, ekonomie jednotlivých středisek a nemocnice celkem, výše ceny úkonů, porovnání s konkurencí apod.), což náleží např. ekonomickému oddělení nemocnice, k němuž se dostanou informace o provedených lékařských výkonech a které pak vyhodnocuje a stanoví, zda se jedná o plnění od daně osvobozené či plnění zdanitelné. Z předložených čestných prohlášení lékařů je patrné, že sice dochází k uskutečňování zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně, nebyla z nich však patrná přímá vazba na přijatá plnění, což je stěžejní pro posouzení naplnění podmínky nároku na odpočet daně. Žalovaný uzavřel, že výsledkem navržených svědků tedy není možné ověřit a prokázat, zda je přijaté zdanitelné plnění skutečně zakalkulováno do ceny zdanitelných výstupů a jaká přijatá zdanitelná plnění jsou použita k uskutečnění zdanitelných plnění, a proto je vyhodnotil jako nadbytečné. Upozornil, že správce daně není povinen provést všechny navrhované důkazy za situace, kdy nejsou schopny prokázat sporné skutečnosti nebo se mají vyjádřit k již zjištěným a správcem daně nezpochybnovaným skutečnostem. Dále poukázal na rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2014, č. j. 10 Afs 53/2014-72, podle něhož není povinností správce daně provést veškeré navrhované důkazy, nýbrž pouze takové, kterými by bylo možno odstranit pochybnosti o tvrzeních daňového subjektu. Žalobkyni byl poskytnut prostor pochybnosti odstranit. Prokázání toho, jak byla jednotlivá přijatá plnění, z nichž si žalobkyně dodatečně uplatnila nárok na odpočet daně v krácené výši, použita pro uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění na výstupu, mohla a měla poskytnout především sama žalobkyně, kterou stíhalo břemeno tvrzení i břemeno důkazní stran prokázání výše popsané přímé a bezprostřední vazby, tedy přiřazení jednotlivých vstupů ke konkrétnímu zdanitelnému plnění na výstupu. Žalobkyně by měla znát hodnotu uskutečnění zdanitelných plnění, tedy z čeho se skládá cena služeb či zboží, které fakturuje a zdaňuje. Lze důvodně předpokládat, že osobami těchto

věcí znalými není lékařský personál. Navržený výslech svědků nemůže prokázat použití jednotlivých přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomických činností pro účely vyjmenované v § 72 odst. 1 ZDPH, a tedy uplatnění nároku na odpočet daně v krácené výši v souladu s citovaným ustanovením.

87. K namítanému neuznání nároku na odpočet DPH v případě dokladů, které souvisejí s tiskem a distribucí propagačních materiálů, žalovaný uvedl, že žalobkyně byla vyzvána, aby prokázala oprávněnost uplatněných nároků na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (tisk a distribuce nemocničních listů dle tabulky), konkrétně jak používá uvedená přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností pro plnění, která jsou zdanitelným plněním. Po celou dobu daňového řízení nemocniční listy nepředložila a neprokázala, k výkonu jaké ekonomické činnosti slouží. Až v odvolání pouze konstatovala, že prostřednictvím propagačních materiálů seznamuje veřejnost s veškerými aktivitami. Nespecifikovala přitom význam obecného spojení „veškeré aktivity“, tedy zda je v nemocničních listech prezentována činnost nemocnice obecně, případně např. inzerování poskytnutí jiných služeb než zdravotní péče. Ani v odvolacím řízení v případě nemocničních listů neprokázala věcnou a přímou souvislost přijatých zdanitelných plnění s jedním nebo několika uskutečněnými zdanitelnými plněními na výstupu.
88. K námitce porušení principu právní jistoty a legitimního očekávání žalovaný uvedl, že se ztotožnil s vypořádáním námítky správcem daně ve zprávách o daňové kontrole. Zdůraznil, že dle § 1 odst. 2 daňového řádu je cílem správy daně správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. V řízení za zdaňovací období prosinec 2010 a 2011 nebyla zahájena daňová kontrola či postup k odstranění pochybností, kde by správce daně ověřoval žalobkyní tvrzené skutečnosti, a nejde tedy o obdobný případ. V souvislosti s námitkou porušení zásady legitimního očekávání žalovaný též odkázal na rozsudek č. j. 55 Af 7/2018-54, který se týkal zdaňovacího období prosinec 2012 a prosinec 2013.

Posouzení žalobních bodů soudem

89. 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 žalobcova 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

90. Žalobkyně namítá, že jí byla nezákonně stanovena výše nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období prosinec 2014 a prosinec 2015, 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.
91. 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 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.

92. 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, Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 5. 5. 2021, č. j. 52 Af 43/2020-70, a zdejší soud ve věci žalobkyně vedené pod sp. zn. 55 Af 7/2018 ve vztahu ke zdaňovacím obdobím prosinec 2012 a prosinec 2013 (viz rozsudek ze dne 17. 12. 2021, č. j. 55 Af 7/2018-142). K výzvám žalovaného ve vztahu ke zdaňovacím obdobím prosinec 2012 a prosinec 2013 se podrobně vyjádřil NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 232/2020-70, jímž zrušil rozsudek zdejšího soudu č. j. 55 Af 7/2018-54 a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
93. 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.
94. 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.
95. 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.
96. 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.
97. 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.
98. 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 *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 (dále jen „*Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*“), bod 28 a citovaná judikatura, rozsudek *Volkswagen financial service*, bod 41, rozsudek ze dne 24. 1. 2019, *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, bod 30 a citovaná judikatura, rozsudek ze dne 1. 10. 2020, C-405/19, *Vos Aannemingen BVBA* (dále jen „*Vos Aannemingen BVBA*“), bod 25].

99. 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.
100. 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 *Wolfram Becker*, rozsudek *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, bod 29, *Vos Aannemingen BVBA*, bod 26, 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*). V rozsahu, v němž byly tyto režijní náklady skutečně vynaloženy, přinejmenším v určité míře, za účelem zdanitelného plnění, jsou uvedené výdaje jako takové součástí prvků tvořících cenu těchto plnění, a nárok na odpočet DPH proto v zásadě vzniká (bod 44 rozsudku *Volkswagen financial services*). Z judikatury SDEU (rozsudek ze dne 22. 6. 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, bod 40 a citovaná judikatura, rozsudek *Volkswagen financial services*, bod 45) současně plyne, že výsledek ekonomických operací je pro nárok na odpočet irelevantní, jestliže samotné plnění podléhá DPH.
101. 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. Tyto výdaje mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani.
102. Žalovaný ani správce daně nezpochybovali, že žalobkyně vedle zdravotních výkonů, které jsou plněními od DPH osvobozenými dle § 58 ZDPH, poskytuje též plnění

zdanitelná. Dospěli však k závěru, že žalobkyně neprokázala přímou a bezprostřední souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními na výstupu, případně obecnou povahu těchto nákladů.

