



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **Oblastní nemocnice Kolín, a.s., nemocnice Středočeského kraje**
sídlem Žižkova 146, 280 02 Kolín

zastoupená advokátem JUDr. Martinem Bohuslavem
sídlem Italská 2581/67, 120 00 Praha 2

proti

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 25. 2. 2022, č. j. 7145/22/5300-21441-711676,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně je oblastní nemocnicí, která v rámci své ekonomické činnosti poskytuje primárně zdravotní péči, tedy služby plně osvobozené od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) bez nároku na odpočet daně. Kromě toho žalobkyně poskytuje zdanitelná plnění na výstupu s nárokem na odpočet daně.
2. Dne 18. 1. 2019 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání k DPH za prosinec 2016, ve kterém uplatnila nárok na odpočet daně v krácené výši podle § 76 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“) v celkové výši 4 176 327 Kč. Žalobkyně rozčlenila plnění, na jejichž základě nárok uplatnila, do kategorií *provozně technické náklady, sklad zdravotnického materiálu, materiálně technické zásoby a investice*.
3. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 5. 2. 2021 dodatečný platební výměr, č. j. 467369/21/2111-50523-203374 (dále jen „dodatečný platební výměr“), jímž uznal žalobkyní nárokovaný odpočet daně ve výši 888 604 Kč. Správce daně však dospěl na základě daňové kontroly k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost kráceného nároku na odpočet daně ve výši 3 287 723 Kč, neboť tato přijatá plnění byla primárně určena a využívána pro poskytování zdravotní péče, tedy pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 58 zákona o DPH, přičemž u nich není zřejmá přímá a bezprostřední vazba k uskutečněným zdanitelným plněním. Naproti tomu správce daně uznal uplatněný nárok na odpočet daně za část plnění zahrnutých mezi tzv. režijní náklady (např. kancelářské potřeby, PC technika, vybavení personálu, plnění související s úklidem a vybavení společných prostor) a za některá plnění z kategorie náklady (např. diagnostické a laboratorní reagentie, oprava a servis zdravotnické techniky, právní a jiné odborné služby) a investice (např. dva EKG přístroje nakoupené na oddělení interny a parní sterilizátor).
4. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, ke kterému doložila další důkazní prostředky k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně v krácené výši.
5. Dne 25. 2. 2022 vydal žalovaný v záhlaví označené rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž na základě předložených důkazů změnil dodatečný platební výměr ve prospěch žalobkyně tak, že jí uznal krácený nárok na odpočet ve výši 2 710 125 Kč. Žalovaný s odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) zdůraznil, že přímou a bezprostřední vazbu mezi přijatými plněními a jejich použitím ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH je povinen prokazovat daňový subjekt, tedy žalobkyně. Ve vztahu k části uplatněného nároku na odpočet daně však žalobkyně této povinnosti ani předložením dalších důkazních prostředků podle žalovaného nedostála (srov. odst. 65-70, 72-74, 80-81, 85, 87, 90, 92, 100-102 a 114-115 napadeného rozhodnutí). Žalovaný v této souvislosti upozornil, že žalobkyně se nemohla zprostit povinnosti tvrdit a prokázat přímou a bezprostřední souvislost plnění na vstupu s jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, obecným tvrzením, že generování zdanitelných plnění nelze zcela

oddělit od poskytování osvobozené zdravotní péče. Žalovaný dále shledal, že provedení výslechu svědků (lékařského personálu a experta Ministerstva zdravotnictví) by bylo nadbytečné, resp. by pro prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně ničeho nepřineslo, neboť jejich výpovědi by nebyly způsobilé nahradit absenci tvrzení žalobkyně ke každému z několika tisíc vstupů a jejich propojení s obecně pojmenovanými zdanitelnými plněními na výstupu. Přílohou napadeného rozhodnutí je CD (č. 1. 24 spisu žalovaného), které obsahuje sumarizaci uplatněných zdanitelných plnění, u kterých byl nárok na odpočet daně po doplnění dokazování vyhodnocen jako oprávněný.

II. Obsah podání účastníků

6. Žalobkyně v žalobě vymezuje čtyři okruhy žalobních bodů, ve kterých zpochybňuje zákonnost postupu a věcných závěrů daňových orgánů.
7. Žalobkyně předně namítá, že v dodatečném daňovém přiznání neuplatnila nárok na odpočet daně v krácené výši u všech přijatých vstupů, nýbrž nejprve identifikovala vstupy, které se vztahují k interním oddělením generujícím pouze osvobozená plnění a vstupy vztahující se k těmto oddělením vyloučila. Dále z nároku na odpočet vyloučila nákladové položky, které byly pořizovány na interní oddělení, jež generovala zdanitelná plnění, nicméně pro tato zdanitelná plnění nemohla být použita (např. specifická léčiva, zdravotnické přístroje, zdravotní materiál v podobě implantátů apod.). Krácený nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 6 a § 76 zákona o DPH pak uplatnila pouze z daňových dokladů na vstupu zaúčtovaných na odděleních generujících jak osvobozená plnění, tak i zdanitelná plnění, případně u vstupů, jež svou povahou mohou být považovány za režijní náklady. V této souvislosti žalobkyně uvádí, že zákon o DPH upravuje pouze formu krácení odpočtu daně prostřednictvím tzv. *pro rata* metody, podle které je nárok na daně krácen vždy koeficientem podle § 76 zákona o DPH nehledě na to, jaký je skutečný poměr mezi hodnotou vstupů a osvobozených (resp. zdanitelných) výstupů. Ustanovení čl. 173 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) sice členským státům umožňuje stanovit tento poměr i jinak, nicméně Česká republika této možnosti nevyužila. V důsledku chybějící implementace čl. 173 odst. 2 směrnice o DPH však zákon o DPH znemožňuje, aby plátce v praxi nemusel sledovat zcela konkrétní využití každého jednotlivého nakoupeného zdanitelného plnění a uplatňovat na základě přímé přiřaditelnosti vždy nárok na odpočet daně u každého marginálního vstupu na úrovni kusu materiálu, dílčí části služby apod. Vzhledem k tomu musí být podle žalobkyně zákonná konstrukce krácení odpočtu *pro rata* metodou vykládána tak, že umožňuje uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu v provozech, kde je nemožné zjistit, v jaké míře který vstup, resp. jeho dílčí část (např. kus materiálu), slouží k jakým činnostem, tj. kdy je pouze zjistitelné, zda slouží jak pro osvobozená, tak zdanitelná plnění. Daňové orgány však zcela svévolně zastávají výklad, že nárok na krácený odpočet daně nemůže daňový subjekt uplatnit, pokud neprokáže ke každému konkrétnímu plnění na vstupu přímou a bezprostřední souvislost s konkrétním plněním na výstupu. Existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi výdaji týkajícími se plnění na vstupu a plněními na výstupu, které zakládají nárok na odpočet, se však obecně vyžaduje

pouze v případě přímých nákladů, nikoliv nákladů nepřímých. Ani judikatura SDEU [rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2013 ve věci C-104/12, *Becker* (dále jen „rozsudek *Becker*“)] navíc po plátcích nepožaduje povinnost *absolutně individuálně* přiřazovat každé přijaté zdanitelné plnění ke konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému výstupu, jak činí daňové orgány.

