



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Nemocnice Pardubického kraje, a. s.**, Kyjevská 44, Pardubice, zast. advokátem JUDr. Martinem Bohuslavem, Italská 2581/67, Praha 2 - Vinohrady, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2020, čj. 11507/20/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, ze dne 5. 5. 2021, čj. 52 Af 43/2020-70,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Žalobkyně vznikla fúzí, kterou bylo sloučeno pět nemocnic (Pardubická nemocnice, a.s., Chrudimská nemocnice, a.s., Svitavská nemocnice, a.s., Ústeckoorlická nemocnice, a.s., a Litomyšlská nemocnice, a.s.) s rozhodným datem 1. 7. 2014. Žalobkyně podala za prosinec 2013, listopad 2014 a prosinec 2014 dodatečná daňová přiznání za každou nemocnici zvlášť. Finanční úřad pro Pardubický kraj (správce daně) zahájil dne 9. 5. 2016 daňovou kontrolu.

[2] Na základě daňové kontroly správce daně 13 platebními výměry za zdaňovací období v nich specifikovaná doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty ve výši uvedené v jednotlivých platebních výměrech. Těmito platebními výměry správce daně v podstatě snížil nárok na odpočet DPH podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro jednotlivá zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), a to z původně žalobkyní uplatněného nároku na odpočet ve výši 9 825 604 Kč na celkovou částku 5 462 933 Kč.

[3] Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 4. 2020 zamítl a platební výměry potvrdil.

[4] Žalovaný konstatoval, že žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání, v nichž dodatečně uplatnila nárok na odpočet daně v krácené výši, přičemž na výstupu neuvedla žádné hodnoty. Jedná se přitom o uplatnění nároku na odpočet daně podle § 76 ZDPH u zdravotnických přístrojů, zdravotnického materiálu, léků, provozně-technických nákladů, investic atd., pokud daňový subjekt (žalobkyně) poskytuje kromě plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně dle § 58 ZDPH také zdanitelná plnění. Vzájemný poměr obou druhů plnění má prostřednictvím krátícího koeficientu přímý dopad na výši odpočtu daně. Společné použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti pro účely, kde má plátce plný nárok na odpočet (plnění uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH), a pro účely, kde nárok nemá (osvobozená plnění bez nároku na odpočet vyjmenovaná v § 51 ZDPH), prokazuje daňový subjekt (žalobkyně).

[5] Podle žalobkyně je vazba daně na vstupu se zdanitelnými plněními na výstupu dostatečným způsobem zajištěna prostřednictvím funkčního rozdělení na interní vnitropodniková střediska (klinická, komplementární a celo-nemocniční); takový postup zaručuje splnění zákonné podmínky existence vazby mezi přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním. Tato střediska dle žalobkyně poskytují zdanitelná plnění nebo osvobozená plnění dle § 58 ZDPH a některá neposkytují plnění žádná.

[6] Finanční orgány nezpochybnují tvrzení žalobkyně, že jednak poskytuje zdravotní služby ve smyslu § 58 ZDPH, jednak uskutečňuje též zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 ZDPH. Nesouhlasí však s názorem žalobkyně, že přímá souvislost nakoupeného zboží (zdravotnického materiálu, nástrojů a přístrojů), tedy přijatých zdanitelných plnění, s konkrétními uskutečněnými úkony (uskutečněná osvobozená a zdanitelná plnění) je dostatečným způsobem zajištěna prostřednictvím funkčního rozdělení na vnitropodniková střediska. Podle finančních orgánů pro posouzení existence vazby mezi přijatými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plněními není podstatné rozdělení na vnitropodniková střediska, ale podstatné je určení, k jaké konkrétní faktické činnosti jsou tato přijatá plnění využívána, tj. zda pro zdravotní péči, nebo v rámci zdanitelných plnění.

[7] Žalovaný konstatoval, že nemocnice poskytuje jako svou hlavní činnost zdravotní služby, jejichž cílem je léčit a chránit lidské zdraví a které jsou podle § 58 ZDPH osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně. Tyto zdravotní výkony jsou nemocnicí hrazeny převážně zdravotní pojišťovnou, s níž má nemocnice na základě zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, uzavřenu smlouvu za účelem poskytování zdravotnických služeb pojištěncům. S poukazem na metodiku VZP žalovaný poukázal na to, že každý zdravotní výkon má svoji bodovou hodnotu práce stanovenou dle nositele zdravotního úkonu, odbornosti, materiálu, přípravků či použitých přístrojů. Již z tohoto důvodu je žalobkyně povinna vést konkrétní přehled zdravotnických výkonů, zdravotnického materiálu a léků. Žalovaný konstatoval, že v případě, v němž žalobkyně nárokuje 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 evidenci zdravotních výkonů

pokračování

nepůsobí podle žalovaného věrohodně, že žalobkyně přes opakované výzvy správce daně průkaznou evidenci těchto výkonů nepředložila a argumentuje jen v obecné rovině. Jako příklady přitom žalobkyně uvádí zejména odborné stáže, klinické studie, administrativní úkony, nadstandard apod. Tyto úkony ovšem úzce souvisí právě se zdravotní péčí, která je hlavní činností žalobkyně.

[8] Správce daně rozčlenil dodatečně uplatňované doklady podle jednotlivých nemocnic do skupin (skupina I a skupina II), které v jednotlivých zprávách o kontrole popsal.

[9] Do *skupiny I* správce daně zahrnul daňové doklady, u kterých se jedná o provozní (režijní) náklady a zásoby, které slouží jak pro osvobozená plnění, tak pro plnění zdanitelná. Dále do této skupiny náleží doklady související s pořízením investičního majetku, u nichž žalobkyně prokázala souvislost alespoň s jedním uskutečněným plněním podléhajícím DPH. U daných skupin nákladů, skupin zásob a investic správce daně nezpochybnil uplatnění odpočtu daně kráceným koeficientem (tj. přisvědčil tvrzením žalobkyně).

[10] U přijatých zdanitelných plnění zařazených do *skupiny II* správce daně žalobkyni vyzval k přiřazení alespoň jednoho konkrétního přijatého plnění ke konkrétnímu uskutečněnému plnění [tato skupina sestávala z dalších podskupin dle předmětu plnění - např. skupina náklady (nájemné, údržba zdravotnické techniky apod.), investice (např. rentgenová lampa), jakož i s ohledem na jednotlivou nemocnici (např. Orlickoústecká nemocnice, a.s., Litomyšlská nemocnice, a.s., Svitavská nemocnice, a.s.)]. Žalovaný přisvědčil správci daně, že tvrzení žalobkyně jsou nedostatečná, neboť u některých skupin nákladů ani obecně neuvedla žádná uskutečněná zdanitelná plnění, popř. uvedla vydané daňové doklady, které ovšem opakovaně přiřadila k různým přijatým plněním dle specifikovaných daňových dokladů.