103. 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 beneficia v podobě odpočtu DPH.
104. 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.
105. Ustálenou judikaturu NSS k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení (splnění hmotněprávních podmínek) a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tento subjekt tvrdí (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Nesplní-li daňový subjekt hmotněprávní podmínky pro přiznání odpočtu, nárok na odpočet daně mu nevznikne (viz např. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 20). Jak uvedl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14, bod 46, „je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, aby prokázala, že

splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, Evita-K, C-78/12, bod 37). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Twob International, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 35).“

106. Správce daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím prosinec 2014 a prosinec 2015 v rámci daňových kontrol výzvami ze dne 22. 12. 2017 a 16. 1. 2019 vyzval žalobkyni dle § 92 odst. 4 daňového řádu, aby prokázala, že přijatá zdanitelná plnění dle daňových dokladů specifikovaných v tabulkách v přílohách výzev použila v rámci svých ekonomických činností (těž) pro plnění s nárokem na odpočet uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH, a nárok na odpočet v krácené výši v dodatečných daňových příznáních tak uplatnila v souladu s § 72 odst. 1 a 6 a § 76 odst. 1 ZDPH. Správce daně tedy po žalobkyni požadoval prokázání splnění hmotněprávní podmínky nároku na krácený odpočet DPH. Vyjádřil pochybnost, zda předmětná zdanitelná plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně i pro plnění neosvobozená od DPH. Podrobně odůvodnil, proč záznamní evidenci předloženou v souvislosti s podáním dodatečného daňového příznání ani ve spojení s vyjádřením žalobkyně nepovažoval v tomto ohledu za průkaznou. Poukázal na to, že záznamní evidence a vyjádření žalobkyně není zřejmé, pro jaká konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění byla jednotlivá přijatá zdanitelná plnění použita a zda mezi nimi existuje přímá a bezprostřední souvislost. Na konkrétních příkladech ze záznamní evidence demonstroval, že v záznamní evidenci není prokazatelná vazba mezi použitím přijatých zdanitelných plnění a uskutečněnými plněními (např. vazba přijatých zdanitelných plnění „servis zdravotnického přístroje“ a uskutečněných zdanitelných plnění v podobě blíže nespecifikovaných administrativních úkonů evidovaných na střediscích centrum klinické onkologie či stomatologická ambulance, vazba přijatého zdanitelného plnění mikrotomu rotačního a uskutečnění zdanitelného plnění uložení těl na středisku patologie). Poukázal na to, že skupiny přijatých zdanitelných plnění označené v záznamní evidenci jako sklad zdravotnického materiálu – materiálův, léky (sklad zdravotnického materiálu – žádanky) a sklad technických zásob nejsou ani rozčleněny dle středisek použití materiálu, resp. není zde údaj o místě spotřeby, nejsou přiřazeny ke konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému plnění a není zřejmý účel jejich užití. Upozornil, že na základě skutečnosti, že na středisku jsou realizována i zdanitelná plnění, nelze paušálně říci, že všechny přijaté vstupy, u nichž žalobkyně uplatnila nárok na krácený odpočet daně, jsou použity v rámci ekonomické činnosti i ke zdanitelným plněním. Správce daně v těchto výzvách dostatečně jasně vymezil, jakou hmotněprávní podmínku nároku na odpočet požaduje prokázat, v čem spočívají jeho pochybnosti a proč nelze předložené záznamní evidence ani ve spojení s vyjádřeními považovat za dostatečné k prokázání, že všechna přijatá zdanitelná plnění, u nichž žalobkyně uplatnila nárok na krácený odpočet daně, byla použita též pro plnění s nárokem na odpočet uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH.
107. Pokud jde o zákonnost výzev a jejich náležitosti, soud plně odkazuje na body 33 až 40 rozsudku č. j. 2 Afs 232/2020-70, v němž se NSS podrobně vyjádřil k náležitostem výzev v obdobné věci ve vztahu k výzvám správce daně v rámci daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období prosinec 2012 a prosinec 2013. NSS se neztotožnil s výhradami zdejšího soudu vyslovenými v rozsudku č. j. 55 Af 7/2018-54, na který odkazuje žalobkyně v žalobě. S odkazem na judikaturu, zejména na rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, NSS zdůraznil, že při posuzování výzev je třeba zohlednit okolnosti případu, přičemž je stěžejní, aby byla daňovému subjektu dána

možnost reagovat a prokazovat svá tvrzení. Citoval též rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35, který ve vztahu k náležitostem výzvy mapuje předchozí judikaturu, z níž se podává, že je třeba zkoumat, zda daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti správce daně a zda mu bylo umožněno adekvátně reagovat a předložit důkazní prostředky. K výzvě vydané v rámci daňové kontroly za zdaňovací období prosinec 2012 NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 232/2020-70 konstatoval, že obsahovala sdělení o vyhodnocení vyjádření žalobkyně k dodatečnému daňovému přiznání a právní názor správce daně na možnost uplatnění požadovaného odpočtu a konkretizovala jednotlivá přijatá zdanitelná plnění formou tabulky s požadavkem, aby žalobkyně prokázala, jak využívá uvedená zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností pro plnění, která od daně osvobozena nejsou, s tím, že může svá tvrzení doložit jakýmikoliv prostředky. NSS dospěl k závěru, že vyhodnocení vyjádření a podkladů předložených žalobkyní s dodatečným daňovým přiznáním a předestření právního názoru, že na základě těchto podkladů nelze nárok na odpočet přiznat, včetně konkretizace zákonných podmínek, které správce daně za současné důkazní situace neshledal naplněnými, lze akceptovat jako sdělení důvodů pochybností správce daně. S ohledem na rozsah a charakter činnosti žalobkyně považoval NSS vyjádření pochybností v daném případě za dostačující a výzvu k odstranění těchto pochybností za odpovídající dané věci a dostatečnou k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Za postačující považoval rovněž obdobnou výzvu vydanou v rámci postupu k odstranění pochybností vztahující se ke zdaňovacímu období prosinec 2013. Jak uvádí i žalobkyně, jde o obdobné výzvy jako v nyní projednávané věci. Daňová kontrola i postup k odstranění pochybností ve věci posuzované NSS rovněž navazovaly na dodatečná daňová tvrzení, k nimž žalobkyně předložila obdobné vysvětlení a záznamní evidenci jako v nyní posuzovaném případě, přičemž žalobkyně také na výzvy obdobným způsobem reagovala. Soud proto neshledal důvod se od právního názoru NSS vysloveného v rozsudku č. j. 2 Afs 232/2020-70 odchýlit.

108. Z výzev ze dne 22. 12. 2017 a 16. 1. 2019 je zřejmé, co správce daně po žalobkyni požaduje prokázat, a žalobkyni bylo umožněno na ně reagovat a označit důkazní prostředky. Lze dodat, že oproti výzvě za zdaňovací období prosinec 2012 výzvy správce daně ze dne 22. 12. 2017 a ze dne 16. 1. 2019, jejichž obsah soud rekapituloval výše, jasněji vyjadřovaly pochybnosti v návaznosti na předloženou záznamní evidenci a jejich důvod. Výzvy přiléhavě poukazovaly i na množství konkrétních případů přijatých zdanitelných plnění, na nichž správce daně demonstroval nedostatečnou průkaznost záznamních evidencí (např. pokud jde o vazbu přijatých zdanitelných plnění blíže nespécifikovaného servisu zdravotních přístrojů či přístroje mikrotom rotační evidovaných na středisku patologie a na něm uskutečněných zdanitelných plnění uložení těl). Žalobkyně nepochybně měla možnost na tyto pochybnosti reagovat, použití konkrétních přijatých zdanitelných plnění, u nichž uplatnila nárok na krácený odpočet, i pro uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu objasnit a označit důkazy k prokázání svých tvrzení. Žalobkyně byla nadto následně opakovaně v daňovém řízení (v rámci sdělení výsledku kontrolních zjištění a ve zprávách o daňových kontrolách) seznámena s tím, že správce daně po ní požaduje prokázat, že vymezená přijatá zdanitelná plnění, u nichž uplatnila krácený nárok na odpočet, byla použita i pro zdanitelná plnění, a že u zpochybněných přijatých plnění žalobkyně neprokázala existenci přímé a bezprostřední souvislosti ani obecnost těchto výdajů. Srozumitelně odůvodnil, proč nepovažuje za dostatečné pouhé přiřazení přijatých zdanitelných plnění na střediska poskytující zdanitelná plnění. Opakovaně vysvětlil, že nepožaduje prokázat použití každé jednotlivé chirurgické jehly ani míru, v níž byla přijatá