8. Žalobkyně má dále za to, že daňové orgány nesprávně interpretovaly požadavky kladené na nepřímé (tzv. režijní) náklady. S odkazem na rozsudek SDEU ze dne 18. 10. 2018 ve věci C-153/17, *Volkswagen financial services (UK) Ltd* (dále jen „rozsudek *Volkswagen*“) žalobkyně upozorňuje, že v podmínkách její ekonomické činnosti (zdanitelné i osvobozené) je nezbytné za režijní náklad považovat materiální a technické vybavení a nákupy služeb, které musí nemocnice vynakládat na zabezpečení svého chodu a poskytování všech svých služeb. Požadavek na minimální materiální a technické vybavení pak vyplývá jednak ze specifické regulace zdravotnictví [zejména vyhlášky č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 92/2012 Sb.“)], jednak z faktické nezbytnosti, např. na základě požadavku zadavatele klinického hodnocení, že studie musí být provedena na určitém specializovaném oddělení. Podle žalobkyně však daňové orgány aplikovaly závěry rozsudku *Volkswagen* zcela mechanicky a za režijní náklady považovaly pouze náklady na administrativu, čímž z kráceného nároku na odpočet daně učinily naprosto nefunkční institut a aplikovaly jej v rozporu se zásadou daňové neutrality. Vzhledem k tomu žalobkyně považuje za nesprávné závěry žalovaného ohledně oprávněnosti položek v kategorii investice, konkrétně např. defibrilátoru Phillips a kapnometrických modulů pořízených na jednotku intenzivní péče interny, jimiž musí nemocnice podle vyhlášky č. 92/2012 Sb. disponovat. Chybně též byly podle žalobkyně posouzeny např. položky zdravotnického materiálu, náklady na nákup reagentů a náklady na opravu a provoz vozového parku, které rovněž spadají mezi režijní náklady ve smyslu vyhlášky č. 134/1998 Sb., kterou se vydává seznam zdravotních výkonů s bodovými hodnotami, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 134/1998 Sb.“).
9. Žalobkyně rovněž namítá, že daňové orgány vycházely z nesprávně zjištěného skutkového stavu. V této souvislosti žalobkyně upozorňuje, že unesla důkazní břemeno k prokázání souvislosti mezi přijatými plněními a zdanitelnými výstupy, neboť podle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 24/2019 - 65 (dále jen „rozsudek *Nemocnice Pelhřimov*“), zcela postačuje sestavení seznamu léků a přístrojů, které se standardně používají ke zdanitelným plněním, tj. prokázání souvislosti na obecné bázi, přičemž u některých vstupů je souvislost se zdanitelnými výkony takřka samozřejmá a k jejímu prokázání stačí pouhé vysvětlení daňového subjektu (např. prohlášení či výpovědi lékařského personálu). Na podporu své argumentace žalobkyně dále odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2021, č. j. 55 Af 7/2018 - 142 (dále jen „rozsudek *Nemocnice Kolín I*“), který se týkal jejich nároků na nadměrný odpočet za zdaňovací období prosinec 2012 a 2013.

10. Žalobkyně konečně namítá, že daňové orgány pochybily, pokud neprovedly jí navržené důkazy (výsledky svědků a znalecký posudek) pro nadbytečnost a absenci vypovídací potence. Zejména navržené výsledky svědků totiž mohly kvalifikovaně postavit najisto, co přesně bylo obsahem jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění (např. interrupce, klinických studií, administrativních úkonů, stáží atd.) a jak s nimi souvisela konkrétní přijatá plnění, a dále zda je dána přímá souvislost se zdanitelnými vstupy nebo souvislost obecně ke všem ekonomickým činnostem v případě režijních nákladů. Postupem daňových orgánů bylo podle žalobkyně zasaženo do jejího práva na provedení důkazů a byla jí zmařena možnost unést důkazní břemeno. V daném případě je dle žalobkyně evidentní, že konkrétní lékařští pracovníci byli vzhledem ke svému zaměření a vztahu k jednotlivým oddělením i zdanitelným plněním způsobilí prokázat, nakolik každý konkrétní uplatňovaný vstup souvisí s tvrzenými zdanitelnými výstupy, či zda jde o náklad obtížně přiřaditelný, který jako režijní náklad souvisí s celkovou ekonomickou činností nemocnice. Podle žalobkyně postup daňových orgánů zcela ignoruje závěry rozsudku *Nemocnice Kolín I*, podle kterého nelze provedení svědeckých výpovědí „a priori odmítnout z důvodu, že svědek nemá dostatečně konkrétní informace o průběhu zdanitelných plnění (o čemž lze u vedoucích zdravotních pracovníků pochybovat) a bude vypovídat neurčitě.“
11. Žalovaný se žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Žalovaný zejména popírá, že by trval na absolutní přiřaditelnosti každého plnění ke konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému plnění. Žalobkyně měla prokázat pouze přímou a bezprostřední souvislost předmětných plnění na vstupu s jedním nebo několika plněními na výstupu, která zakládají nárok na odpočet daně, což je ve světle recentní judikatury správních soudů k nároku nemocnic jakožto daňových subjektů na odpočet DPH v krácené výši zcela legitimní požadavek. Ve vztahu k dílčím žalobním námitkám žalovaný rekapituluje nosné závěry napadeného rozhodnutí, na nichž setrvává. Závěrem žalovaný upozorňuje, že v podstatné části uplatněných zdanitelných plnění na vstupu byl nárok na krácený odpočet daně uznán. Pouze u zlomku případů, ve kterých absentovalo konkrétní tvrzení žalobkyně či doložení takových důkazních prostředků, na základě nichž by bylo patrné, jaká konkrétní přijatá zdanitelná plnění byla použita k jakým uskutečněným zdanitelným plněním, nemohl být uplatněný nárok uznán.
12. Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně replikou, ve které opakovaně namítala, že daňové orgány vykládají zákon o DPH v rozporu s unijním právem a judikaturou SDEU. Žalobkyně dále zdůraznila, že unesla důkazní břemeno, přičemž odpočty u defibrilátoru a kapnometrických modulů měly být kvalifikovány jako režijní náklady. Konečně označila za nezákonný postup daňových orgánů, které odmítly provést jí navržené důkazní prostředky.
13. Při ústním jednání dne 9. 2. 2023 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích a shrnuli jejich podstatné body. Substituční zástupkyně žalobkyně se podrobněji vyjádřila k problematice režijních nákladů, s odkazem na příslušnou judikaturu SDEU shrnula jejich povahu. Speciálně se pozastavila u položky defibrilátor, jímž musejí být povinně vybaveny nejen zdravotnická zařízení, ale i jiné instituce kam vstupuje veřejnost a kde může dojít

k nutnosti poskytnout první pomoc, tedy například i soudy nebo třeba sportovní stadiony. Rozvedla příklad hokejových stadionů, které pokud by nebyly vybaveny defibrilátory, tak by se vystavovaly porušení příslušných právních předpisů a těžko by pak mohly prodávat vstupenky na utkání či vůbec realizovat svůj provoz, přesto náklady na zakoupení defibrilátorů evidují jako plnění na vstupu s nárokem na odpočet. Jde totiž o náklady nutné k vlastnímu provozu, tudíž je nutno je považovat za typický režijní náklad. Ve vztahu ke zdravotním zařízením pak odkázala na obsah vyhlášky č. 92/2012 Sb., podle níž jsou zařízení tohoto typu nezbytná k tomu, aby nemocnice či jiné zdravotnické zařízení mohlo být legálně provozováno, což jen umocňuje, že jde skutečně o náklad nezbytný. Dále se podrobněji vyjádřila k namítanému nevyslechnutí navržených svědků, poukázala přitom na předchozí rozsudky zdejšího soudu, v nichž byl tento nedostatek důvodem ke zrušení rozhodnutí daňové správy, která přesto v nyní posuzované věci trvala na tom, že ve vztahu k části dokladovaných nákladů nemohou mít výpovědi svědků dostatečnou vypovídací potenci. Zástupkyně žalovaného při jednání odkázala primárně na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž dle jejího názoru byly uvedené otázky vypořádány dostatečně.

III. Posouzení věci soudem

14. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel soud v souladu s § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, jimiž je podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. vázán. Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
15. Podstatou sporu je v posuzované věci otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně v krácené výši ve smyslu § 72 a 76 zákona o DPH za zdaňovací období prosinec 2016.
16. Daňové orgány podstatnou část žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně v krácené výši uznaly. Ve vztahu k nárokovanému odpočtu ve výši 1 466 202 Kč nicméně dospěly k závěru, že žalobkyně podmínky pro jeho přiznání neprokázala.