[11] Pokud žalobkyně u jednotlivých skupin materiálů nakupovaných na sklad tvrdila, že přijatá zdanitelná plnění byla použita např. k *poskytování stáží, klinických studií* a rovněž ke konkrétnímu zdravotnímu výkonu, pak žalovaný zdůraznil, že podstatou odborných stáží a klinických studií je poskytování zdravotní péče. Daný zdravotnický materiál proto nemůže být určen ke zdanitelnému plnění, ale ke zdravotnímu výkonu, tj. k osvobozenému plnění bez nároku na odpočet daně podle § 58 ZDPH. Plněním na výstupu tvořeným drobným zdravotním materiálem, jež je obecně užíván k výkonu zdravotnické péče, který je od daně osvobozen. Je přitom nerozhodné, zda tento materiál používá stážista nebo lékař (zaměstnanec žalobkyně). Tzv. nadstandard (např. nadstandardní pokoje) nemá v obecné rovině vazbu s přijatým drobným zdravotnickým materiálem. Použití tohoto materiálu je poskytováním zdravotní péče. Není sporu o tom, že v těchto případech žalobkyně vystavuje pro příjemce faktury včetně DPH. Žalobkyně však nedoložila žádnou evidenci, ze které by byla patrná kalkulace nákladů (resp. vstupů včetně drobného zdravotnického materiálu) k vytvoření zdanitelných plnění charakteru stáží a tzv. nadstandardů. Finanční orgány dále ve vztahu neprůkaznosti tvrzení stěžovatelky poukázaly na to, že žalobkyně např. deklarovala uskutečnění dvou zdanitelných plnění v rámci jedné nemocnice a přiřadila k nim použití celé skupiny zdravotnického šicího materiálu, které obsahovalo 460 daňových dokladů. Finanční orgány zdůraznily, že žalobkyně nepředložila kalkulaci ceny ani u jednoho z deklarovaných zdanitelných plnění, ze které by byl zřejmý přehled úkonů,

spotřeby materiálu, léků a léčiv, jimiž by prokázala přímou a bezprostřední vazbu zdravotnického šicího materiálu dané skupiny.

[12] Žalovaný se vyjádřil rovněž ke skupině dokladů týkajících se *benzínu, nafty, údržby vozového parku, oleje a mazadla* vztahující se k motorovému vybavení Litomyšlské nemocnice, a.s. Žalobkyně tvrdila, že nedisponuje sanitními vozy ARO, které slouží výlučně pro zajišťování zdravotní péče; všechny dopravní prostředky tedy poskytují zdanitelná plnění. Finanční orgány ovšem konstatovaly, že každý jednotlivý dopravní prostředek má svou evidenci (např. knihu jízd), ze které lze zjistit pohyb dopravního prostředku i jeho využití např. k placené přepravě. V případě doložení takového důkazu by žalobkyně jistě byla oprávněna uplatnit příslušný odpočet daně. To však žalobkyně neučinila.

[13] Finanční orgány vyhodnotily jako obecná také tvrzení žalobkyně k *pořízenému investičnímu majetku*, kdy žalobkyně uvedla, že tato zařízení používají během odborné praxe stážisté, případně pracovníci při realizaci klinických studií nebo při jiných placených úkonech. Žalovaný zdůraznil, že investiční majetek je nakupován a primárně určen k poskytování zdravotní péče, tj. k plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně dle § 58 ZDPH. Žalobkyně nijak neprokázala, že do ceny zdanitelného plnění za umožnění absolvování odborné stáže zakalkulovala náklady související s pořízením zdravotnického materiálu nebo opotřebením zdravotnického přístroje. Skutečnost, že žalobkyně fakturuje stáže, klinické studie nebo jiné úkony s DPH, bez dalšího neprokazuje souvislost s veškerými přijatými zdanitelnými plněními.

[14] Argumentaci žalobkyně rozsudkem SDEU ze dne 18. 10. 2018 ve věci *C-153/17, Volkswagen Financial Services*, vyhodnotil žalovaný jako účelovou, neboť žalobkyně svévolně definovala režijní náklady jako druhově určené potřeby, analogicky pak jako druhově určené zdravotnické potřeby. O tom však tento rozsudek nepojednává.

[15] Žalovaný uzavřel, že žalobkyně měla dostatek prostoru k prokázání oprávněnosti jí tvrzeného nároku na odpočet daně a plnění zařazených do skupiny II, z nichž uplatnila nárok na odpočet daně v krácené výši. Žalovaný zdůraznil, že není rozhodné, ve kterém středisku je dané přijaté plnění spotřebováno, ale pro prokázání deklarovaného nároku na odpočet daně je významné prokázání přímé a bezprostřední vazby takto přijatých plnění s plněními zdanitelnými. Tento nárok na odpočet daně byl prokázán u plnění zařazených do skupiny I, ale ve zbývající části žalobkyně danou vazbu neprokázala, ačkoli k tomu byla správcem daně vyzvána (např. zdravotnický materiál, laboratorní materiál, videoprocesor se světelným zdrojem, oscilační pila, centrifuga, parní sterilizátor atd.).

[16] Žalovaný shrnul, že pokud oddělení nemocnice vykazuje kromě osvobozených plnění jako jediná uskutečněná zdanitelná plnění administrativní úkony, odborné praxe/stáže, nadstandard či klinické studie, nelze bez dalšího uplatnit nárok na odpočet daně v krácené výši z veškerého pořízeného zdravotnického materiálu a dalších přijatých zdanitelných plnění, která jsou určena výhradně pro spotřebu tohoto oddělení, není-li prokázáno, že byl tento zdravotnický materiál spotřebován i při uskutečňování těchto zdanitelných plnění. Dále se žalovaný vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami žalobkyně.

pokračování

[17] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu, který ji zamítl.

2. Kasační řízení

2.1 Kasační stížnost

[18] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

[19] Stěžovatelka je přesvědčena, že krajský soud nesprávně posoudil rozhodné právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a nesprávně zjistil skutkový stav [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]; namítla rovněž nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[20] Úvodem stěžovatelka uvedla, že jejím hlavním předmětem činnosti je poskytování komplexních zdravotních služeb, od nichž nelze oddělit její související vzdělávací, výzkumné, administrativní a další úkoly.

[21] Pohledem DPH stěžovatelka při plnění svých úkolů poskytuje nejen osvobozenou zdravotní péči, ale také celou řadu zdanitelných plnění, zejména výuku stážistů, pořádání konferencí a výuky pro odbornou veřejnost, provádění klinických studií, zákroky plastické chirurgie (hrazené zákazníkem), operační zákroky nesouvisející s ochranou zdraví (např. odběry krve pro Policii ČR, propichování uší a jiných tkání, estetické zákroky, vyšetření, lékařské posudky pro soudy, pojišťovny apod., laboratorní výkony, pronájem prostor a operačních sálů, výpisy ze zdravotní evidence atd. Poskytování uvedených zdanitelných výkonů je často existenčně provázáno s poskytováním osvobozené zdravotní péče, běžně je nelze od sebe oddělit a v praxi bývají zdanitelná plnění primárním zájmem dotčeného zákazníka (např. potvrzení pro Policii ČR při dopravní nehodě). Tyto úkoly stěžovatelka může plnit jen ve zdravotnických zařízeních, která provozuje a jejichž podmínky jsou striktně regulovány.

[22] Předmětem sporu je to, zda byla stěžovatelka oprávněna uplatnit odpočet DPH v krácené výši z přijatých zdanitelných plnění v rozsahu uvedeném v dodatečných daňových příznáních. Přestože stěžovatelka v těchto příznáních uplatňuje jen vstupy, které identifikovala jako současně využívané pro zdanitelná i osvobozená plnění, žalovaný měl za to, že stěžovatelka neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění použila pro účely zakládající nárok na odpočet DPH. Krajský soud se s (mylnými) závěry žalovaného ztotožnil.

2.1.1 Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[23] Stěžovatelka krajskému soudu vytkla, že v napadeném rozsudku nepředložil ucelený argumentační systém vypořádávající alespoň základní žalobní námitky ve smyslu jím citované judikatury. Své závěry krajský soud zakládá jen na odkazech na rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatelky, nemístnou argumentaci *ad absurdum* a řadu zásadních námitek stěžovatelky nevypořádává. S ohledem na složitost věci přitom nelze žalobu považovat za příliš obsáhlou. Krajský soud se s argumentací stěžovatelky neztotožnil, ale neuvedl, z jakých důvodů.

2.1.2 Rozhodné právní otázky

[24] Stěžovatelka je přesvědčena, že rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu vychází z nesprávného výkladu § 72 odst. 6 a § 76 zákona o DPH a je v rozporu s judikaturou SDEU.