zdanitelná plnění použita pro uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu. Nelze též přehlédnout, že u některých přijatých zdanitelných plnění správce daně oprávněnost uplatněného nároku na krácený odpočet daně uznal s tím, že je s ohledem na jejich charakter hodnotil jako součást obecných výdajů, případně měl za prokázanou jejich souvislost se zdanitelnými plněními na výstupu (např. laser na kožním oddělení či diagnostický ultrazvuk na oddělení gynekologie). I na základě těchto případů bylo patrné, jakým způsobem je dle správce daně možné vazbu přijatých zdanitelných plnění a zdanitelných plnění na výstupu prokázat. Správce daně plně aproboval způsob, jímž žalobkyně dokládala vazbu na uskutečněná zdanitelná plnění v případě ultrazvukového přístroje. Současně žalobkyni opakovaně upozornil, že tento případ nelze paušálně vztáhnout na veškeré pořízené zdravotní přístroje (jejich servis), ale je třeba obdobně jako v případě ultrazvuku uvést a doložit, k jakým uskutečněným zdanitelným plněním jsou používány.

109. Soud shrnuje, že obdobně jako ve věci řešené NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 232/2020-70 považuje výzvy a vyjádření pochybností správcem daně v daném případě za dostačující. Žalobkyně měla možnost na pochybnosti správce daně reagovat, přiřadit ke zdanitelným plněním, u nichž správce daně zpochybnil nárok na krácený odpočet, zdanitelná plnění na výstupu, k nimž byla dle žalobkyně použita, a označit důkazy k prokázání této vazby, případně vysvětlit a prokázat, že konkrétní přijatá zdanitelná plnění představují v poměrech žalobkyně obecný náklad ve smyslu judikatury SDEU. Žalobní bod týkající se nedostatku výzev správce daně tedy není důvodný.
110. Soud se ztotožňuje s názorem správce daně a žalovaného o nedostatečné průkaznosti záznamných evidencí a obecných vysvětlení. Soud neshledal, že by správce daně a žalovaný na ni v daňovém řízení „neustále kladli další požadavky“. Konsistentně požadovali, aby žalobkyně prokázala, že přijatá zdanitelná plnění, u nichž uplatnila nárok na krácený odpočet daně, byla použita též pro plnění s nárokem na odpočet uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH. Soud rovněž nesouhlasí s žalobkyní, že by po ní v daňovém řízení bylo požadováno prokázání přiřazení každé jehly nebo obvazu k určitému plnění na výstupu (viz např. str. 7 výsledků kontrolního zjištění).
111. 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.
112. Správce daně a žalovaný po žalobkyni požadovali, aby prokázala, že konkrétní přijatá zdanitelná plnění na vstupu 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. 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. Určení, který vstup souvisí se zdanitelnými výstupem, musí být ověřitelné správcem daně.

113. Z dokumentace předložené žalobkyní je patrné, že žalobkyně eviduje zdanitelná plnění na vstupu převážně toliko velmi obecným způsobem. V záznamní evidenci jsou například uvedeny náklady na „léky“, „lékařský materiál“, „servis zdravotnických přístrojů“ či „umělé těl. náhrady, kardiostim. – výměna“, aniž by bylo dále sledováno a popsáno, o jaké léky, lékařský materiál či zdravotnické přístroje se jedná, natož k jakému účelu (zdanitelnému či osvobozenému plnění) jsou používány.
114. Část těchto nákladů je v tabulce nákladů přiřazena na určitá vnitropodniková střediska (např. geriatric – standardní lůžka, interna – JIP, COS – provoz, neurologie – standardní lůžka, interna – standardní lůžka, endocentrum – endocentrum, ORL – standardní lůžka, RTG – centrální rentgen 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 „zdanitelná plnění na středisku“. Příkladem lze uvést náklady na servis blíže neurčených zdravotnických přístrojů v hodnotě 205 700 Kč ze dne 4. 7. a 2. 10. 2014 účtované na středisko ONM – funkční diagnostika, které má dle sloupce „zdanitelné plnění na středisku“ poskytovat zdanitelné plnění „komplement“; v hodnotě 174 479,10 Kč včetně DPH ze dne 10. 2., 7. 3., 3. 4., 9. 5. a 4. 7. 2014 účtované na středisko endocentrum – endocentrum, které má poskytovat zdanitelné plnění „admin“; v hodnotě 93 654 Kč včetně DPH ze dne 30. 9. 2014 účtované na středisko RIP-lůžka, které má poskytovat zdanitelná plnění „admin, odběry, vyšetření“; v hodnotě 87 012,50 Kč ze dne 29. 5. 2015 účtované na středisko COS – anestezie, které má poskytovat zdanitelná plnění „komplement ke studii, adminu“; v hodnotě 34 496,80 Kč ze dne 7. 8. 2015 evidovaný na středisku pneumologie a ftizeologie - plicní ordinace 1, které má poskytovat zdanitelná plnění „klinická studie, vstupní prohlídka, vyšetření pro OSSZ, admin“; v hodnotě 8 591 Kč ze dne 30. 9. 2015 účtované na středisko chirurgie – ambulance, které má poskytovat zdanitelná plnění „stáž, admin, odběry, nadstandard, provozování konsignačního skladu“; či v hodnotě 7 159,50 Kč ze dne 1. 10. 2015 účtované na středisko dětská chirurgie – standardní lůžka, které má poskytovat zdanitelná plnění „admin, nadstandard, CD“.
115. Dle záznamní evidence je vazba na uvedená zdanitelná plnění pouze zprostředkovaná. To platí i pro záznamní evidenci 2015, v níž žalobkyně sice označila vystavené daňové doklady, které se měly týkat zdanitelných plnění na výstupu, které však rovněž přiřadila pouze k vnitropodnikovým střediskům. Záznamní evidence neuvádí, že je zdravotní přístroj používán pro všechna vyjmenovaná zdanitelná plnění, ale pouze to, že je používán na středisku, které tato zdanitelná plnění poskytuje. Žalobkyně v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům 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 činnostem generujícím daňovou povinnost na výstupu.“

116. 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.“
117. 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 činnostem 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.
118. S těmito závěry žalovaného se soud ztotožňuje. Bylo na žalobkyni, aby tvrdila vazbu konkrétních přijatých plnění na konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění. Přiřazení 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 souvisela. 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).
119. Žalobkyně sice v žalobě obecně 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 (viz bod 34 rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 24/2019-65). Existenci přímé a bezprostřední vazby, případně to, že plnění na vstupu jsou součástí obecných výdajů, je třeba v daňovém řízení prokázat. Obecné a nepodložené tvrzení nepostačuje (viz rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2019, č. j. 7 Afs 356/2018-34).
120. 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.