III. a) Obecná východiska

17. Společný systém DPH stojí na principu, že daň je vybírána za každé dodání zboží a za každé poskytování služeb, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu (srov. rozsudek SDEU ze dne 18. 10. 2007, C-97/06, *Navicon*, odst. 21). Tento základní princip je dále rozpracován a konkretizován v jednotlivých ustanoveních směrnice o DPH, z nichž vychází i česká právní úprava. Pro posuzovanou věc jsou rozhodná následující ustanovení:

18. Podle čl. 168 písm. a) a b) směrnice o DPH „[j]sou-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.“
19. Podle čl. 173 odst. 1 směrnice o DPH „[v] případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná podle článků 168, 169 a 170, tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění.“
20. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH „[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.“
21. Podle § 72 odst. 6 zákona o DPH „[p]oužije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen ‚odpočet daně v částečné výši‘), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.“
22. Podle § 76 odst. 1 písm. a) zákona o DPH [p]oužije-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.“
23. Podle § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH se mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně řadí plnění spočívající ve zdravotních službách a dodání zdravotního zboží (§ 58 zákona o DPH).
24. Z konstantní judikatury SDEU vyplývá, že osoba povinná k dani má v zásadě nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu, jestliže se prokáže, že zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění tohoto nároku byly použity pro účely jejích zdanitelných plnění a že na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (srov. rozsudky ze dne 6. 9. 2012, C-324/11, *Tóth*, bod 26, ze dne 22. 6. 2016, C-267/15, *Gemeente Woerden*, odst. 34 a 35, či rozsudek *Volkswagen*, odst. 38). Cílem systému odpočtů je zcela sejmout z osoby povinné k dani zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jejích veškerých hospodářských činností, což odpovídá zásadě neutrality společného systému DPH.

25. K tomu, aby byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je podle SDEU v zásadě nezbytné, aby existovala **přímá a bezprostřední souvislost** (angl. *direct and immediate link*, fr. *lien direct et immédiat*) mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet [srov. rozsudky ze dne 8. 6. 2000, C-98/98, *Midland Bank* (dále jen „rozsudek *Midland Bank*“), bod 24, a ze dne 22. 2. 2001, C-408/98, *Abbey National*, odst. 26]. Nelze totiž uplatňovat odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění, která nejsou následně využita pro uskutečnění zdanitelného plnění, neboť by tak výsledná daň nebyla odvedena (srov. rozsudky NSS ze dne 7. 10. 2019, č. j. 1 Afs 253/2018 - 45, odst. 29). Pokud jde o povahu přímé a bezprostřední souvislosti, která musí existovat mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu, dospěl SDEU k závěru, že není realistické pokoušet se dosáhnout v tomto ohledu přesnější formulace. S ohledem na rozmanitost plnění v rámci obchodní a profesní činnosti není možné poskytnout vhodnější odpověď, pokud jde o způsob, jak určit ve všech případech vztah, který musí existovat mezi plněními na vstupu a plněními uskutečněnými na výstupu, aby byla DPH odvedená na vstupu odpočitatelná (srov. rozsudek *Midland Bank*, odst. 25, a rozsudek *Becker*, odst. 21). Obecně však platí, že při hodnocení kritéria přímé a bezprostřední souvislosti jsou příslušné daňové orgány a vnitrostátní soudy povinny zohlednit všechny okolnosti, za nichž proběhla dotčená plnění a přihlídnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani (srov. rozsudek *Midland Bank*, odst. 25, a rozsudek *Becker*, odst. 22).
26. Nárok na odpočet lze nicméně přiznat osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných **režijních nákladů** (angl. *general costs*, fr. *frais généraux*) této osoby povinné k dani a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady totiž mají podle SDEU přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (srov. rozsudek *Midland Bank*, bod 31, rozsudek ze dne 26. 5. 2005, C-465/03, *Kretztechnik*, bod 36, a rozsudek *Becker*, bod 20, a rozsudek ze dne 14. 9. 2017, C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, bod 29 a v něm citovanou judikaturu, a rozsudek *Volkswagen*, bod 42).
27. Nutno zdůraznit, že z hlediska nároku na odpočet DPH není rozhodné, jestli mělo přijaté zdanitelné plnění ekonomický charakter přímého či režijního nákladu, ale zda bylo použito k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu podle § 72 zákona o DPH. Pokud však osoba povinná k dani použije přijaté zdanitelné plnění i k uskutečnění jiného než zdanitelného plnění, může uplatnit nárok na odpočet pouze v krácené výši ve smyslu § 76 odst. 1 zákona o DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014 - 93, č. 3241/2015 Sb. NSS, odst. 30, a rozsudek *Nemocnice Pelhřimov*, odst. 16).
28. Jak upozornili oba účastníci, aplikací těchto obecných východisek na případy nemocnic jakožto daňových subjektů uplatňujících nárok na odpočet daně v krácené výši ve smyslu § 72 a 76 zákona o DPH se správní soudy již zabývaly (srov. rozsudek *Nemocnice Pelhřimov*

a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 5. 5. 2021, č. j. 52 Af 43/2020 - 70). Ve vztahu k nárokům uplatňovaným žalobkyní za odlišná zdaňovací období pak již Krajský soud v Praze vynesl rozsudek *Nemocnice Kolín I* (srov. jemu předcházející zrušující rozsudek NSS ze dne 6. 9. 2021, č. j. 2 Afs 232/2020 - 70), a rozsudek ze dne 10. 2. 2022, č. j. 55 Af 64/2020 - 65 (dále jen „rozsudek *Nemocnice Kolín II*“).

29. Při zohlednění shora nastíněných obecných východisek, jakož i závěrů správních soudů v citovaných rozsudcích, soud přistoupil k posouzení jednotlivých žalobních bodů.

III. b) Posouzení žalobních bodů

30. Soud předesílá, že žalobkyně v podstatné části žalobě pouze opakuje argumentaci uplatněnou v průběhu daňového řízení. Jakkoliv je takový způsob argumentace do jisté míry pochopitelný, soud zdůrazňuje, že není jeho úlohou, aby žalobkyni opakovaně vysvětloval důvody, pro které byly její námitky shledány lichými, mylnými či vyvrácenými, pokud závěry daňových orgánů v tomto směru ob stojí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128, odst. 16). Ztotožní-li se proto soud při posouzení žalobních námitek se závěry daňových orgánů, bude na ně pouze odkazovat, případně je jen stručně zrekapituluje.

Přímá a bezprostřední souvislost mezi zdanitelnými vstupy a výstupy

31. Soud předně nepřisvědčil žalobní námitce, že daňové orgány kladly na žalobkyni svévolné požadavky a trvaly na prokázání *absolutní individuální přiřaditelnosti* jednotlivých plnění na vstupu s jedním či několika plněními na výstupu. Při posuzování podmínek pro uplatnění kráceného nároku na odpočet daně naopak daňové orgány postupovaly zcela v souladu s § 72 a § 76 zákona o DPH a nijak nevybočily z požadavků kladených judikaturou SDEU a NSS.

32. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně k dodatečnému daňovému přiznání za prosince 2016 přiložila záznamní evidenci s daňovými doklady (CD se souborem *Kolín_2016_Záznamní_evidence.xlsx*), na jejichž základě uplatnila nadměrný odpočet v celkové výši 4 176 327 Kč. Žalobkyně dále správci daně předložila CD s *Mapou plnění*, v níž byly k jednotlivým střediskům nemocnice přiřazeny obecné popisy uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně předloženou záznamní evidenci posoudil a dospěl k závěru, že existují zásadní pochybnosti stran souvislosti přijatých zdanitelných plnění s uskutečněnými zdanitelnými plněními, jak byly tvrzeny žalobkyní. Správce daně proto žalobkyni podle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) vyzval k prokázání toho, že mezi předmětnými přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními existuje *přímá a bezprostřední souvislost* (výzva ze dne 20. 1. 2020, č. j. 64097/20/2111-60562-203688). Zároveň správce daně upozornil, že nijak nerozporuje nárok na odpočet daně v krácené výši u nákladů, které jsou součástí

obecných výdajů žalobkyně (tj. nákladů na kancelářské potřeby, PC techniku, nábytek atd.). Z předmětné výzvy jednoznačně vyplývá, k prokázání jakých skutečností byla žalobkyně vyzvána a z jakých důvodů správci daně pochybnosti o skutečnostech uvedených v dodatečném daňovém přiznání vznikly. Nutno zdůraznit, že žalobkyně v průběhu daňového řízení ani v žalobě neunesení důkazního břemene správcem daně ve vztahu k těmto pochybnostem nenamítala. Soud proto vycházel z toho, že důkazní břemeno ohledně existence *přímé a bezprostřední souvislosti* mezi konkrétními plněními na vstupu a (jedním či několika) plnění na výstupu, přešlo zpět na žalobkyni.