[25] Finanční orgány tato ustanovení nesprávně vyložily tak, že krácený nárok na odpočet DPH stěžovatelka nemůže uplatnit, pokud neprokáže přiřazením každého konkrétního plnění na vstupu přímou a bezprostřední souvislost s konkrétním plněním na výstupu. Krajský soud se s výkladem finančních orgánů v případě sporných přijatých plnění (tzv. skupina II) ztotožnil. Napadený rozsudek je však vnitřně rozporný, neboť krajský soud také tvrdí, že žalovaný u každého vstupu identifikaci konkrétního zdanitelného výstupu nepožadoval. Krajský soud dále chybně kladl stěžovatelce k tíži, že nepředložila kalkulace cen uskutečněných zdanitelných plnění.

[26] Stěžovatelka namítla, že ZDPH nspecifikuje, jakou povahu a intenzitu má mít v případě kráceného nároku na odpočet vazba mezi přijatým zdanitelným plněním a jeho použitím na účely, které zakládají nárok na odpočet. Výklad obsažený v judikatuře SDEU a NSS přitom rozlišuje mezi přímými a nepřímými, tj. režijními náklady.

[27] Existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi výdaji týkajícími se plnění na vstupu a plněními na výstupu, které zakládají nárok na odpočet, se vyžaduje pouze v případě přímých nákladů. Ani rozhodnutí SDEU, které citoval krajský soud (např. rozsudek ze dne 21. 2. 2013 ve věci C-104/12, *Wolfram Becker*), nepředpokládají povinnost přiřazovat každé přijaté zdanitelné plnění ke konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému výstupu. SDEU naopak v uvedeném rozsudku konstatuje, že není realistické pokoušet se o přesnější formulaci přímé a bezprostřední souvislosti; při aplikaci tohoto kritéria by měly být zohledněny všechny okolnosti, za nichž plnění proběhla.

[28] Existence přímé a bezprostřední souvislosti přijatého zdanitelného plnění s uskutečněnými zdanitelnými plněními není vyžadována v případě nepřímých (tzv. režijních) nákladů, které se vztahují k celkové ekonomické činnosti osoby povinné k dani (rozsudek *Volkswagen Financial Services*), a které není možné přiřadit ani obecně k úhrnu uskutečněných plnění s nárokem nebo bez nároku na odpočet, natož ke konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému plnění.

[29] Stěžovatelka trvá na tom, že v jejím provozu většinou nelze přiřadit jednotlivé konkrétní zdanitelné plnění ke konkrétnímu pořízenému materiálu. Je možné pouze doložit, že určitý vstup je částečně využíván pro danou zdanitelnou činnost. To také stěžovatelka prokázala. Žalovaný však setrvává na prokázání přímé vazby na konkrétní zdanitelné plnění (tj. párování konkrétního vstupu na konkrétní výstup).

[30] Krajský soud (a předtím finanční orgány) ignoroval specifickou povahu podnikatelské činnosti stěžovatelky a nezohlednil všechny relevantní okolnosti. Podstatná část přijatých plnění stěžovatelky je pro poskytování vstupů zakládající nárok na odpočet DPH nezbytná; je tak dána jejich přímá a bezprostřední souvislost.

pokračování

[31] Stěžovatelka již v žalobě argumentovala, že část přijatých plnění, která žalovaný zpochybňoval (tj. plnění ve skupině II), jsou „*druhově určené zdravotnické potřeby a další typy plnění, tedy pro stěžovatelku zcela typické režijní náklady*“ a „*není nezbytné jednotlivá přijatá plnění přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním*“. Krajský soud tuto námitku ignoroval a uvedl, že „*v případě režijních nákladů však mezi účastníky nevznikl žádný spor*“. Výkladem kategorie nepřímých nebo režijních nákladů se krajský soud nezabýval.

[32] Tyto režijní náklady přitom tvoří větší část vstupů a zajišťují běžný chod nemocnice nebo střediska, na kterém jsou prováděny zdanitelné výstupy. Část těchto vstupů žalovaný uznal ve skupině I, nicméně podstatnou část nekonzistentně zařadil do skupiny II a zpochybňoval nárok na odpočet DPH. Přes opakované námitky stěžovatelky jí nebyl uznán krácený nárok na odpočet z běžných provozních nákladů (např. údržby vozidel), materiálního a hmotného vybavení příslušných oddělení, bezpečnostně technických prohlídek majetku, zdravotnického a technického materiálu.

[33] Stěžovatelka je zároveň přesvědčena, že tato souvislost je zřejmá i v případě dalších plnění, ke kterým bylo přiřazeno zdanitelné plnění v podobě poskytování odborného vzdělávání, provádění klinických studií, kosmetických, plastických a dalších pacientem hrazených zákroků, lékařských posudků pro soudy, odběrů pro Policii ČR a poskytování dalších služeb, k nimž je stěžovatelka povinna při plnění svých úkolů. V této souvislosti finanční orgány krácený nárok stěžovatelky neuznaly a krajský soud se s jejich nesprávným názorem ztotožnil.

[34] Stěžovatelka zdůraznila, že finanční orgány a krajský soud pominuly, že hmotné vybavení příslušných středisek, na kterých jsou tato plnění poskytována, je striktně vymezeno právní úpravou. Většinu zdanitelných plnění uskutečňovaných stěžovatelkou nelze mimo tato oddělení a bez jejich vybavení provádět. To dále rozvedla.

[35] Finanční orgány a krajský soud rovněž opominuly opakované námitky stěžovatelky, že některá z uskutečněných zdanitelných plnění nepřináší okamžitý výnos, ale mají souvislost s její celkovou ekonomickou situací a jsou pro ni nezbytné.

[36] Krajský soud rovněž chybně souhlasí s názorem žalovaného, že náklady na přijaté zdanitelné plnění musí být součástí ceny konkrétního uskutečněného zdanitelného plnění, avšak stěžovatelka žádnou kalkulaci ceny přijatého plnění nedoložila. Skutečnost, že se náklady přímo (ne)odrážejí v ceně zdanitelného plnění, totiž podle stěžovatelky není pro účely posouzení nároku na odpočet podstatná [nárok na odpočet je zaručen bez ohledu na výsledek ekonomické činnosti osoby povinné k dani (rozsudek *Volkswagen Financial Services*)].

[37] Krajský soud pominul námitku, že judikatura SDEU nepodmiňuje nárok na odpočet DPH ani tím, že jsou přijatá zdanitelná plnění skutečně použita k uskutečnění zdanitelného plnění. Rozhodujícím kritériem pro nárok na odpočet je, zda plátce v okamžiku uplatnění nároku na odpočet mohl objektivně předpokládat, že s přispěním pořízeného vstupu může být v budoucnosti uskutečněno zdanitelné plnění (tzv. princip akcentovaného předpokladu). Toto kritérium stěžovatelka splnila, neboť ke každému nakoupenému vstupu identifikovala

příslušné zdanitelné plnění (formou mapy zdanitelných plnění) a rovněž prokázala, že určitý vstup (kategorie daného vstupu) je částečně využíván pro danou zdanitelnou činnost (např. šicí materiál je využíván pro zdanitelné plnění – plastická chirurgie).

[38] Stěžovatelka zdůraznila, že příkladů z praxe ve věci uplatnění kráceného odpočtu existuje celá řada (např. kancelářské potřeby – rozsudek *Volkswagen Financial Services*). Pro nemocnici jsou pak materiálně-technickým provozním nákladem – režijním nákladem ve smyslu pravidel DPH (tj. nákladem v podstatě „*samoprokazujícím*“, neboli evidentně souvisejícím se zdanitelnými plněními) např. skalpel, šicí materiál či osvětlení na operačním sále, resp. bezpečnostně technické kontroly přístrojů či sterilizace přístrojů apod.; tj. vstupy spadající do skupiny II. Citovaný rozsudek SDEU však žalovaný spolu s krajským soudem pominuli a vyložili si pravidla kráceného koeficientu s požadavkem na individuální prokazování nad rámec této „*pro-rata*“ metody. Rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu jsou proto nepřezkoumatelné a jejich výklad je v rozporu s právní úpravou, výkladem SDEU, jakož i principem neutrality DPH.