121. Naopak lze poznamenat, že správce daně uznal nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění laser operační a frakční pořízený v roce 2014 s ohledem na doložené poskytování zdanitelného plnění *laser* v roce 2015, k němuž žalobkyně předložila fakturu č. 1688/15 na částku 300 Kč včetně DPH s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 16. 12. 2015. Pokud žalobkyně v této souvislosti 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. Lékařský materiál v hodnotě desítek milionů korun, u něhož žalobkyně uplatňovala nárok na krácený odpočet daně, nebyl nikterak blíže specifikován.
122. Žalobkyně k výzvám správce daně v daňovém řízení předložila smlouvu o poskytnutí stáže spolu s vystaveným daňovým dokladem, vystavené daňové doklady uvedené v záznamní evidenci za rok 2015, smlouvu o provedení klinického hodnocení a některé přijaté daňové doklady, k jejichž předložení byla konkrétně vyzvána, čestná prohlášení primářů a zástupce primáře několika oddělení a navrhla provést jejich výsledky. Žalovaný však vyhodnotil, že žalobkyně neprokázala přímou a bezprostřední vazbu (převážně genericky určených) vstupů na zdanitelná plnění na výstupu ani obecnost těchto výdajů, u nichž by s ohledem na judikaturu SDEU nemusela prokazovat přímou a bezprostřední souvislost

mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo více zdanitelnými plněními na výstupu, protože jsou s ohledem na jejich charakter logicky součástí poskytovaných služeb.

123. Pro posouzení, zda žalobkyně unesla své břemeno tvrzení a důkazní, je určující průběh daňové kontroly a navazujícího odvolacího řízení. Soud se na základě výše uvedených východisek neztotožnil s žalobkyní, že by dostatečně tvrdila a prokázala, 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, jak učinila v záznamních evidencích. Konkrétní tvrzení s označením důkazů žalobkyně neposkytla ani k přijatým zdanitelným plněním, na které správce daně konkrétně poukázal ve shora uvedených výzvách a na nichž demonstroval neprůkaznost a nedostatečnost předložené záznamní evidence.
124. Žalobkyně opakovaně předkládá argumentaci ultrazvukovým přístrojem, avšak z obsahu daňového spisu plyne, že nárok na odpočet z takového přístroje jí byl daňovými orgány uznán. Soud souhlasí se žalovaným a správcem daně, že obecný příklad ultrazvuku nelze paušálně vztáhnout na veškeré pořízené zdravotnické přístroje a jejich servis. S tímto náhledem správce daně byla žalobkyně opakovaně v daňovém řízení seznámena.
125. Pokud žalobkyně namítá, že nelze vycházet ze subjektivního primárního účelu, mívá se její argumentace s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný vycházel z toho, že není podstatné, zda jsou přijatá plnění používána primárně k poskytování osvobozených plnění a sekundárně k poskytování plnění zdanitelných, ale zda jsou použita výhradně k poskytování plnění osvobozených, nebo kromě nich i k poskytování zdanitelných plnění (bod 35 napadeného rozhodnutí), s čímž se soud ztotožňuje. K argumentaci žalobkyně ohledně evidenční povinnosti ve vztahu ke zdravotním pojišťovnám soud uvádí, že v posuzované věci není rozhodné, jakou evidenci je povinna vést ve vztahu ke zdravotní pojišťovně, ale zda prokázala hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, jak byly výše vymezeny, z čehož vychází i napadené rozhodnutí.
126. Soud se neztotožňuje s žalobkyní, že by ze závěrů rozsudku č. j. 55 Af 7/2018-54 plynulo, že správce daně nemůže požadovat prokázání přímé a bezprostřední vazby mezi plněními na vstupu a zdanitelnými plněními na výstupu. Jak bylo výše uvedeno, správce daně i žalovaný plně v souladu s judikaturou SDEU vyšli z toho, že k přiznání (kráceného) nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu je v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, a že nárok na odpočet daně lze přiznat i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jde o součást režijních nákladů. K důkaznímu břemenu a výzvám správce daně se soud vyjádřil výše.

Neprovedení výsledku navržených svědků

127. Žalobkyně vytýká správci daně a žalovanému, že učinili závěr o neunesení důkazního břemene, ač nebyli vyslechnuti navržení svědci.
128. Žalobkyně v daňovém řízení předložila čestná prohlášení – primáře dětského oddělení MUDr. E. H. k administrativním úkonům, primáře RIP MUDr. R. N. k odborným stážím, zástupce primáře RIP MUDr. R. M. ke sterilizaci nástrojů na oddělení centrální

sterilizace a primárky interního oddělení MUDr. E. N. ke klinickým studiím a k administrativním úkonům. Uvedla, že vazbu jednotlivých vstupů daného oddělení na zdanitelné výstupy nelze posoudit bez spolupráce s lékařským personálem. Ačkoli po lékařích nelze požadovat určení, zda prováděné zákroky jsou plněním zdanitelným nebo osvobozeným, jsou schopni posoudit jejich účel, který je klíčový pro režim plnění z hlediska ZDPH. Prohlášeními lékařů hodlala žalobkyně prokázat, při jakých zákrocích používají jaký materiál, případně zda na nich participují stážisté. Současně navrhla, aby správce daně, pokud to bude považovat za účelné, provedl jejich výsledek, aby mohli přímo odpovídat na dotazy kladené správcem daně.

129. 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 výsledek 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.
130. 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).
131. Žalovaný předně konstatoval, že se k důvodu neprovedení výsledku svědků vyjádřil již správce daně. Ten svůj postup odůvodnil především tím, že lékaři nerozlišují, v jakém případě se jedná o úkon zdanitelný či osvobozený a jak bude fakturován, a nemohli by se vyjádřit ani k tvorbě cenových kalkulačí zdanitelných výstupů. Jejich výsledkem tak nelze prokázat, zda je přijaté zdanitelné plnění zakalkulováno do ceny zdanitelných výstupů a jaká přijatá zdanitelná plnění jsou použita ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Výsledek svědků proto vyhodnotil jako nadbytečný s tím, že by z podstaty věci nemohlo být odpovězeno na otázku bezprostřední vazby přijatých zdanitelných plnění a plnění na výstupu.
132. Žalobkyně v odvoláních namítla, že účelem výsledku svědků nebylo daňové zařazení jednotlivých úkonů, k němuž je způsobilý správce daně, ale umožnit svědkům popsat úkony, které na střediscích vykonávají, přičemž na základě jejich popisu by správce daně posoudil, zda se na středisku provádí rovněž zdanitelná plnění. K tomu žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že navržení svědci popsali úkony, které na daném středisku vykonávají, již v rámci čestných prohlášení, díky nimž si stejně jako správce daně vytvořil představu, jak probíhá výkon lékařské praxe na uvedených střediscích. Dle názoru

žalovaného navržení svědci v čestných prohlášeních popsali průběh a výkon lékařské praxe dostatečným a hodnověrným způsobem a žalovaný jejich obsah nezpochybňuje. Z obsahu předložených čestných prohlášení neplyne, že by lékařský personál byl s to rozlišit, zda v dané situaci používá zdravotnický materiál či vybavení k poskytnutí plnění zdanitelného či osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně, a to „proto, že se jedná o proces stanovení hodnoty lékařského výkonu“, což dle žalovaného náleží např. ekonomickému oddělení, k němuž se dostanou informace o provedených lékařských výkonech, které poté vyhodnotí, zda se jedná o plnění od daně osvobozené, či zdanitelné. Z čestných prohlášení je patrné, že dochází k uskutečňování zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně, nebyla z nich však patrná přímá vazba na přijatá plnění, což je stěžejní pro posouzení naplnění podmínky nároku na odpočet daně. Žalovaný uzavřel, že výsledkem navržených svědků tedy není možné ověřit a prokázat, zda je přijaté zdanitelné plnění skutečně zakalkulováno do ceny zdanitelných výstupů a rovněž jaká přijatá zdanitelná plnění jsou použita k uskutečněným zdanitelným plněním, a proto jejich provedení považuje za nadbytečné.