33. Není pravdou, že by správce daně v průběhu daňového řízení z takto vymezeného požadavku na prokázání souvislosti mezi plněními na vstupu a na výstupu vykročil a trval na prokázání absolutní individuální přiřaditelnosti těchto plnění, jak namítala žalobkyně. Stejně tak žalovaný v rámci odvolacího řízení nekladl na žalobkyni žádné excesivní požadavky, které by popíraly podstatu nároku na krácený odpočet DPH ve smyslu § 76 zákona o DPH. Jak ostatně vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný část uplatněného nároku na odpočet daně žalobkyni neuznal právě kvůli neprokázání *přímé a bezprostřední souvislosti* daných plnění na vstupu s doloženými uskutečněnými plněními, nikoliv kvůli tomu, že by trval na prokázání *absolutní individuální přiřaditelnosti* těchto plnění (srov. odst. 172-173 napadeného rozhodnutí).
34. Argumentovala-li žalobkyně v žalobě tím, že nárok na odpočet daně v krácené výši podle § 76 zákona o DPH uplatnila pouze z daňových dokladů na vstupu zaúčtovaných na odděleních generujících jak osvobozená plnění, tak i zdanitelná plnění, soud konstatuje, že přiřazení přijatých plnění na určité středisko může být toliko prvním krokem ke splnění povinnosti daňového subjektu tvrdit a prokázat vazbu konkrétních přijatých plnění na konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění, nikoliv však krokem dostačujícím (srov. rozsudky *Nemocnice Pelhřimov*, odst. 35, *Nemocnice Kolín I*, odst. 90, a *Nemocnice Kolín II*, odst. 118). Žalobkyně byla totiž povinna tvrdit a doložit (§ 92 odst. 3 daňového řádu), že konkrétní přijatá plnění se zdanitelnými uskutečněnými plněními – či alespoň jedním z nich – skutečně souvisela, nikoliv pouze že určité náklady směřovaly na oddělení, která poskytovala rovněž zdanitelná plnění. Právě uvedené neznamena, že by bylo nutné provázat každé přijaté plnění na vstupu s konkrétní fakturou na výstupu, jak naznačovala žalobkyně. U každého plnění na vstupu je nicméně třeba alespoň 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). V tomto ohledu soud považuje za zcela nedostatečné obecné a ničím nepodložené tvrzení žalobkyně, že vstupy nesouvisející s žádným zdanitelným plněním (např. specifická léčiva, zdravotnické přístroje, zdravotní materiál v podobě implantátů apod.) z uplatněných nákladů sama vyloučila (bod 4.6 žaloby). Určení, který vstup souvisí se zdanitelným výstupem, totiž nemůže záviset pouze na libovůli daňového subjektu, ale musí být přezkoumatelné daňovými orgány (srov. rozsudek *Nemocnice Pelhřimov*, odst. 34).

35. Soudu není zřejmé, kam směřovala argumentace žalobkyně týkající se krácení odpočtu daně prostřednictvím tzv. *pro rata* metody, resp. údajně nedostatečné implementace čl. 173 odst. 2 směrnice o DPH. Jak správně upozornil žalovaný, aplikace krátícího koeficientu podle § 76 odst. 3 zákona o DPH nastupuje až poté, co je stanoven okruh konkrétních přijatých plnění určených ke krácení (srov. odst. 169 napadeného rozhodnutí). Za situace, kdy daňové orgány u zpochybněných přijatých zdanitelných plnění neshledaly existenci podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně v krácené výši, neboť žalobkyně neprokázala, že tato plnění byla použita též pro zdanitelná plnění, tak nepřicházela aplikace tzv. *pro rata* metody v úvahu (srov. rozsudky *Nemocnice Pelhřimov*, odst. 11, *Nemocnice Kolín I*, odst. 68, a *Nemocnice Kolín II*, odst. 91). K obecné námitce žalobkyně týkající se nedostatečné implementace čl. 173 odst. 2 směrnice o DPH pak soud pouze pro úplnost konstatuje, že zákonem o DPH provedená úprava podmínek, za nichž se uplatní režim kráceného odpočtu, je zcela v souladu s unijním právem (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2009, č. j. 7 Afs 80/2008 - 64). Soud proto neshledal ani tento žalobní bod důvodným.

Režijní náklady

36. Soud se dále zabýval žalobní námitkou, podle které daňové orgány nesprávně interpretovaly požadavky kladené na uplatnění režijních nákladů. Žalobkyně konkrétně brojila proti posouzení oprávněnosti dvou položek z kategorie investice (defibrilátoru Phillips a kapnometrických modulů pořízených na jednotku intenzivní péče interny) a dále blíže nespécifikovaných položek zdravotnického materiálu, nákladů na opravu a provoz vozového parku a na nákup reagentů.
37. Soud předně nesouhlasí s názorem žalobkyně, že v podmínkách její ekonomické činnosti (zdanitelné i osvobozené) je nezbytné za režijní náklad ve smyslu rozsudku *Volkswagen* třeba považovat veškeré materiální a technické vybavení a nákupy služeb, které musí nemocnice vynakládat na zabezpečení svého chodu a poskytování všech svých služeb. V rozsudku *Volkswagen* byly sice mezi režijní náklady zařazeny náklady „*související s každodenní administrativou, jako jsou náklady spojené s odborným vzdáváním a přijímáním zaměstnanců do zaměstnání, stravou a nápoji pro zaměstnance, údržbou a zdokonalováním infrastruktury informačních technologií, jakož i kancelářskými prostory a kancelářskými potřebami*“, nicméně pouze „*[v] rozsahu, v němž byly tyto režijní náklady skutečně vynaloženy, přinejmenším v určité míře, za účelem poskytnutí vozidel k dispozici, která jsou zdanitelnými plněními*“ (důraz doplněn, srov. odst. 15 a 44 rozsudku *Volkswagen*). V posuzované věci tak lze za režijní náklady považovat pouze náklady zajišťující běžný chod nemocnice, které byly alespoň v určité míře skutečně vynaloženy k uskutečnění zdanitelného plnění. Nutno připomenout, že povahu jednotlivých nákladů – mají-li být považovány za režijní náklady – přitom zásadně prokazuje daňový subjekt, tedy žalobkyně (srov. rozsudek *Nemocnice Pelhřimov*, odst. 21, *Nemocnice Kolín I*, odst. 79, a *Nemocnice Kolín II*, odst. 103).
38. Neobstojí tvrzení žalobkyně, že daňové orgány vyložily závěry SDEU z rozsudku *Volkswagen* příliš restriktivně, jelikož mezi režijní náklady zahrnuly pouze náklady na administrativu (bod 4.21 žaloby). Žalobkyně zcela přehlídá, že daňové orgány podstatnou