2.1.3 Zjištění skutkového stavu

[39] Rozhodnutí žalovaného vychází z nesprávně zjištěného skutkového stavu věci na základě vadného dokazování. Finanční orgány ignorovaly stěžovatelčiny snahy o dokazování skutečnosti, že daný vstup byl (mohl být) použit pro zdanitelné plnění.

[40] Rozhodnutí žalovaného ani rozsudek krajského soudu nezohlednily detailní metodiku stěžovatelky ke zjištění kráceného nároku na odpočet.

[41] Krajský soud nevzal v úvahu, že stěžovatelka neuplatnila nárok na krácený odpočet u všech plnění, ale detailně posuzovala, zda přijatá plnění nebyla pořízena výhradně k osvobozeným účelům, ale byla zamýšlena alespoň částečně k užití pro uskutečňování zdanitelných plnění. Stěžovatelka ve své metodice vyloučila z výpočtu zjišťování kráceného nároku na odpočet vstupy plynoucí na střediska, která poskytovala jen osvobozená plnění. V případě středisek poskytujících nezdánitelnou i zdanitelnou péči pak identifikovala vstupy, které jsou využívány pro nezdánitelnou i zdanitelnou péči. V této souvislosti stěžovatelka vyloučila všechny vstupy, které byly adresně použity jen pro nezdánitelnou péči.

[42] Krajský soud přitom dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, protože pro posouzení dané souvislosti předložila jen seznam přijatých zdanitelných plnění s uvedením středisek nemocnice, na která tyto vstupy plynuly, příklady a sestavy souvisejících uskutečněných zdanitelných plnění. Krajský soud nedbal toho, že stěžovatelka na základě této metodiky identifikovala přijatá plnění, která souvisela se zdanitelnými výstupy, a to na několika stovkách stran, na nichž rozdělila přijatá plnění do několika desítek nákladových skupin. Ke vstupům byly nejen přiřazeny příklady zdanitelných plnění, ale stěžovatelka danou souvislost detailně vysvětlovala a prokázala prohlášeními lékařského personálu (na to poukazovala již v žalobě).

[43] Stěžovatelce finanční orgány neumožnily případné pochybnosti vyvrátit a krajský soud se těmito otázkami nezabýval. Stěžovatelka v této souvislosti opětovně zdůraznila, že

pokračování

žalovanému navrhovala, aby v případě neprůkaznosti daných prohlášení vyslechl lékařský personál nebo nechal vyhotovit znalecký posudek z oboru lékařství. Žalovaný k těmto důkazním návrhům nepřihlédl. V důsledku toho stěžovatelce znemožnil prokázat souvislost se zdanitelnými činnostmi, případně obecně ekonomickou činností, u konkrétních vstupů. V případě údajně nekonkrétních uskutečněných plnění měl správce daně stěžovatelku vyzvat k doplnění tvrzení a označení důkazů. Ve zprávě o daňové kontrole však správce daně dokonce zamítá návrh na provedení svědeckých výpovědí. Těmito svědeckými výpověďmi by přitom bylo postaveno najisto, co bylo obsahem jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění a jak s nimi souvisejí přijatá plnění.

[44] Požadavek finančních orgánů, aby stěžovatelka prokázala přímé vazby ve smyslu individuálního párování několika tisíc nakoupených konkrétních vstupů s konkrétními výstupy, je nesplnitelný. Stěžovatelka podtrhla, že v případě některých druhů přijatých plnění není ani třeba souvislost se zdanitelnými výstupy dokazovat, protože vazba na zdanitelné výstupy, resp. ekonomické činnosti, je evidentní.

[45] Krajský soud se též nesprávně ztotožnil se závěry žalovaného, že stěžovatelka měla vést evidenci zdravotních výkonů, spotřebovaného zdravotnického materiálu a léků. Proti tomuto věcně nesprávnému závěru se stěžovatelka opakovaně ohrazovala. Evidence zdravotních výkonů pro účely zdravotního pojištění se týká velmi omezeného okruhu zvláště účtovaných léčivých přípravků a zdravotnického materiálu. Spotřeba ostatního zdravotnického materiálu ani využití konkrétních přístrojů a nástrojů se v této evidenci neeviduje a v praxi zdravotnického zařízení ani evidována objektivně být většinou nemůže. K tomu ovšem stěžovatelka doplňuje, že žádné vstupy adresně pořízené jen k osvobozené péči do kráceného nároku na odpočet DPH nezahrnula.

[46] Rozhodnutí žalovaného je také založeno na nesprávně zjištěném skutkovém stavu, neboť dokazování žalovaného je vadné. Finanční orgány stěžovatelce v případě přímých nákladů znemožnily prokázat jejich souvislost s uskutečňováním zdanitelné činnosti. Příkladem takového přístupu jsou např. přijatá plnění střediska, které poskytuje zdanitelné plnění sterilizace nástrojů třetích subjektů.

[47] Stěžovatelka v této souvislosti rovněž upozornila na to, že skutkově obdobnou situací se zabýval Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 28. 4. 2021, čj. 31 Af 24/2019-65 (dále jen „rozsudek *Nemocnice Pelhřimov*“). V tomto rozsudku soud podle názoru stěžovatelky dovodil, že k prokázání souvislosti mezi přijatými plněními a zdanitelnými výstupy je postačující sestavení seznamu léků a přístrojů, které se standardně používají ke zdanitelným plněním, tj. prokázání na obecné bázi (to stěžovatelka v nynější věci učinila). V citovaném rozsudku také soud připustil, že u některých vstupů je souvislost se zdanitelnými výkony takřka samozřejmá a k jejímu prokázání postačuje pouhé vysvětlení daňového subjektu, u jiných vstupů lze souvislost se zdanitelnými výkony prokázat prohlášeními lékařského personálu.

2.1.4 Porušení zásady legitimního očekávání

[48] Závěry krajského soudu jsou mylné a nepřezkoumatelné též v otázce porušení zásady legitimního očekávání. Krajský soud chybně dovodil, že stěžovatelce nemohlo vzniknout

legitimní očekávání stran kráceného nároku na odpočet, protože správce daně neschválil její přístup při daňové kontrole nebo při postupu k odstranění pochybností. Stěžovatelka však naopak argumentovala, že správce daně založil její legitimní očekávání tím, že v případě několika předcházejících podaných dodatečných daňových priznání k DPH postupoval v souladu s jejím přístupem a krácený nárok na odpočet v návaznosti na dodatečná daňová priznání uznal. Tím založil její legitimní očekávání, které v nynějším řízení porušil.

2.1.5 *Návrh na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie*

[49] Stěžovatelka dále uvedla, že předmět sporu spočívá v podstatné části ve výkladu a aplikaci vnitrostátní transpozice směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „*směrnice o DPH*“).

[50] Stěžovatelka navrhla, aby NSS předložil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky (v kasační stížnosti je dále obsáhle formulovala).

[51] První otázka zní, jakým způsobem lze prokázat krácený nárok na odpočet, resp. naplnění podmínky přímé a bezprostřední vazby pořízených vstupů na zdanitelné výstupy. V tomto smyslu je zásadní, zda stěžovatelka musela prokazovat použití každého jednotlivého pořízeného vstupu přiřazením ke konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému plnění (výstupu), anebo zda postačuje na obecné bázi prokázat, že se daný pořízený vstup nebo skupina vstupů používá pro daný typ zdanitelného plnění (výstupu). To stěžovatelka splnila, přičemž se také jedná o obvykle požadovaný důkazní standard v řadě odvětví (bankovníctví, pojišťovnictví, neziskové organizace v oblasti kultury, školství, sociální péče atd.).