133. Ačkoli žalovaný shodně jako správce daně v napadeném rozhodnutí uvedl, že provedení výsledků svědků považoval za nadbytečné, z celkového odůvodnění je zřejmé, že dle názoru správce daně a žalovaného především nebyly způsobilé prokázat relevantní skutečnosti, což je jeden z případů, v němž lze provedení výsledku odmítnout i dle judikatury Ústavního soudu (viz např. nálezy ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, a ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03).
134. Soud se však neztotožňuje s žalovaným, že by výsledky svědků, primářů a zástupce primáře oddělení, nebylo možné prokázat, jaká přijatá zdanitelná plnění jsou použita k uskutečněným zdanitelným plněním. Pokud žalovaný uvádí, že z obsahu předložených čestných prohlášení neplyne, že je lékařský personál schopen rozlišit, zda v dané situaci používá zdravotnický materiál či vybavení k poskytnutí plnění zdanitelného či osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně, je třeba předně konstatovat, že nelze předjímat a hodnotit obsah neprovedených svědeckých výpovědí. To platí tím spíše, tvrdila-li žalobkyně v odvolání, že navrženým svědkům je známo, za jakým účelem jsou výkony prováděny a co se k nim používá. Soud souhlasí s žalobkyní, že právní posouzení, zda se jedná o plnění osvobozené od daně, tedy zdravotní službu ve smyslu § 58 odst. 1 ZDPH, může učinit žalovaný na základě popisu výkonu a jeho účelu. Na posouzení povahy výkonu z hlediska § 58 odst. 1 ZDPH nemá vliv proces stanovení jeho hodnoty. Obecně je představitelné, že výsledky vedoucích lékařských pracovníků bude prokázáno, že použití určitého zdravotního přístroje či materiálu, u něhož byl uplatněn nárok na krácený odpočet, je pro uskutečnění určitého zdanitelného plnění na výstupu nezbytné, čímž může být dle konkrétních okolností prokázána vazba přijatého plnění v podobě pořízení takového materiálu, přístroje či jeho servisu na uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu, jejichž poskytování daňový subjekt prokazuje (mj. vystavenými daňovými doklady). Ačkoli obecně dle judikatury SDEU platí, že nárok na odpočet DPH, kterou bylo zatíženo pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady na něj vynaložené jsou jedním z prvků spoluurčujících cenu, není nezbytné vždy prokázat konkrétní odraz nákladů v ceně zdanitelného plnění na výstupu, neboť současně platí, že výsledek ekonomických operací je pro nárok na odpočet irelevantní, jestliže samotné plnění podléhá DPH (viz rozsudek ve věci *Volkswagen financial services*). Ostatně i správce daně v mnoha případech nárok žalobkyně na krácený odpočet daně u pořízení zdravotních

přístrojů akceptoval, aniž se zabýval otázkou kalkulace ceny zdanitelného plnění (např. u přijatého zdanitelného plnění v podobě ultrazvukového přístroje, lehátka k ultrazvukovému vyšetření, automatu mycího a dezinfekčního či centrifugy, u nichž shledal vazbu na poskytovaná zdanitelná plnění pořízení fotografie plodu na gynekologii, interrupce na přání pacientky, sterilizace nástrojů pro cizí subjekty a vyšetření krevní skupiny). Současně nelze *a priori* vyloučit, že primáři oddělení mohou mít určité povědomí o tom, jak jsou stanoveny ceny poskytovaných zdanitelných služeb a co se do nich promítá (např. mohli v minulosti připravovat odborné podklady pro ekonomické oddělení ke stanovení ceny zdanitelných plnění). Obecně tedy nelze souhlasit s žalovaným, že výsledky primářů oddělení nemohly prokázat, jaká přijatá zdanitelná plnění jsou použita k uskutečněným zdanitelným plněním. Nelze přehlédnout, že žalobkyně k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění na vnitropodnikových střediscích označila a předložila některé vystavené daňové doklady (např. FV11215/80001 na sterilizaci zdravotnického materiálu za leden 2015, FV10515/80295 a FV 10515/80523 na klinické studie na interním oddělení, FV10615/80874 a FV10615/80825 na odběry krve na oddělení interna – ambulance). Nelze vyloučit, že výsledky svědků by bylo možné prokázat vazbu uskutečněných zdanitelných plnění žalobkyní přiřazených pouze na vnitropodnikové středisko k určitým přijatým zdanitelným plněním, u nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet (např. medicínskému či kapalnému kyslíku na daných odděleních či služeb TLD, tedy měření radiace přístrojů na centrálním RTG, jak žalobkyně vysvětlila v podání ze dne 2. 7. 2018).

135. Poukazuje-li žalovaný na to, že z čestných prohlášení není patrná přímá vazba na přijatá plnění, která je pro posouzení naplnění podmínky nároku na odpočet daně stěžejní, je třeba zopakovat, že není možné předjímat obsah svědecké výpovědi, který může být konkrétnější a může být ovlivněn i dotazy správce daně a daňového subjektu.
136. Pokud snad žalovaný zamýšlel odmítnout výsledek navržených svědků z důvodu, že žalobkyně primárně neuvedla dostatečně konkrétní tvrzení k vazbě jednotlivých zdanitelných plnění na vstup a zdanitelných plnění na výstup, která by mohla být navrženými výsledky svědků prokázána, s čímž by bylo možné souhlasit, bylo na místě o tom žalobkyni vyrozumět s jasným uvedením takového důvodu (§ 92 odst. 6 daňového řádu), aby měla možnost ještě před vydáním napadeného rozhodnutí na něj procesně reagovat. Nelze přehlédnout, že z návrhu žalobkyně na výsledek svědků bylo patrné, že předpokládala, že bližší vysvětlení vazby jednotlivých vstupů na zdanitelné výstupy mohou správci daně podat právě označení svědci.
137. Pokud žalovaný odůvodňuje neprovedení výslechu svědků tím, že si lze obtížně představit, že by se lékař zabýval tím, zda je určitý přístroj nebo nástroj majetkem žalobkyně, či zadavatele studie, dle názoru soudu nelze v případě primáře oddělení vyloučit, že bude mít informace o tom, zda byl určitý přístroj na daném oddělení pořízen žalobkyní či poskytnut zadavatelem v souvislosti se studií, jakož i o konkrétních probíhajících studiích na daném oddělení a jejich předmětu. Z průběhu daňového řízení navíc neplyne, že by svědci měli vypovídat k tomu, zda žalobkyně nabyla právo nakládat s dodaným zbožím jako vlastník. Pochybnosti správce daně, které hodlala žalobkyně výsledky odstranit, spočívaly v tom, zda přijatá zdanitelná plnění byla použita (též) pro zdanitelná plnění na výstupu.
138. Soud si je vědom, že žalobkyně u převážné většiny zdanitelných plnění na vstupu, u nichž uplatnila nárok na krácený odpočet daně, neidentifikovala konkrétní předmět plnění (a ani