část uplatněných plnění mezi režijní náklady zařadily a nárok na odpočet daně v krácené výši ve vztahu k těmto plněním uznaly. Již správce daně zahrnul mezi režijní náklady např. náklady na kancelářské potřeby, kuchyňské vybavení, PC techniku, plnění související s úklidem, vybavení společných prostor nemocnice (např. dezinfekční automat, elektronický dotykový panel, třímístný multisedák, lampy, žárovky, křesílka, poštovní schránky, odpadkové koše, nádoby), plnění nezbytná k poskytování běžného provozu nemocnice (např. záložní bateriový zdroj, průmyslovou pračku, prací prostředky, matrace, polštáře, ložní prádlo, hygienické potřeby, toaletní papír, ručníky a zahradní traktůrek), vybavení personálu (např. obuv, kombinézy, oblečení, rukavice) a plnění související se stravovacím provozem. Žalovaný pak mezi režijní náklady po doplnění dokazování zahrnul též část položek z kategorie materiálně technických zásob (např. kabely, pojistky, materiál na údržbu nemocnice, pytle, kancelářské potřeby, prádlo, hygienické potřeby) či myčku podložních mís sloužící k likvidaci odpadu na středisku urologie, v rámci kterého byla poskytována i zdanitelná plnění (např. nadstandard). Ve vztahu k žalobkyní rozporovaným položkám pak žalovaný přezkoumatelným způsobem vysvětlil, z jakých důvodů se nemůže jednat o režijní náklady, resp. že žalobkyně ve vztahu k těmto položkám (přímým nákladům) neprokázala souvislost s konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu.

39. Lichý je rovněž názor žalobkyně, že určení povahy nákladu z hlediska jejich uplatnitelnosti pro krácený nárok na odpočet daně závisí na tom, zda se jedná o minimální technické a věcné vybavení nemocnice ve smyslu vyhlášky č. 92/2012 Sb. či vybavení „fakticky nezbytné“, např. na základě požadavku zadavatele klinického hodnocení. Daňové orgány nerozporovaly, že s ohledem na specifickou regulaci zdravotnictví je žalobkyně povinna disponovat určitým technickým a věcným vybavením. Správně však upozornily, že tato skutečnost ještě sama o sobě z daných plnění automaticky nečiní uznatelné režijní náklady.
40. Ve vztahu k defibrilátoru Phillips nebyl nárok na odpočet uznán z důvodu, že žalobkyně jeho nákup přiřadila k daňovým dokladům vystaveným za realizaci klinického hodnocení. Žalobkyně přitom ani netvrdila, co bylo předmětem deklarovaných klinických studií a zda k jejich hodnocení byl použit právě defibrilátor (srov. odst. 46-50 a 114 napadeného rozhodnutí). V průběhu řízení sice namítala, že defibrilátor mohl být využit např. na operačních sálech estetické medicíny (str. 28 a 29 vyjádření žalobkyně ze dne 3. 2. 2022), žalovaný však správně poukázal na skutečnost, že dle záznamní evidence k dodatečnému daňovému přiznání byl daný defibrilátor pořízen na oddělení interny, která žádné zdanitelné výkony estetické medicíny neposkytuje. Soud proto dává za pravdu žalovanému, že ve vztahu k tomuto plnění není zřejmá vazba mezi vstupem a zdanitelnými plněními.
41. Je korektní poznamenat, že substituční zástupkyně žalobkyně při jednání velmi kvalifikovaně argumentovala, proč je třeba defibrilátor považovat za vybavení, bez jehož pořízení by provoz zdravotnického zařízení nebyl vůbec představitelný a proč je třeba jej vnímat jako náklad nezbytný na samotný provoz (viz shrnutí jejího přednesu v odst. 13

tohoto rozsudku). Soud nijak nepopírá, že defibrilátor patří mezi obligatorní technické vybavení zdravotnického zařízení vyžadované pro jednotlivé obory péče právním předpisem, viz příloha č. 2 část B. *zvláštní požadavky* č. 92/2012 Sb. Jak ovšem zároveň vyplývá ze zmiňované vyhlášky, jde o zařízení explicitně vyžadované pro *obory péče*. Jde o zařízení nutné pro vlastní poskytování zdravotní péče (péče o pacienta), ledaže by z okolností vyplývalo, že bylo pořízeno za jiným účelem. Právě v tom soud spatřuje zásadní odlišnost oproti situacím, kdy je defibrilátorem vybavena jiná (nezdravotnická) instituce, v rámci níž se předpokládá velký pohyb osob – například sportovní stadion, podniková provozovna, úřad, škola, paluba letadla aj. Všechny zmiňované instituce nemají jako náplň své činnosti poskytování zdravotní péče, nýbrž činnost jinou (výroba, služby, vzdělávání, sport). Pořízení defibrilátoru – či jakéhokoliv jiného zdravotnického prostředku – pro ně tudíž představuje pouze bezpečnostní opatření umožňující snížit rizika, k nimž může při jejich provozu dojít (typicky nečekané úrazy či zdravotní kolapsy návštěvníků, zaměstnanců, klientů, studentů atd.), nejedná se však o technické zařízení nezbytné pro realizaci jejich vlastní činnosti. V tom se liší od nemocnic a zdravotnických zařízení, pro které defibrilátor (či jiný zdravotnický prostředek) nepředstavuje pouze bezpečnostní prostředek pro eliminaci nečekaných událostí vzniklých při běžném (nezdravotnickém) provozu, nýbrž o nezbytnou pomůcku pro jejich primární činnost, tedy pro vlastní poskytování zdravotní péče. S ohledem na uvedené je zřejmé, že defibrilátor bude nemocnicí zakupován právě pro účely poskytování zdravotních služeb ve smyslu § 58 zákona o DPH – a tedy plnění osvobozeného od daně ve smyslu § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH – ledaže by bylo prokázáno, že k jeho pořízení došlo výhradně pro jiné potřeby než pro poskytování zdravotní péče.

42. Jak již bylo zmíněno, žalobkyně podřadila pořízení defibrilátoru pod kategorii klinických studií, přičemž substituční zástupkyně při jednání v této souvislosti uvedla příklad, že pokud by pacient při klinickém testování léků zkolaboval, pak by typicky bylo namístež užít defibrilátor. Jakkoli soud toto vysvětlení považuje za zcela logické, tak má zároveň za to, že jen podporuje závěr o tom, že v takovém případě se jedná o přímé poskytnutí zdravotní služby a péči pacienta, tedy o hlavní obor činnosti nemocnice, resp. o vlastní výkon vybraného *oboru péče* ve smyslu vyhlášky č. 92/2012 Sb. Aby bylo možno o defibrilátoru uvažovat jako o režijním nákladu, muselo by být zřejmé jeho pořízení výhradně pro jiný účel, který je od poskytování zdravotních služeb oddělitelný, resp. nepředstavuje hlavní náplň činnosti nemocnice. Jak ovšem bylo již uvedeno (viz odst. 40), v průběhu daňového řízení vyšlo najevo, že dle záznamní evidence k dodatečnému daňovému přiznání byl daný defibrilátor pořízen na oddělení interny, tudíž lze těžko uvažovat o jiném využití než pro primární účel nemocnice, jímž je přímé poskytování zdravotní péče.
43. Stejně tak se soud zcela ztotožnil se závěry žalovaného, pokud jde o dva kapnometrické moduly pořízené na jednotku intenzivní péče interny (srov. odst. 115 napadeného rozhodnutí). Ani ve vztahu k těmto zařízením totiž žalobkyně neprokázala, co bylo předmětem klinického hodnocení, resp. že daná zařízení byla k uskutečnění konkrétní studie skutečně použita, ačkoliv jejich pořízení dokládala fakturami vystavenými za

poskytnutí klinického hodnocení. I v tomto případě tak absentuje přímá a bezprostřední souvislost s uskutečněnými zdanitelnými plněními, která je nutnou podmínkou pro přiznání nároku na odpočet DPH.