[52] Druhou otázku představuje výklad pojmu „*režijní náklady*“ ve smyslu rozsudku *Volkswagen Financial Services* a to, zda lze tento pojem vykládat restriktivně jen ve smyslu např. kancelářských potřeb, anebo je možné jej vykládat s ohledem na povahu ekonomické činnosti daňového subjektu v konkrétním případě. V nynější věci jsou dle názoru stěžovatelky režijními náklady též další náklady provozně-technického charakteru jako neadresně nakupované jehly, injekční stříkačky, skalpely, roušky apod. U těchto předmětů by dle stěžovatelky měla být souvislost s jejími ekonomickými činnostmi prokazována na obecné bázi s ohledem na činnosti vykonávané stěžovatelkou v daném provozu či na lékařském oddělení.

[53] Stěžovatelka je přesvědčena, že v kontextu specifického odvětví zdravotnictví není výklad souvisejících ustanovení unijního práva natolik zřejmý, že neponechává prostor pro žádnou rozumnou pochybnost o způsobu vyřešení položených otázek, tj. nejde o *acte clair*. Interpretační nejistota spojená s podmínkami uplatnění kráceného nároku na odpočet dosud nebyla ve značně specifickém odvětví zdravotnictví SDEU dosud řešena.

2.2 *Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti*

2.2.1 *Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu*

pokračování

[54] Podle žalovaného je rozsudek krajského soudu přezkoumatelný a správný. Je z něj zjevné, že krajský soud považoval za stěžejní prokázání souvislosti (vazby) mezi jednotlivými přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plněními. Krajský soud správně dovodil, že takovou vazbu nelze prokázat jen rozdělením na vnitropodniková střediska, kde se poskytuje plnění osvobozené od DPH i plnění zdanitelné. Podle názoru žalovaného v takovém případě nelze aplikovat ani tzv. princip akcentovaného předpokladu, protože i za této situace je nezbytné ozřejmit souvislost vstupu s konkrétním očekávaným zdanitelným plněním. Žalovaný zdůraznil, že z jeho rozhodnutí nevyplývá stěžovatelkou uváděný závěr, že je nutné každý jednotlivý vstup individualizovat a tento přiřadit ke konkrétnímu výstupu (stěžovatelkou uváděný výklad je zavádějící). Osvojil-li si krajský soud závěry žalovaného, na které odkázal, jedná se o možný způsob odůvodnění rozsudku. Rozsudek krajského soudu obsahuje ucelený argumentační systém a je z něj zřejmý jeho postoj k žalobním námitkám. Ostatně i sama stěžovatelka s důvody napadeného rozsudku obsáhle polemizuje.

2.2.2 Rozhodné právní otázky

[55] Podle názoru žalovaného nelze přijmout jako vysvětlení přímé a bezprostřední souvislosti uplatněných zdanitelných vstupů se zdanitelnými výstupy např. rozdělení provozu stěžovatelky na jednotlivá střediska, kde se provádí plnění zdanitelná i osvobozená. Není možné souhlasit ani s obecným tvrzením stěžovatelky, že u řady vstupů je jejich souvislost s výstupy snadno prokazatelná, neboť v tomto případě by se správce daně musel spolehnout na libovůli stěžovatelky, jaká plnění na určitá oddělení zahrne.

[56] Žalovaný souhlasil se stěžovatelkou, že žádný právní předpis v případě uplatnění nároku na odpočet nedefinuje intenzitu vazby mezi vstupy a výstupy. Pokud však stěžovatelka tuto vazbu mezi vstupy a výstupy tvrdí, měl by mít správce daně možnost tvrzenou souvislost ověřit. Skutečnost, že si stěžovatelka nevedla dokumentaci nebo neshromažďovala podklady, jimiž by takovou vazbu byla schopna v daňovém řízení prokázat, neznamená, že prokazování dané vazby je pro stěžovatelku objektivně nemožné.

2.2.3 Zjištění skutkového stavu

[57] Žalovaný uvedl, že důkazy předložené stěžovatelkou směřovaly převážně k prokázání skutečnosti, že na určených střediscích se provádí zdanitelná i osvobozená plnění. Žalovaný trvá na tom, že stěžovatelka „*ustala v půli cesty*“, když následně na daných střediscích neprokázala přímou vazbu vstupů na konkrétní osvobozené a rovněž zdanitelné výstupy, resp. stěžovatelka mylně tvrdila, že část vstupů má charakter režijních nákladů.

[58] Dále žalovaný upozornil na to, že stěžovatelka v žalobě nevznesla námitky týkající se neprovedení výslechu svědků a znaleckého posudku. Krajský soud se proto těmito námitkami nemohl zabývat. Žalovaný dále konstatoval, že obecná prohlášení lékařů (s výjimkou prohlášení MUDr. K.) neprokazovala tvrzení stěžovatelky. Žalovaný dodal, že návrh na provedení svědeckých výslechů lékařů, jakož i na provedení znaleckého posudku, formulovala stěžovatelka jako alternativní pro případ neprovedení důkazu prohlášeními lékařů. Tyto svědky ani řádně neoznačila.

[59] K tomu žalovaný dále uvedl, že stěžovatelka na jedné straně tvrdí, že je pro ni objektivně nemožné rozklíčovat, jaké vstupy souvisejí s konkrétními výstupy, avšak na druhé straně tvrdí, že pokud by se finanční orgány dotázaly svědků (lékařů), jaké vstupy se používají pro výkony, které jsou účtovány s DPH, mohlo by být kvalifikovaně zjištěno, co přesně bylo obsahem jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění a jak s nimi souvisejí přijatá plnění. Žalovaný vyjádřil údiv nad tím, proč takové konkrétní rozklíčování neprovedla stěžovatelka již v daňovém řízení a na tuto možnost poukazuje teprve v řízení před NSS.

[60] Žalovaný dále uvedl, že závěry krajského soudu nejsou v rozporu s rozsudkem *Nemocnice Pelhřimov*. Naopak, mezi oběma soudy je shoda v tom, že nestačí doložit, že dané oddělení používá řadu léků a provádí řadu úkonů, mezi nimiž jsou i zdanitelná plnění. V takovém případě nelze mít za prokázanou bezprostřední a přímou vazbu mezi výdaji a zdanitelnými plněními na výstupu.

[61] Žalovaný rovněž souhlasí s krajským soudem v tom, že zde není prostor pro předložení předběžných otázek SDEU.

[62] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

2.3 Další podání

[63] V replice doručené NSS dne 27. 10. 2021 a doplněné dne 29. 10. 2021 (datované zjevně nesprávně dnem 31. 10. 2021) stěžovatelka zopakovala a rozvedla svá tvrzení. Poukázala na bod [35] rozsudku *Nemocnice Pelhřimov*, podle něhož: „*Ide pouze o vysvětlení konkrétní vazby mezi přístroji a léky a konkrétními zdanitelnými plněními, která byla uskutečněna. K tomuto rozčlenění sice může být potřebná součinnost lékařů, nicméně nikoliv dlouhodobá či nepřiměřeně zatěžující. Za postačující soud považuje de facto vytvoření seznamu léků a přístrojů, které jsou standardně používány ke konkrétním výkonům představujícím zdanitelná plnění. I zde přitom platí, že vazba některých výdajů k některým výkonům může být takřka samozřejmá (pak postačuje pouhé vysvětlení žalobkyně), vazba jiných výdajů a výkonů naproti tomu musí být nějak doložena, například prohlášením lékařů (které může mít podobu i onoho seznamu). Není potřeba dokládat, že v daném období byl konkrétní lék skutečně u konkrétního výkonu použit.*“ Dále uvedla, že krajský soud věděl, že stěžovatelka prokazovala souvislost vstupů s výstupy také prohlášeními připravenými ve spolupráci s lékařským personálem, ale nijak se s tím nevypořádal. S ohledem na to, že tato prohlášení byla považována finančními orgány za relevantní, měly finanční orgány případné rozpory odstranit. Právě za účelem jejich prověření a konkretizace stěžovatelka navrhovala případné svědecké výpovědi lékařského personálu. V daném kontextu se tím stěžovatelka v žalobě zabývala. Stěžovatelka setrvala také na námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu.