nepředložila všechny přijaté daňové doklady, na nichž by byl uveden), což nepochybně mohlo podstatně ovlivnit reálnou možnost výslechy svědků prokázat vazbu všech jednotlivých přijatých zdanitelných plnění na uskutečněná zdanitelná plnění, např. u přijatých zdanitelných plnění označených v záznamní evidenci pouze jako „servis ZP“, „léky“ či „lékařský materiál“. I pokud by totiž svědci detailně popsali, jaké vstupy jsou pro poskytnutí zdanitelného plnění nezbytné, nebylo by možné je ztotožnit s přijatými zdanitelnými plněními dle daňových dokladů označených v záznamní evidenci, u nichž žalobkyně nárok na krácený odpočet uplatnila. Je však třeba konstatovat, že některá přijatá zdanitelná plnění nebyla vymezena pouze takto obecně. Lze si tak představit, že svědci mohli vypovídat například k využití medicínského či kapalného kyslíku na daných odděleních a jeho případné vazbě na uskutečněná zdanitelná plnění, např. v podobě konkrétních doložených klinických studií či odběrů krve na interním oddělení. Není tak vyloučeno, aby vazba uskutečněných zdanitelných plnění na alespoň některá přijatá zdanitelná plnění mohla být za pomoci výslechu svědků prokázána. Nelze ani předem vyloučit, že navrzení svědci mohli být schopni identifikovat předmět přijatých plnění (např. s ohledem na dodavatele a další údaje v záznamní evidenci) nebo se k použití přijatých zdanitelných plnění pro zdanitelná plnění na výstupu blíže vyjádřit na základě dotazů žalobkyně, která mohla při výslechu jednotlivá plnění dle daňových dokladů specifikovat a daňové doklady doložit. Nejde tak o důkazní návrh, který by ze své povahy nemohl vést k prokázání relevantních skutečností.

139. Soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že odmítnutí provedení výslechu navržených svědků nebylo náležitě odůvodněno, a tato vada řízení mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
140. Soud na okraj dodává, že shora uvedené neznamená, že aprobejuje, aby daňový subjekt rezignoval na povinnost tvrzení a nedostatek tvrzení nahrazoval návrhem na provedení výslechu svědků. Naopak platí, že tvrzení musí předcházet dokazování, přičemž účelnost důkazních návrhů se hodnotí ve vztahu k tvrzením, která mají být navrhovanými důkazními prostředky prokázána. Žalobkyně tedy měla předně sama objasnit přímou a bezprostřední souvislost jednotlivých plnění na vstupu, u nichž byl nárok na odpočet zpochybněn, alespoň s jedním konkrétním zdanitelným plněním na výstupu, popřípadě vysvětlit, proč určité vstupy svou povahou představují obecné režijní náklady, a k prokázání takto doplněných konkrétních tvrzení označit důkazy. Pokud však správce daně nevyhoví návrhu na výslech svědka, musí o tom daňový subjekt vyrozumět s uvedením důvodu (§ 92 odst. 6 daňového řádu). 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, která by jimi měla být prokázána, a nebylo jí tedy umožněno v průběhu daňového řízení na to relevantně reagovat.

Stáže

141. 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.
142. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že např. mezi léky či tělními náhradami 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, podání léků či porízení tělních náhrad 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.

143. Pokud žalobkyně namítá, že úhrady od pojišťovny nereflktují 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 a že by ve smyslu judikatury SDEU náklady vynaložené na jejich porízení 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 stáže, ale souvislost mezi nimi. Argumentace žalovaného, že se ceny vstupů potřebných pro lékařský zákrok do úhrady za stáž nepromítají, lze považovat za spíše doplňkovou úvahu 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

144. Žalobkyně odůvodnila odčitelnost více než sta nákladových položek, zejména oprav zdravotnických přístrojů, tím, že na daném středisku jsou uskutečňovány (mimo jiné) klinické studie.
145. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně neprokázala, že by konkrétní přijatá zdanitelná plnění byla použita ke klinickým studiím. Žalobkyně by musela u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s klinickou studií detailněji *prokázat*, z čeho se jednotlivá studie skládá, u jakého pacienta byla provedena, na jakém zdravotnickém přístroji skutečně proběhala, co bylo do ní zahrnuto za položky a jak souvisí s konkrétním vstupem, přičemž žalobkyně přímou a bezprostřední souvislost přijatého zdanitelného plnění s uskutečněným zdanitelným plněním v podobě klinické studie *neprokázala*. S odkazem na obecnost čestného prohlášení MUDr. N., podle něhož při klinických studiích je využíváno veškeré materiální vybavení, které je na příslušném oddělení využíváno při běžné léčbě pacientů, dovodil, že žalobkyně *není* v případě klinických studií *schopna prokázat*, jaké konkrétní přijaté zdanitelné plnění bylo přímo použito pro uskutečnění konkrétní klinické studie.
146. Žalovaný tedy žalobkyni vytkl, že neprokázala vazbu konkrétních vstupů s konkrétními studiemi, nikoli nedostatek konkrétních tvrzení, které hodlala výsledkem prokázat.
147. Soud souhlasí s žalovaným, že k prokázání existence přímé a bezprostřední souvislosti není postačující, že na určitém středisku jsou prováděna tato zdanitelná plnění a používány blíže

neurčené léky, lékařský materiál či zdravotní přístroje. Jak ale bylo výše uvedeno, žalobkyně navrhla provést výslech MUDr. N.. Na základě předloženého prohlášení nebylo možné předjímat obsah její svědecké výpovědi. Nelze přitom *a priori* zcela vyloučit, že navržená svědkyně, primářka oddělení, na němž měly klinické studie, jejichž uskutečnění na daném oddělení žalobkyně dokládala i vystavenými daňovými doklady, proběhnout, bude schopna popsat, jaká konkrétní přijatá zdanitelná plnění a jakým způsobem jsou ke konkrétním klinickým studiím využívána. Tím, že žalovaný učinil závěr o neunesení důkazního břemene, aniž provedl označený důkaz a tento svůj postup náležitě neodůvodnil, zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Administrativní úkony

148. 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.
149. Tento závěr soud považuje v zásadě za správný. K uplatnění nároku na odpočet ve vztahu ke konkrétnímu plnění (v případě servisu zdravotnických přístrojů často v řádu stovek tisíc Kč) bylo třeba tvrdit a prokázat, že konkrétní přístroje měly vazbu na určitá zdanitelná plnění (resp. alespoň 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.
150. Žalobkyně předložila řadu vystavených daňových dokladů za rok 2015, mimo jiné i doklady o provedení nejrůznějších administrativních úkonů, například faktury pro Okresní správu sociálního zabezpečení Kolín za blíže nespecifikovaná vyšetření pro potřeby sociálního zabezpečení evidované v záznamní evidenci na střediscích pneumologie a ftizeologie – plicní ordinace 1 (ze dne 2. 4. 2015 na částku 1 439 Kč včetně DPH), neurologie – ambulance (ze dne 2. 10. 2015 na částku 2 198 Kč včetně DPH), ortopedie - úrazová ambulance (ze dne 4. 3. 2015 na částku 491 Kč včetně DPH), praktický lékař pro dospělé (ze dne 4. 2. 2015 na částku 268 Kč včetně DPH) a ortopedie – standardní lůžka (ze dne 10. 9. 2015 na částku 268 Kč včetně DPH), pro Krajské ředitelství policie Středočeského kraje za vypracování lékařských zpráv pro označené osoby na částky 235 Kč včetně DPH evidované na střediscích chirurgie – standardní lůžka, RIP – lůžka, dětská chirurgie – ambulance a ortopedie – úrazová ambulance, pro Krajské ředitelství policie Středočeského kraje za nespecifikovaná lékařská vyšetření a odběry krve pro označené osoby na částky 230 Kč včetně DPH evidované na střediscích dětské – JIP, dětské – ambulance a interna – ambulance, za odběry krve pro Krajské ředitelství policie Středočeského kraje na částky 40 Kč včetně DPH evidované na střediscích RIP - lůžka, chirurgie – standardní lůžka či chirurgie – ambulance a za odběr krve na alkohol na středisku interna – ambulance, faktury pro Krajské ředitelství policie Středočeského kraje na částku 775,04 Kč za gynekologické vyšetření osoby na středisku gynekologie - standardní lůžka a na částku 477,12 Kč (ultrasonografické vyšetření pánve a kontrolní vyšetření gynekologem s uvedením bodových hodnot) na středisku gynekologie ambulance, příjmový pokladní blok na poplatek za CD nosič na částku 150 Kč včetně

DPH evidovaný na středisku dětská chirurgie – standardní lůžka či fakturu pro pojišťovnu na poplatek za výpis ze zdravotnické dokumentace pro označeného klienta evidovanou na středisku centrum klinické onkologie.