44. Pokud jde o položky zdravotnického materiálu, žalobkyně opomíjí, že žalovaný nárok na odpočet DPH v krácené výši ve vztahu k podstatné části uplatněných plnění (konkrétně ze skupiny sterilizační materiál, desinfekce, sklo, plasty, laboratorní materiál, pomocný materiál lékárenského skladu, výrobky z pryže, obvažovaný materiál, injekční technika, šicí materiál, sety infuzní, rouškovací materiál jednorázový, ostatní speciální materiál, ostatní materiál a drobné nástroje) po doplnění dokazování uznal, byť nikoliv jako režijní náklad, ale jako přímý náklad (srov. odst. 99 napadeného rozhodnutí). Uznána nebyla pouze přijatá plnění ze skupiny laparo nástroje a vyšetřovací sety (např. laparo kleště, endosono jehla, grasper atraumatický s okénkem, stent jícnový, vodič nitinolový, katetr centrální žilní), ve vztahu k nimž žalobkyně pouze obecně odkázala na fakturované klinické studie a stáže, což nelze pokládat za dostatečné přiřazení ke konkrétnímu zdanitelnému plnění na výstupu (srov. odst. 46-50 a 57 napadeného rozhodnutí). Žalovaný správně upozornil, že rozsah použití těchto přijatých plnění nebyl nijak závislý na tom, zda jim byl stážista přítomen či nikoliv (srov. rozsudek *Nemocnice Pelhřimov*, odst. 31, *Nemocnice Kolín I*, odst. 103-105, a *Nemocnice Kolín II*, odst. 141-143), přičemž zároveň podotkl, že ve vztahu k poskytování stáží uznal nárok na odpočet DPH pouze u přijatých plnění, u kterých si lze obecně představit, že je stážisté spotřebovali nad rámec běžného provozu oddělení (např. pláště, návleky na obuv, rukavice a roušky, srov. odst. 100-103 napadeného rozhodnutí). Těmto úvahám žalovaného nemá soud co vytknout.
45. Nedůvodná je též námitka, že daňové orgány měly mezi režijní náklady zařadit veškeré náklady na opravu a provoz vozového parku. Žalobkyně opět zcela přehlíží, že žalovaný uznal nárok na odpočet daně v krácené výši z nákupu dvou vozidel tovární značky Škoda Citigo, registrační značky 3SY 1866 a 3SY 1868. Na konkrétní důvody, pro které žalovaný neshledal uplatněná plnění za nákup pohonných hmot, mazadel, opravy a udržování vozidel za oprávněná (srov. odst. 65-70 napadeného rozhodnutí), pak žalobkyně nijak nereaguje a pouze obecně odkazuje na kapitolu 7 vyhlášky č. 134/1998 Sb. upravující kalkulaci bodové hodnoty zdravotních výkonů, do které je zahrnuta položka nepřímé náklady – režie. Žalovaný nepochybně, že žalobkyně v rámci uskutečnění zdanitelné dopravy musela spotřebovat určité množství pohonných hmot a vynaložit jisté náklady na opravy a údržbu vozidel, přičemž uznal, že žalobkyně v rámci své hospodářské činnosti užívala minimálně dvě vozidla (tj. dvě vozidla tovární značky Škoda Citigo). Správně však žalobkyni vytkl, že v průběhu daňového řízení nijak neprokázala, jakými konkrétními vozidly zdanitelná plnění uskutečňovala, ani nedokázala konkrétní vozidla přiřadit k nákladům za pohonné hmoty a servis. Žalobkyně zejména nedoložila seznam vozidel, která měla v rámci své hospodářské činnosti užívat, ačkoliv se sama k předložení takové evidence zavázala (str. 22 vyjádření žalobkyně ze dne 3. 2. 2022). Předložené knihy jízd se pak týkaly zcela odlišného zdaňovacího období (prosinec 2021, nikoliv prosinec 2016). Na základě doložených faktur tak nebylo možné seznat, kolik pohonných hmot bylo při zdanitelných jízdách spotřebováno, ani které opravy byly na jednotlivých vozidlech

provedeny. Objem spotřebovaných pohonných hmot a provedených oprav přitom dle žalovaného nasvědčoval tomu, že žalobkyně v rozhodném zdaňovacím období užívala cca 50 vozidel. Za situace, kdy žalobkyně předložila pouze jednu fakturu deklarující uskutečnění zdanitelného plnění v podobě dopravy krevních výrobků a ve vztahu k pronájmu kompenzačních pomůcek v rámci domácí péče pouze obecně odkázala na příslušné webové stránky, soud dává žalovanému za pravdu, že nárok na odpočet DPH z přijatých plnění týkajících se vozovkového parku nebylo možné uznat. Ani v tomto případě totiž žalobkyně neprokázala přímou a bezprostřední souvislost přijatých plnění s jedním nebo několika zdanitelnými plněními na výstupu.

46. Přisvědčit nelze ani námitce týkající se nákladů na nákup reagentů. Jak žalovaný správně upozornil, nárok na odpočet z plnění zařazených do této skupiny byl uznán v rozsahu, v němž je žalobkyně dokázala přiřadit k uskutečněným plněním v podobě vyšetření krevní skupiny, vyšetření pro veterináře a mikrobiologického vyšetření (srov. odst. 90 napadeného rozhodnutí). Naproti tomu nebyl nárok u daných plnění uznán v té části, ve které je žalobkyně přiřadila k vágně označeným plněním v podobě stáží, klinických studií, administrativních úkonů a „nadstandardu“ (srov. odst. 46-50 a 57-58 napadeného rozhodnutí), aniž by prokázala přímou a bezprostřední souvislost těchto plnění se zdanitelnými plněními na výstupu. S tímto posouzením daňových orgánů se soud zcela ztotožňuje.
47. Na uvedených závěrech pak nemůže ničeho zvrátit ani obecná zmínka žalobkyně o tzv. „principu akcentovaného předpokladu“ (bod 4.28 žaloby). V průběhu daňového řízení žalobkyně v souvislosti s tímto principem upozornila, že „nárok na odpočet DPH také závisí na předpokladu pořizovaného vstupu“ (str. 6 odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru), přičemž odkázala na rozsudky SDEU, ze dne 14. 2. 1985, C-268/83, *Rompelman*, ze dne 29. 2. 1996, C-110/94, *Inzo*, a ze dne 15. 1. 1998, C-37/95, *Ghent Coal Terminal*. V citovaných rozsudcích SDEU sice dospěl 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 (srov. rozsudek *Nemocnice Kolín I*, odst. 91, a *Nemocnice Kolín II*, odst. 120). Jak však správně upozornil již žalovaný, uvedené závěry nejsou pro posuzovanou věc relevantní (srov. odst. 171 napadeného rozhodnutí), neboť zjevně nenastala situace, že by žalobkyně veškerá přijatá zdanitelná plnění nakoupila za účelem pozdějšího použití ke konkrétní zdanitelné ekonomické činnosti, která se však následně nerealizovala.

Důkazní břemeno

48. Soud neshledal důvodnou ani značně obecně formulovanou žalobní námitku, že daňové orgány vycházely z nesprávně zjištěného skutkového stavu. Neobstojí ani povšechné tvrzení žalobkyně, že v případě vstupů rozporovaných žalovaným unesla důkazní břemeno k prokázání souvislosti mezi přijatými plněními a zdanitelnými výstupy.