[64] V doplnění repliky doručené NSS dne 24. 3. 2022 stěžovatelka opětovně zopakovala a rozvedla svou argumentaci a poukázala na rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2021, čj. 55 Af 7/2018-142 (dále jen „*rozsudek Nemocnice Kolín I*“), a ze dne 10. 2. 2022, čj. 55 Af 64/2020-65 (dále jen „*rozsudek Nemocnice Kolín II*“), v nichž se

pokračování

projednávaly obdobné případy. Stěžovatelka blíže popsala obsah prohlášení, která předložila v daňovém řízení v návaznosti na nyní projednávanou věc.

[65] V podání doručeném NSS dne 12. 10. 2022 stěžovatelka zopakovala svůj návrh na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru a formulovala další otázku.

[66] V podání doručeném NSS dne 22. 11. 2022 se žalovaný vyjádřil k replikám stěžovatelky a zejména zdůraznil, že stěžovatelka v daňovém řízení žádné svědky nenavrhovala. Dále zopakoval a rozvedl svou dosavadní argumentaci.

[67] V podání doručeném NSS dne 31. 1. 2023 stěžovatelka nesouhlasila s názory žalovaného, které uvedl ve stanovisku ze dne 22. 11. 2022. Stěžovatelka setrvala na svých tvrzeních, která opětovně dále rozvedla.

[68] Dne 14. 3. 2023 stěžovatelka doručila NSS další podání, ve kterém se podrobně vyjádřila k rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 9. 2. 2023, čj. 51 Af 5/2022-71; dále jen „*rozsudek Nemocnice Kolín III*“, s přihlédnutím k nyní projednávané věci.

[69] Na podání stěžovatelky reagoval žalovaný stanovisky, která byla NSS doručena ve dnech 22. 3. 2023 a 20. 4. 2023, setrval v nich na svých předchozích závěrech.

[70] Na stanoviska žalovaného odpověděla stěžovatelka podáním, které bylo NSS doručeno dne 31. 5. 2023. Nesouhlasila v něm se žalovaným a s jeho závěry znovu polemizovala.

[71] K tomuto podání stěžovatelky se žalovaný vyjádřil podáním doručeným soudu dne 25. 7. 2023 a vyjádřil se též k otázce nároku na odpočet týkající se defibrilátoru.

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[72] Kasační stížnost **není** důvodná.

3.1 Přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[73] NSS nejprve konstatuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Z napadeného rozsudku je zjevné, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností a proč považoval argumentaci stěžovatelky za nedůvodnou (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 a rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, čj. 7 As 28/2008-75). Rozsudek krajského soudu je srozumitelný. Je vhodné uvést, že žalobní námitky v podstatě odpovídají námitkám odvolacím, s nimiž se řádně vypořádal již žalovaný. Za této situace nelze krajskému soudu nijak vytýkat, že také odkazoval na rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatelky. Podle ustálené judikatury NSS totiž platí, že „*je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé,*

proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se soublasnou poznámkou“ (rozsudek NSS ze dne 27.7.2007, čj. 8 Afs 75/2005-130). Krajský soud vypořádal všechny žalobní námitky a postavil proti nim vlastní ucelený argumentační systém. Nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu nemá na přezkoumatelnost napadeného rozsudku vliv.

[74] Zároveň považuje NSS již na tomto místě za vhodné podotknout, že krajský soud přistoupil k posouzení věci zodpovědně, podstatu námitek stěžovatelky řádně a správně vypořádal přezkoumatelným způsobem. NSS do značné míry nerozumí námitkám, které stěžovatelka v tomto směru vůči odůvodnění rozsudku krajského soudu vznáší. To platí tím spíše, že žaloba i kasační stížnost stěžovatelky jsou mnohdy velmi obtížně uchopitelné. V tomto směru je také vhodné připomenout, že obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Totéž platí v této věci nejen o žalobě, ale též o kasační stížnosti (např. rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54). Jediné, co snad lze krajskému soudu vytknout, je paušální citace některých rozhodnutí v úvodu jeho rozsudku. To však samo o sobě nemá vliv na zákonnost či přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu; jedná se spíše o určitý styl psaní.

[75] Na tomto místě je třeba také podotknout, že i NSS byl do určité míry bohužel nucen přizpůsobit odůvodnění tohoto rozsudku způsobu formulace kasační stížnosti, přičemž se nevyhnul ani jinak nevhodným popisným formulacím a citacím. Jen tak totiž bylo možné poukázat na mnohdy zavádějící argumentaci stěžovatelky, která také poměrně často z kontextu rozhodnutí, na něž odkazovala, vytrhávala části jejich odůvodnění.

[76] Před samotným posouzením právních a skutkových otázek nyní projednávané věci NSS uvádí, že v mezidobí bylo v obdobných věcech vydáno několik rozsudků krajských soudů (rozsudky *Nemocnice Pelhřimov*, *Nemocnice Kolín II a III*), na které účastníci (převážně stěžovatelka) i v této věci poukazují a polemizují s nimi. Proti rozsudkům *Nemocnice Kolín II a III* byly také podány kasační stížnosti (u NSS vedeny pod sp. zn. 8 Afs 37/2022 a 8 Afs 39/2023), o nichž zatím nebylo rozhodnuto. V této věci tak desátému senátu s ohledem na formulaci kasačních námitek nezbyvá než se v rámci této věci vypořádat i s argumentací týkající se těchto (kasačními stížnostmi napadených) rozsudků. Zdůrazňuje ovšem, že se jedná o argumentaci vztahující se jen k této věci, uvedené rozsudky nepřezkoumává a nijak nehodlá (ani nemůže) nahrazovat rozhodovací činnost senátů, kterým o nich přísluší rozhodovat.

3.2 Rozhodné právní otázky

[77] 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:*

pokračování

- 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.*

[78] Výklad tohoto ustanovení poskytl SDEU již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 16. 9. 2016, *Senatex*, C-518/14, konstatoval, že „*proto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejich zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)*“. Obdobně se Soudní dvůr vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; *Barlis 06*, bod 40; či usnesení ve věci *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27.

[79] 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.*

[80] Podle § 51 odst. 1 ZDPH *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).*

[81] 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.*

[82] 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 (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.*

[83] 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.*

[84] Stěžovatelka má jistě pravdu, že žádný právní předpis explicitně nedefinuje intenzitu vazby mezi vstupy (přijatými zdanitelnými plněními) a výstupy (uskutečněnými zdanitelnými plněními).