151. Ačkoli žalobkyně předloženými doklady prokázala uskutečnění konkrétních zdanitelných plnění v roce 2015, neprokázala, jaká přijatá zdanitelná plnění se k nim vztahovala, natož jejich souvislost.
152. Žalobkyně nicméně i ve vztahu k administrativním úkonům navrhla provést výslechy svědků, primáře dětského oddělení MUDr. R. H. a primárky interního oddělení MUDr. E. N., k jejichž neprovedení se soud vyjádřil výše.

Další zdanitelná plnění

153. Soud se shoduje s žalovaným, že střediskový přístup žalobkyně nepostačuje k prokázání vazby jednotlivých přijatých plnění na další uvedená zdanitelná plnění, jako např. nadstandarty, 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.
154. 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 nepřisluší 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.
155. 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. Žalobkyně doložila fakturu ze dne 9. 2. 2015 na částku 263 Kč včetně DPH za nespécifikované výkony pro MVDr. I. D. (pouze) na oddělení biochemie. Z obsahu daňového spisu (záznamní evidence) není patrné, že by žalobkyně pořídila mikroskop sloužící pro plnění pro veterináře, u něhož by uplatnila nárok na odpočet daně v dodatečném daňovém přiznání za prosinec 2014 nebo 2015, který by jí správce daně odmítl uznat. Pokud jde o reagentie a odběrový materiál, v daňovém řízení tyto náklady nebyly blíže specifikovány a popsána jejich souvislost s rozboru krve pro veterinární účely (na středisku OKB – OKB, k němuž žalobkyně doložila doklad o poskytnutí blíže nespécifikovaného plnění pro veterináře, nebyl v záznamních evidencích uveden ani žádný laboratorní materiál). Nelze tedy dospět k závěru, že by na základě žalobkyní předložených vysvětlení v daňovém řízení bylo možné učinit závěr o zjevné souvislosti mezi konkrétními vstupy a výstupy v podobě rozborů krve pro veterinární účely. 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. Lékařský materiál, u něhož uplatňovala nárok na odpočet, žalobkyně nikterak blíže nespécifikovala a ani jej neevidovala ve vztahu k jednotlivým střediskům.

156. 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).
157. K argumentaci ultrazvukovým přístrojem se soud vyjádřil výše.

Obecné nemocniční náklady

158. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že by žalovaný a správce daně pominuli jeho argumentaci, že přijatá zdanitelná plnění představovala režijní náklady ve smyslu judikatury SDEU. Žalovaný i správce daně v případě množství přijatých zdanitelných plnění uplatněný nárok na odpočet akceptovali s tím, že se z povahy plnění jednalo o režijní náklady. V případě ostatních přijatých zdanitelných plnění však žalobkyně neprokázala, že by se jednalo o takový obecný náklad, s čímž soud v obecné rovině souhlasí.
159. 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.
160. 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. Tuto argumentaci soud neshledal důvodnou, neboť žalobkyně v daňovém řízení ani v řízení před soudem nespécifikovala a neprokázala konkrétní přijatá zdanitelná plnění, která by souvisela s tiskem a distribucí propagačních materiálů vydávaných žalobkyní a seznamujících veřejnost s veškerými aktivitami nemocnice. Ze záznamných evidencí z let 2014 a 2015 není ani patrné, o jaké daňové doklady, u nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, by se mělo jednat, natož aby byla prokázána jejich souvislost s ekonomickou činností žalobkyně. Žalobkyně byla v daňovém řízení dostatečně vyzvána, aby prokázala, že jednotlivá přijatá zdanitelná plnění, u nichž uplatnila nárok na krácený odpočet daně, byla použita též pro zdanitelná plnění, což ve vztahu k plněním dle daňových dokladů, které měly dle názoru žalobkyně souviset s tiskem a distribucí propagačních materiálů, neučinila.
161. Soud nezpochybňuje, že pokud by žalobkyně poskytla konkrétní vysvětlení, bylo by možné vzhledem ke specifické povaze její činnosti, i s přihlédnutím k právním požadavkům na hmotné vybavení, u řady položek dospět k závěru, že jde o režijní náklady, což ostatně nevyloučil ani správce daně a žalovaný. To však žalobkyně v daňovém řízení neučinila. Žalobkyně v žalobě nepoukázala na žádná další konkrétní přijatá zdanitelná plnění, u nichž takové dostatečné vysvětlení poskytla.
162. Pokud žalobkyně v žalobě namítla, že u některých přijatých plnění, zpravidla nepřímých nákladů, je vazba na zdanitelné výstupy zcela evidentní bez jakéhokoli dokazování, a poukazuje na některé typy plnění, dle názoru soudu jde o nový žalobní bod, který nebyl

uplatněn ve lhůtě pro podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Soud se jím proto nemůže zabývat (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Pouze na okraj soud uvádí, že se neztotožňuje s žalobkyní, že by s ohledem na výše předestřený výklad bylo možné obecně konstatovat existenci evidentní vazby u veškerého, resp. jakéhokoli blíže nespécifikovaného materiálního vybavení příslušných oddělení. K tomu lze poukázat na správcem daně uvedený příklad uložení těl na patologii. Lze důvodně pochybovat o tom, že veškeré hmotné vybavení oddělení patologie souvisí i s tímto zdanitelným plněním (či s celkovou činností žalobkyně). Na pochybnosti vyslovené správcem daně však žalobkyně nereagovala a neposkytla žádné vysvětlení. Za situace, kdy přijatá zdanitelná plnění nebyla převážně blíže specifikována, nelze takto obecný závěr ve vztahu k materiálnímu vybavení oddělení učinit. Nebylo by úkolem soudu, pokud by se tedy mohl žalobním bodem věcně zabývat, aby za žalobkyni domýšlel argumentaci ke konkrétním zdanitelným plněním. Pokud jde o „rozvody kyslíku a medicínálních plynů“, z obsahu daňového spisu neplyne, že by žalobkyni nebyl uznán odpočet u přijatého zdanitelného plnění spočívajícího v „rozvodu kyslíku a medicínálních plynů“. Soud souhlasí s žalovaným, že ani u veškerého blíže nespécifikovaného zdravotnického materiálu (který zahrnuje tisíce nespécifikovaných položek označených „lék. materiál“ v hodnotě desítek milionů ročně) nelze konstatovat, že jde o režijní náklad ve smyslu judikatury SDEU, byť jistě může i taková plnění zahrnovat, což by ovšem musela žalobkyně konkrétně tvrdit a prokázat. Nelze ani vyloučit, že obecným režijním nákladem mohou být náklady na opravy vozidel, soud však nesouhlasí s žalobkyní, že by tento závěr byl zcela evidentní bez jakéhokoli vysvětlení. Bylo na žalobkyni, aby s ohledem na pochybnosti vyjádřené správcem daně stran průkaznosti předložené záznamní evidence poskytla vysvětlení i k opravám vozidel evidovaným převážně na středisku „doprava zdravotnická – přeprava pacientů a lékařů“ a k jejich souvislosti s její celkovou ekonomickou činností, a umožnila tak ověřit, že nejsou používány pouze pro potřeby plnění osvobozených od daně dle § 58 ZDPH. Rovněž v případě bezpečnostně technických prohlídek majetku bylo třeba předně specifikovat a prokázat, o prohlídky jakého majetku se jedná, aby bylo vůbec možné souvislost posoudit.