49. Daňové řízení je založeno na zásadě, že je to daňový subjekt, tj. žalobkyně, který je povinen prokázat správnost a úplnost svých daňových tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu, srov. odst. 32 tohoto rozsudku). Uplatněním nároku na odpočet DPH v krácené výši daňový subjekt uplatňuje tvrzení o souvislosti vstupů, u nichž odpočet uplatňuje, se zdanitelnými výstupy. K tomuto tvrzení pak nese důkazní břemeno a pouze v případě jeho unesení může požívat beneficie v podobě odpočtu DPH (srov. rozsudky *Nemocnice Pelhřimov*, odst. 21, *Nemocnice Kolín I*, odst. 79, a *Nemocnice Kolín II*, odst. 103).
50. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ve vztahu k jednotlivým položkám podrobně vysvětlil důvody, pro které část uplatněného nároku na odpočet DPH neuznal, neboť žalobkyně dostatečně konkrétně netvrdila a neprokázala přímou a bezprostřední souvislost plnění na vstupu s jedním nebo několika plněními na výstupu (srov. odst. 65-70, 72-74, 80-81, 85, 87, 90, 92, 100-102 a 114-115 napadeného rozhodnutí). Nutno opakovaně zdůraznit, že při posuzování této souvislosti žalovaný nijak nevybočil z „důkazního standardu“, jak jej vymezily správní soudy v žalobkynin odkazovaných rozsudcích *Nemocnice Pelhřimov*, odst. 35, a *Nemocnice Kolín I*, odst. 90, a na žalobkyni nekladl žádné excesivní požadavky, které by popíraly podstatu nároku na krácený odpočet DPH ve smyslu § 76 zákona o DPH. Žalobkyně přitom v průběhu daňového řízení ani v žalobě nepředestřela žádná konkrétní tvrzení, jimiž by ve vztahu k části neuznaných plnění závěry žalovaného vyvrátila. Argumentovala-li žalobkyně tím, že v doplněné záznamní evidenci na obecné bázi vysvětlila, které vstupy se typově používají ke konkrétním zdanitelným plněním, soud konstatuje, že žalovaný v návaznosti na tuto evidenci skutečně část nárokovaného odpočtu DPH v krácené výši uznal (srov. odst. 77, 99, 105-106, 110-111, 118-119, 121, 129, 132, 136, 139, 140, 144, 149, 152 a 155 napadeného rozhodnutí). Žalovaný však zároveň správně vyčlenil položky, ve vztahu k nimž neposkytovala ani doplněná záznamní evidence dostatečnou oporu pro prokázání (resp. alespoň vysvětlení) přímé a bezprostřední souvislosti s jedním či několika zdanitelnými plněními na výstupu.

Neprovedení navržených důkazů

51. Soud nepřisvědčil ani související žalobní námitce, podle které daňové orgány pochybily, pokud neprovedly navržené důkazy (výslechy svědků a znalecký posudek), a neumožnily tak žalobkyni unést důkazní břemeno.
52. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně v průběhu daňového řízení navrhla výslechy svědků (MUDr. Ch., MUDr. N., MUDr. H. a MUDr. N.), „nezávislého znalce z oboru“ a expertní osoby z Ministerstva zdravotnictví, která má v gesci vyhlášku č. 92/2012 Sb. (str. 7, 17 a 31 vyjádření žalobkyně ze dne 3. 2. 2022). Výslech svědků žalobkyně navrhla jednak k prokázání postupu při poskytování klinických studií (a nutnosti disponovat nezbytným oprávněním k výkonu lékařské činnosti a určitým technickým zařízení), jednak k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH uplatněného u několika přijatých zdanitelných plnění.
53. Žalovaný těmito důkazním návrhům nevyhověl, o čemž žalobkyni v souladu s § 92 odst. 6 *in fine* daňového řádu vyrozuměl (vyrozumění ze dne 17. 2. 2022, 6607/22/5300-21441-711676). Žalovaný předně upozornil, že nikterak nezpochybnil výklad vyhlášky č. 92/2012

Sb., ani skutečnost, že nemocnice musí k provedení klinických studií disponovat odpovídajícím personálním a materiálním zázemím. Výslech expertní osoby z Ministerstva zdravotnictví proto označil za nadbytečný. Žalobkyni však vytkl, že nevysvětlila ani neprokázala, jaká konkrétní plnění při realizaci určitých klinických studií použila, jelikož u tisíců přijatých daňových dokladů je ve sloupci *Zdanitelné plnění na středisku* vždy uvedeno pouze *studie* nebo *klinická studie*. Tento nedostatek záznamní evidence pak podle žalovaného nelze odstraňovat provedením svědeckých výpovědí, které navíc ani nemají směřovat k prokázání přímé a bezprostřední souvislosti jednotlivých klinických studií s konkrétními přijatými plněními. Ve vztahu k prokázání oprávněnosti části nároku související s klinickými studii tak podle žalovaného nejsou navržené svědecké výpovědi nadány vypovídací potencií. Žalovaný dále uvedl, že po doplnění dokazování již nezpochybňuje oprávněnost nároku na odpočet DPH uplatněného u konkrétních přijatých zdanitelných plnění, a proto ve vztahu k těmto plněním nebylo nutné svědky vyslýchat. V této souvislosti žalovaný podotkl, že s ohledem na blížící se konec lhůty pro stanovení daně již nemá časový prostor pro provedení svědeckých výpovědí, a proto nárok na odpočet v této části uznal. Stejně tak považoval žalovaný za nadbytečné vyslýchat svědky k přijatým plněním ze skupiny zdravotnického materiálu, které s výjimkou laparoskopických nástrojů a vyšetřovacích setů rovněž uznal. Žalovaný konečně shledal za nadbytečné ustanovovat znalce z oblasti zdravotnictví, jelikož věc není třeba posuzovat z hlediska odborného, ale pouze z hlediska právního, tj. zda žalobkyně použila přijatá plnění alespoň zčásti k uskutečňování zdanitelných plnění a nikoliv pouze pro daňově osvobozenou zdravotní péči.

54. Žalobkyně v reakci na vyjádření žalovaného uvedla, že nadále trvá na provedení svědeckých výpovědí, neboť lékařský personál disponuje dostatečnou vypovídací potencií, což potvrdily i rozsudky *Nemocnice Kolín I* a *Nemocnice Kolín II* (vyjádření žalobkyně ze dne 21. 2. 2022).
55. Obecně platí, že daňové orgány musí daňovému subjektu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má daňový orgán za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. 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 daňový orgán povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014 - 32, odst. 32, či žalobkyní odkazovaný rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019 - 68, odst. 41).
56. Žalobkyni lze dát za pravdu pouze potud, že daňové orgány nejsou oprávněny bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by takto hodnotily důkaz, aniž by jej vůbec provedly, a

postupovaly by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71, či ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014 - 32). V této souvislosti je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhů na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze pouze takové důkazy, které byly řádně provedeny (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006 - 145, a žalobkyní odkazovaný rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011 - 80).

57. Z právě citované judikatury soud vycházel též v rozsudcích *Nemocnice Kolín I* a *Nemocnice Kolín II*, v nichž dospěl k závěru, že daňové orgány neprovedení výsledků navržených svědků náležitě neodůvodnily, přičemž tato vada mohla mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí (srov. rozsudky *Nemocnice Kolín I*, odst. 94-102, a *Nemocnice Kolín II*, odst. 127-140). V posuzované věci však soud žádné takové pochybení ze strany daňových orgánů neshledal.
58. Žalovaný ve vyrozumění ze dne 17. 2. 2022 i napadeném rozhodnutí (srov. odst. 52-56 a 185-195 napadeného rozhodnutí) zevrubně vysvětlil důvody, pro které nepřistoupil k výsledku žalobkyní navržených svědků z řad lékařského personálu. Rozlišil přitom vypovídací potenci svědků ve vztahu ke konkrétním přijatým zdanitelným plněním (např. z kategorie léky, schodolez kolečkový, deset monitorů lůžkových IntelliVue UTECH MP30 atd.) a ve vztahu k postupu při poskytování klinických studiích. V prvním případě žalovaný nárok na odpočet po doplnění dokazování již nadále nezpochybňoval (s výjimkou plnění ze skupiny laparoskopické nástroje a vyšetřovací sety, které žalobkyně pouze obecně vztáhla k fakturovaným klinickým studiím a stážím, srov. odst. 44 tohoto rozsudku), a proto nebylo potřeba ve vztahu k těmto plněním provádět další dokazování. Nutno podotknout, že ve vztahu k těmto plněním žalovaný nevyloučil, že by navržené svědci mohli prokázat jejich souvislost s poskytnutými zdanitelnými plněními, avšak k jejich výsledku vzhledem k blížícímu se konci lhůty pro stanovení daně nepřistoupil a nárok na odpočet DPH v daném rozsahu uznal (srov. odst. 89, 95, 99, 106, 108, 111, 119, 129, 132, 136, 139, 144, 146, 149, 152 a 155 napadeného rozhodnutí). Jakkoliv takový postup nelze obecně aprobovat, neboť nevede k objektivně správnému zjištění a stanovení daňového odpočtu (§ 1 odst. 2 ve spojení s § 2 odst. 4 daňového řádu), nejedná se o vadu, která by mohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž ve vztahu k těmto plněním postupoval výlučně ve prospěch žalobkyně, a proto nemohl nijak zasáhnout do jejich veřejných subjektivních práv. Z tohoto hlediska by naopak mohl nesprávný postup vyústit spíše v neoprávněné rozšíření žalobkyniných veřejných subjektivních práv, neboť pokud by výslech svědků nepotvrdil souvislost s poskytnutými zdanitelnými plněními, pak by žalovaným provedené uznání odpočtu nebylo namístě a celková doměřená daň by musela být vyšší, než jak ji doměřilo napadené rozhodnutí, které v této konkrétní otázce bez dalšího vychází z žalobkyní tvrzené varianty, že svědci by souvislost s poskytnutými zdanitelnými plněními potvrdili.
59. Pokud jde o vypovídací potenci svědků ve vztahu k postupu při poskytování klinických studiích (a nutnosti disponovat nezbytným oprávněním k výkonu lékařské činnosti a