[85] V tomto směru však lze uvést, že účelem úpravy odpočtů stanovené směrnicí o DPH „je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH se tak snaží stran daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky zaručit dokonalou neutralitu, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH“ (rozsudek SDEU ze dne 22. 3. 2012 ve věci C-153/11, *Klub OOD*). Soudní dvůr se danou otázkou zabýval také v rozsudku ze dne 26. 5. 2005 ve věci C-465/03, *Kretztechnik*. Zde konstatoval, že „k tomu, aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a bezprostřední souvislost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet“. V tomtož rozsudku SDEU konstatoval, že „nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, také předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí proků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet“ (obdobně se Soudní dvůr vyjádřil také v rozsudku ze dne 8. 6. 2000 ve věci C-98/98, *Midland Bank*, a NSS se k těmto závěrům přiklonil v rozsudcích ze dne 23. 10. 2014, čj. 9 Afs 86/2013-34, či ze dne 25. 9. 2013, čj. 1 Afs 70/2013-47). Existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi daným plněním a celkovou činností osoby povinné k dani pro účely určení toho, zda byly zboží a služby použity k ekonomické činnosti, závisí na objektivním obsahu zboží nebo služby přijatých touto osobou (rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2013 ve věci C-104/12, *Wolfram Becker*), nejde tedy o prostou „příčinnou souvislost“ mezi náklady a ekonomickou činností plátce (BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O. a TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2010. Cit. dle ASPI, § 72; viz též rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2023, čj. 6 Afs 214/2022-37, bod 37).

[86] NSS tedy činí dílčí závěr, že k tomu, aby vznikl (krácený) nárok na odpočet DPH, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a bezprostřední souvislost s plněními na výstupu.

[87] Z uvedeného také vyplývá, že nárok na odpočet DPH vzniká jen za situace, kdy plátce pořízené plnění skutečně použije pro svou ekonomickou činnost (což je třeba posoudit na základě objektivních okolností).

[88] Stěžovatelka tedy podle názoru NSS mylně definovala již jednu ze svých základních úvah, v nichž označila za rozhodnou jen otázku, zda pořídila zdanitelné plnění s cílem použít je pro svou ekonomickou činnost (tzv. princip akcentovaného předpokladu).

[89] NSS tedy k tomuto principu konstatuje, že pouhý úmysl plátce v tomto směru nestačí (rozsudek SDEU ze dne 6. 4. 1995 ve věci C-4/94, *BLP Group*, či rozsudek *Midland Bank*). Z judikatury sice vyplývá, že zboží a služby mohou být pořízeny jednotlivcem jednajícím jako osobou povinnou k dani pro účely ekonomické činnosti, i když nejsou okamžitě užity pro tuto ekonomickou činnost (například rozsudky SDEU ze dne 11. 7. 1991 ve věci C-97/90, *Lennartz*, či ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-126/14, *Sveda*). Tyto úvahy však SDEU činí v rámci posouzení otázky, zda plnění přijímá osoba povinná k dani, „kteřá jedná jako taková“, což je rovněž skutkovou otázkou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti případu (rozsudek ve věci *Klub OOD*). Citované případy se navíc týkaly poměrně specifických situací nabývání investičního majetku, jimž nyní projednávaný případ neodpovídá. Zákonná konstrukce odpočtu DPH sice počítá s tím, že nárok na odpočet vznikne (a bude uplatněn) ještě předtím, než budou splněny všechny podmínky vymezené

pokračování

v § 72 odst. 1 ZDPH (tj. před použitím přijatého plnění pro ekonomickou činnost), neboť dle § 72 odst. 3 ZDPH vzniká příjemci plnění nárok na odpočet v okamžiku, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost poskytovatele plnění tuto daň přiznat. To však neznamená, že „plátcí daně, který nárok v souladu se zákonem uplatnil, tento nárok skutečně vznikl autonomně jednou provždy, bez ohledu na pozdější splnění podmínky, s níž je nárok na odpočet daně evidentně spojen. Oprávněnost nároku na odpočet daně nemůže být z povahy věci, kdy je tento nárok podmíněn dalším zákonem kvalifikovaným použitím přijatých plnění, posuzována izolovaně jediné k době, kdy je nárok uplatňován. Oprávněnost nároku na odpočet má celistvý, věcný význam, nelze jej redukovat pouze na právo uplatnit si odpočet daně na vstupu v daňovém přiznání [...]. Podmíněnost nároku na odpočet daně použitím přijatých plnění v souladu se zákonem je předpokladem pro neutralitu daně, která dává smysl nároku na odpočet [...]. Zásada neutrality daně je proto narušena, jestliže na přijatá zdanitelná plnění nenavazují žádné ekonomické činnosti zdanitelné toutéž daní“ (rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2014, čj. 9 Afs 86/2013-34, který se sice týká zákona účinného pro zdaňovací období 2007 – 2009, citované závěry jsou však přiměřeně použitelné i nadále; rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2023, čj. 6 Afs 213/2022-43).

[90] Otázkou tzv. *principu akcentovaného předpokladu* se zabýval Krajský soud v Praze též v rozsudku *Kolín II*, v němž se vyjádřil k žalobní argumentaci, že jediným kritériem je, zda plátcé mohli v okamžiku uplatnění nároku na odpočet objektivně předpokládat, že může být poskytnuto příslušné následné zdanitelné plnění (k tomu žalobce v tamější věci odkázal na rozhodnutí SDEU ve věcech C-268/83, *Rompelman*, C-110/94, *Inzo*, a C-37/95, *Ghent Coal Terminal*). Krajský soud v Praze dovodil, 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 mezi 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 právé 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 se plnění na výstupu uskutečnilo až v následujícím zdaňovacím období. Taková konkrétní tvrzení však žalobkyně v daňovém řízení nepředestřela“. Citované závěry Krajského soudu v Praze jsou plně použitelné i v této věci,

NSS se s nimi ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje (srov. též rozsudek *Nemocnice Kolín III*).

[91] Na základě právě uvedeného lze učinit další dílčí závěr, že v nyní projednávané věci se neuplatní ani stěžovatelkou označený tzv. princip akcentovaného předpokladu.

[92] SDEU již také dovodil, že v některých případech má osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH i v situaci, kdy neexistovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, a to za předpokladu, že vynaložené náklady byly součástí jejich režijních (obecných) výdajů, a jako takové *byly spoluurčující pro cenu zboží nebo služeb*, které tato osoba dodávala (rozsudek *Midland Bank*). Takové plnění totiž má přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani (rozsudek *Kretztechnik*). I v tomto případě je určující objektivní vztah mezi plněními a zdanitelnou ekonomickou činností (rozsudek *Wolfram Becker*), přičemž ekonomická činnost musí být výlučnou příčinou vzniku vynaložených výdajů (přijetí plnění). Nárok na odpočet nevznikne, pokud nelze jednoznačně dovodit, že osoba povinná k dani by dané plnění nepřijala, pokud by nevykonávala danou ekonomickou činnost (rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 2. 2007 ve věci C-435/06, *Investrand*). Tato judikatura se však týká poměrně specifických případů různých poradenských služeb, jejichž „spárování“ s konkrétním plněním uskutečněným na výstupu může být skutečně obtížné (ne-li nemožné). Jedná se o situace povahou plnění odlišné od věci nyní posuzované, jak je dále rozvedeno. V neposlední řadě dle závěrů rozsudku NSS ze dne 28. 11. 2019, čj. 7 Afs 356/2018-34, náklady na vstupu mají přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností plátce, pokud jsou nedílnou součástí plnění na výstupu, popřípadě pokud jsou plnění na vstupu objektivně způsobila podpořit ekonomickou činnost (a skutečně tomu tak v praxi je). To však ve spojení s posuzováním na základě objektivních hledisek, které vyžaduje Soudní dvůr, klade vysoké nároky na daňový subjekt, přičemž „*nestačí obecná tvrzení, že byla uvedena kritéria naplněna*“ (viz rozsudek čj. 6 Afs 213/2022-43, bod 27).

[93] Stěžovatelka ve vztahu k režijním nákladům již v žalobě argumentovala rozsudkem *Volkswagen Financial Services* a na těchto argumentech setrvala i v kasační stížnosti, kdy v bodu 4.17 kasační stížnosti tvrdí, že pro nemocnici (stěžovatelku) „*jsou materiálně-technickým provozním nákladem, „režijním nákladem“ ve smyslu pravidel DPH, tedy nákladem v podstatě „samopokazujícím“ neboli evidentně souvisejícím se zdanitelnými plněními; například skalpel, šicí materiál či osvětlení na operačním sále či bezpečnostně technické kontroly přístrojů či sterilizace přístrojů apod. (tj. vstupy spadající do skupiny II dle správce daně)*“.