Zdravotnický materiál

163. 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 v obou zdaňovacích obdobích náklady na zdravotnický materiál a léky v hodnotě přesahující 150 mil. Kč bez DPH.
164. 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.
165. Sledování využití jednotlivých jehel však žalovaný ani správce daně po žalobkyni nepožadovali. Žalovaný v bodě 64 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.

166. 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.
167. Žalobkyně sice uvádí, že vstupy nesouvisející s žádným zdanitelným plněním z uplatněných nákladů vyloučila, avšak toto tvrzení 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.
168. 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 chirurgií). V tomto ohledu by stačilo například doložit, že nakoupila chirurgické jehly, které 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 zdravotnického personálu, nicméně nikoliv nepřiměřeně zatěžující.

Zásada legitimního očekávání

169. Žalobkyně též namítla, že správce daně postupoval v rozporu se zásadou legitimního očekávání, neboť vydal svá rozhodnutí navzdory tomu, že v rámci kontrolních postupů v souvislosti s dodatečnými daňovými priznáními za rok 2010 a 2011 shodnou metodiku žalobkyně nezpochybnil, ačkoli měl k dispozici obdobné podklady, čímž dle názoru žalobkyně založil správní praxi při posuzování nároku na odpočet daně.
170. 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 NSS ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016-54).
171. V rozsudku ze dne 20. 10. 2021, č. j. 2 Afs 286/2020-39, NSS konstatoval, že daňový subjekt se na základě toho, že v minulosti bylo něco správcem daně nerozporováno, může spolehnout jen na to, že pokud bude obdobná transakce v budoucnu zpochybněna, musí mít pro takový krok správce daně racionální důvody, které sice zahrnují vysvětlení, proč minulé transakce obdobné povahy zpochybněny nebyly, avšak způsobilým vysvětlením je i to, že některé transakce, o nichž by při bližším zkoumání mohly vzniknout pochybnosti,

pozornosti správce daně uniknou. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 363/2019-50, „jako protizákonnou lze hodnotit libovůli spočívající v dvojím různém posouzení téže věci, ovšem v otázce, kterou správce daně v konkrétních případech skutečně posuzoval. Neprověření či pouhé přehlédnutí určité skutečnosti, a tedy neposouzení právního vztahu, nelze zaměňovat s jeho aprobační správce daně (viz takto rozsudky ze dne 2. 3. 2011, čj. 1 Afs 9/2011-199, věc AGRA Deštná, bod 19, respektive ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, věc EURO PRIM, č. 1572/2008 Sb. NSS, právní věta III).“

172. Ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období prosinec 2011, která byla zahájena na základě dodatečného daňového přiznání žalobkyně dne 3. 6. 2014, protokolu o ústním jednání č. j. 3028096/14/2111-05403-208123 ze dne 1. 9. 2014, jímž byly žalobkyni sděleny pochybnosti vzniklé správci daně v průběhu této daňové kontroly a protokolu o ústním jednání ze dne 1. 12. 2014, č. j. 4234369/14/2111-60563-204247, při němž byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, vyplývá, že správce daně na základě záznamní evidence za rok 2011 a vysvětlujícího dopisu, které byly ve vztahu k uvedenému zdaňovacímu období předloženy, nevyjádřil pochybnosti a nevyzval žalobkyni k prokázání, že přijatá zdanitelná plnění použila v rámci své ekonomické činnosti (též) pro uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně tedy metodiku žalobkyně v rámci daňové kontroly nerozporoval, současně však ani skutečně věcně neposuzoval, zda žalobkyní předložené podklady (záznamní evidence a vysvětlující dopis) prokazují splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet v krácené výši u všech přijatých zdanitelných plnění. Svůj postup ve vztahu k nárokům na krácený odpočet uplatněným v dodatečných daňových přiznáních za zdaňovací období prosinec 2014 a 2015 a důvod vzniklých pochybností správce daně dostatečně odůvodnil.
173. Skutečnost, že za zdaňovací období prosinec 2010 a 2011 správce daně postup žalobkyně při uplatnění kráceného nároku na odpočet při podání dodatečných daňových přiznání nezpochybnil, nemohla založit u žalobkyně legitimní očekávání, že nebude do budoucna správce daně splnění hmotněprávních podmínek přezkoumávat. Daňová kontrola za prosinec 2011, o níž žalobkyně zejména opírala své legitimní očekávání, byla navíc zahájena až v polovině roku 2014 a ukončena na jeho konci, a nemohla tedy ani ovlivnit metodiku, podle níž byly u žalobkyně evidovány vstupy a výstupy v průběhu tohoto roku. Jak zdejší soud konstatoval již v rozsudku č. j. 55 Af 7/2018-142, legitimní očekávání může založit pouze ustálená správní praxe vykazující prvek dlouhodobosti a stability, a postup k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2010, který představuje méně rozsáhlý kontrolní nástroj, tak 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. Nadto se jednalo pouze o kontrolní postupy jednoho správce daně v prvním stupni, nikoli žalovaného, který mohl případně nařídit přezkoumání rozhodnutí.
174. Žalobkyně byla navíc již v průběhu roku 2015 informována o tom, že správce daně na základě dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2012 zahájil daňovou kontrolu a požaduje doložit vazbu konkrétních přijatých plnění na konkrétní zdanitelná plnění, přičemž obdobně postupoval i ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2013 (srov. rozsudek č. j. 55 Af 7/2018-142). V době, kdy žalobkyně uplatnila nárok na krácený odpočet za zdaňovací období prosinec 2014 a 2015, tedy byly žalobkyni již několik let známy výhrady správce daně ohledně nedostatečné průkaznosti záznamní evidence založené na tzv. střediskovém přístupu, jakož i požadavek na prokázání vazby

konkrétních přijatých plnění na zdanitelná plnění na výstupu. Správce daně postupoval vůči žalobkyni obdobně jako v případě dodatečných daňových příznání za prosinec 2012 a 2013 a bezprostředně po podání dodatečných daňových příznání za prosinec 2014 a 2015 žalobkyni seznámil se svými pochybnostmi a vyzval ji, aby prokázala, že přijatá zdanitelná plnění byla použita též pro plnění zdanitelná, a jsou tedy splněny hmotněprávní podmínky nároku na krácený odpočet daně. 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.

175. 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 daném případě v souladu s § 5 odst. 1 daňového řádu v tomto případě akcentovali zásadu legality. Námitka porušení zásady legitimního očekávání tedy není důvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

176. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí pro vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) 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.).
177. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupci žalobkyně náleží odměna za tři úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu, celkem tedy 9 300 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 900 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 10 200 Kč, ve výši 2 142 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 10. února 2022

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