určitému technickému zařízení), žalovaný poukázal na nedostatky v předložené záznamní evidenci, ve které žalobkyně nedokázala propojit konkrétní přijatá zdanitelná plnění s jednotlivými klinickými studiemi. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že břemeno tvrzení (ani břemeno důkazní) nelze přenášet na svědky, resp. na daňový orgán, který by měl prostřednictvím svědecké výpovědi sám zjišťovat souvislosti mezi jednotlivými plněními, a nahrazovat tak procesní aktivitu daňového subjektu. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že svědecká výpověď neslouží k tomu, aby nahrazovala nedostatečná tvrzení daňového subjektu. Ba právě naopak, dostatečně konkrétní tvrzení daňového subjektu musí návrhu na provedení svědecké výpovědi předcházet, neboť teprve ve vztahu k takovému tvrzení lze hodnotit vypovídací potenci jednotlivých důkazních návrhů a případně provést dokazování. Uvedené závěry jsou zcela v souladu s úvahami soudu v rozsudcích *Nemocnice Kolín I*, odst. 98, a *Nemocnice Kolín II*, odst. 136 a 140.

60. Bylo tedy primárně na žalobkyni, aby sama objasnila (dostatečně konkrétně tvrdila) přímou a bezprostřední souvislost jednotlivých plnění na vstupu, u nichž byl nárok na odpočet zpochybněn, alespoň s jedním konkrétním zdanitelným plněním na výstupu. Pokud však žalobkyně této povinnosti ve vztahu k části uplatněných plnění nedostála, je třeba dát za pravdu žalovanému, že navržení svědci by k prokázání souvislosti mezi těmito zdanitelnými plněními na vstupu a na výstupu nemohli nijak přispět (nedisponovali vypovídací potenci), a proto ani nebylo nutné přistupovat k jejich výslechu. Soud zdůrazňuje, že závěr žalovaného o absenci vypovídací potence svědků nelze zaměňovat s nepřijatelným hodnocením důkazů, které nebyly v daňovém řízení provedeny (§ 92 odst. 2 daňového řádu), jak se zřejmě domnívá žalobkyně (bod 5.11 a 5.12 žaloby). Žalobkyně opomíjí, že samotný průběh klinických studií, k němuž měli být svědci mj. vyslechnuti (str. 17 vyjádření žalobkyně ze dne 3. 2. 2022), nebyl ze strany žalovaného zpochybněn (srov. odst. 43 napadeného rozhodnutí). Zpochybněna však zůstala část přijatých zdanitelných plnění přiřazená v záznamní evidenci k blíže nespecifikovaným klinickým studiím (pole *studie* a *klinická studie*). I pokud by však svědci dokázali podrobně popsat, jaké vstupy byly pro poskytnutí zdanitelného plnění nezbytné, nestačilo by to k jejich (alespoň typovému) „spárování“ s přijatými zdanitelnými plněními dle daňových dokladů uvedených v záznamních evidencích, u nichž žalobkyně nárok na odpočet DPH v krácené výši uplatnila. Právě v tomto ohledu se posuzovaná věc liší od rozsudků *Nemocnice Kolín I* a *Nemocnice Kolín II*, v nichž soud dospěl k závěru, že přinejmenším k několika přijatým zdanitelným plněním žalobkyně přednesla dostatečně konkrétní tvrzení, k nimž měli být navržení svědci vyslechnuti (srov. rozsudky *Nemocnice Kolín I*, odst. 98, a *Nemocnice Kolín II*, odst. 138). V posuzované věci však žalovaný nárok na odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění, k nimž žalobkyně taková tvrzení přednesla, sám uznal, aniž by přistoupil k výslechu svědků (srov. odst. 58 tohoto rozsudku). K části uplatněných zdanitelných plnění, k nimž žalobkyně dostatečně neunesla ani břemeno tvrzení, pak žalovaný zcela v souladu s § 92 odst. 6 *in fine* daňového řádu žalobkyni vyrozuměl o důvodech, pro které jejímu návrhu na výslech svědků nevyhověl. I v tomto ohledu se posuzovaná věc liší od případů řešených v rozsudcích *Nemocnice Kolín I* a *Nemocnice Kolín II*, v nichž žalobkyně nebyla po celou dobu daňového řízení ze strany daňových orgánů

jednoznačně informována o tom, že navržené důkazy nebudou provedeny z důvodu, že nejsou přednášena dostatečně konkrétní tvrzení (srov. rozsudky *Nemocnice Kolín I*, odst. 102, a *Nemocnice Kolín II*, odst. 136 a 140). Nelze přehlédnout, že žalobkyně ani po seznámení se s důvody neprovedení navržených důkazů ve vztahu ke sporovaným zdanitelným plněním svou povinnost tvrzení dodatečně nesplnila a pouze obecně namítala, že je připravena „na svědecké výpovědi, které mohou být realizovány i v sídle nemocnice, přinést veškeré daňové doklady z archivu [...], kdy bude v případě potřeby možné dohledání konkrétního popisku na faktuře [...]“ (str. 3 vyjádření žalobkyně ze dne 21. 2. 2022). Konkrétní, byť alespoň příkladné, tvrzení o přímé a bezprostřední souvislosti přijatých plnění se zdanitelnými studiemi, která by mohla být potenciálně prokázána výpovědí některého z navržených svědků, pak žalobkyně nepřednesla ani v žalobě. Soud proto neshledal ani tento žalobní bod důvodným.

61. Proti neprovedení výslechu znalce, resp. jeho neustanovení žalobkyně v žalobě nic konkrétního nenamítala. Soud proto pouze v obecné rovině ve shodě se žalovaným uvádí, že v daném případě nebylo nutné posuzovat žádné otázky vyžadující odborné znalosti, jimiž by daňové orgány nedisponovaly [§ 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. Vzhledem k tomu by bylo ustanovení znalce nadbytečné (srov. odst. 194 napadeného rozhodnutí).
62. Nevyslechnutí expertní osoby z Ministerstva zdravotnictví pak žalobkyně v žalobě vůbec neznamenala, a proto se soud neprovedením tohoto důkazního návrhu nezabýval (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Pouze nad rámec nutného odůvodnění se však soud ztotožňuje se závěrem žalovaného, že vyslechnutí tohoto svědka by bylo nadbytečné vzhledem k nespornosti výkladu vyhlášky č. 92/2012 Sb. (srov. odst. 53 napadeného rozhodnutí), nadto obsah vyhlášky je otázkou právní a nikoliv odborně skutkovou.

IV. Závěr a náklady řízení

63. S ohledem na výše uvedené soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl (výrok I).
64. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II).

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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 9. února 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v.r.
předsedkyně senátu