[94] Stěžovatelka se přitom mýlí, pokud se domnívá, že rozsudek *Volkswagen Financial Services* žalovaný a krajský soud ignorovali.

[95] Žalovaný se k němu vyjádřil v bodu [34] odvolacího rozhodnutí, kde zdůraznil, že meritem věci v tomto rozsudku bylo uplatnění režijních nákladů, které mají přímou a bezprostřední vazbu se všemi činnostmi dané společnosti, která uskutečňuje zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně i osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Jednalo se přitom (jak ostatně shodně uvádí stěžovatelka) o režijní náklady typově na kancelářské potřeby, nápoje apod. NSS souhlasí se závěrem žalovaného, že stěžovatelka mylně definuje

pokračování

režijní náklady jako „*druhově určené potřeby, analogicky druhově určené zdravotnické potřeby*“. O tom totiž daný rozsudek vůbec nepojednává a režijní náklady vymezuje jako „*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 prostory a kancelářskými potřebami*“ (bod 15 rozsudku *Volkswagen Financial Services*). Tento typ nákladů jako režijních žalovaný nezpochybnil a ve vztahu k těmto režijním nákladům přiznal stěžovatelce nárok na odpočet v krácené výši.

[96] Ani krajský soud argumentaci stěžovatelky rozsudkem *Volkswagen Financial Services* a další judikaturou SDEU nepřehlédl a vypořádal ji v bodu [35] napadeného rozsudku, přičemž se ztotožnil se závěry žalovaného a odkázal zejména na body [46], [47] a [48] odvolacího rozhodnutí. Krajský soud přitom zdůraznil, že stěžovatelkou uvedená judikatura a právní úprava (směrnice o DPH) nestanoví, že pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně v krácené výši by daňový subjekt vůbec nemusel prokazovat existenci vazby (souvislosti) mezi přijatými plněními a uskutečněnými zdanitelnými plněními. Krajský soud konstatoval, že pro takové posouzení nepostačuje pouhé rozdělení na vnitropodniková střediska. Zdůraznil, že argumentace stěžovatelky rozsudkem *Volkswagen Financial Services* je účelová a zavádějící, neboť tento rozsudek se týká režijních nákladů. Krajský soud pak skutečně konstatoval, že „*v případě režijních nákladů však mezi účastníky nevznikl žádný spor*“. Toto konstatování však nelze vytrhávat z kontextu (jak činí stěžovatelka), neboť krajský soud v této souvislosti vycházel ze skutečnosti, že režijní náklady byly zohledněny ve skupině I, do které správce daně zahrnul daňové doklady, u nichž se jednalo o provozní (režijní) náklady a zásoby sloužící zároveň pro osvobozená a zdanitelná plnění (bod [30] odvolacího rozhodnutí).

[97] Nejsou proto důvodné stěžovatelčiny námitky, že se krajský soud nezabýval výkladem kategorie nepřímých nebo režijních nákladů, jakož i povahou některých dalších vstupů. To plyne již z výše uvedeného a dále NSS zdůrazňuje, že toto posouzení prolíná prakticky celým rozsudkem krajského soudu, který (ve shodě s finančními orgány) rozlišuje mezi režijními (nepřímými) náklady a náklady jinými.

[98] NSS tedy dále na základě výše uvedeného rozboru ve shodě se žalovaným i krajským soudem konstatuje, že nyní sporná plnění (skupina II) nelze považovat ani za režijní náklady (v podrobnostech viz rozhodnutí žalovaného a rozsudek krajského soudu).

3.3 Zjištění (prokázání) skutkového stavu

[99] Stěžovatelka dále namítá, že finanční orgány nesprávně vyložily § 72 odst. 6 a § 76 ZDPH tak, že nárok na krácený odpočet DPH nemůže stěžovatelka uplatnit, pokud neprokáže přiřazením každého konkrétního vstupu přímou a bezprostřední souvislost s konkrétním plněním na výstupu. Krajský soud pochybil, když se s tímto výkladem ztotožnil.

[100] NSS konstatuje již s ohledem na výše uvedené, že tato námitka je zavádějící a nedůvodná.

[101] Krajský soud přiléhavě k výkladu těchto ustanovení v bodu [21] napadeného rozsudku rozvedl, že „Jedním z druhů plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně podle § 76 odst. 1 zákona ZDPH je i samotná zdravotní péče (§ 58 ZDPH). Zmíněné ustanovení § 76 odst. 1 ZDPH stanoví, že pokud použije plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH (v případě činností žalobce to je například provádění sportovních prohlídek, provádění plastických operací, kosmetických zákroků, různých vyšetření a posudků za úplatu – například vyhotovení foto z ultrazvukového vyšetření těhotné ženy na její přání za úplatu, provádění klinických studií atd.), tak i pro plnění osvobozená od daně bez náhrady na odpočet daně, má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně. Naopak poskytování zdravotních služeb dle § 58 a dodání zdravotního zboží dle § 58 ZDPH je plněním zcela osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. Jestliže tedy plátce DPH přijaté zdanitelné plnění (například nakoupený zdravotnický materiál atd.) v rámci své ekonomické činnosti použije jak pro plnění s nárokem na odpočet DPH (například pro provedení klinické studie za úplatu, plastické operace, provedení zmíněného foto na přání těhotné ženy z ultrazvuku atd.), tak i pro plnění osvobozená od daně bez náhrady na odpočet daně, má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně, přičemž způsob výpočtu tohoto odpočtu daně stanoví ZDPH v dalších ustanoveních, § 76 odst. 2 a násl., příslušná výše odpočtu DPH se stanovuje postupem podle § 76 ZDPH, tj. dle žalobce „pro rata metodou“.“ Citovaný výklad provedený krajským soudem považuje NSS za správný a vystihující jednu z podstat nyní řešeného sporu.

[102] Ke kasačním námitkám je třeba uvést, že je pravda, že žalovaný např. v bodu [5] svého rozhodnutí výslovně uvedl: „Daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, když neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle ust. § 72 odst. 1 a § 72 odst. 6 ZDPH, konkrétně nedoložil takové důkazní prostředky, jimiž by skutečně konkrétně a věrohodně prokázal použití jednotlivých přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomických činností pro účely vyjmenované v ust. § 72 odst. 1 ZDPH, tj. pro uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění na výstupu s nárokem na odpočet daně.“

[103] To však bez dalšího neznamena (jak správně uvedl krajský soud v bodu [31] napadeného rozsudku), že žalovaný po stěžovatelce požadoval, aby u každého jednotlivého vstupu identifikovala a prokázala, na jakou konkrétní faktickou činnost byl použit. Krajský soud ve shodě s rozhodnutími finančních orgánů přiléhavě konstatoval, že správce daně a žalovaný po stěžovatelce pouze požadovali, aby prokázala vazbu mezi přijatými plněními a alespoň jedním konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním s nárokem na odpočet daně. Tato skutečnost je zřejmá např. z bodu [44] odvolacího rozhodnutí, v němž žalovaný uvedl: „Důkazní břemeno však leží na odvolateli, a bylo na odvolateli, aby přiřadil aspoň jeden konkrétní výkon (službu) (pozn. podtrženo NSS), u kterého byl tento materiál spotřebován, a zda byla současně tato služba (výkon) zdaněna. Správce daně ani odvolací orgán po odvolateli nepožadoval stanovit skutečný poměr využití pro osvobozená plnění a pro zdanitelná plnění, tzn. kolik bylo v tomto konkrétním případě spotřebováno jehel na propíchnutí uší a kolik jich bylo spotřebováno v rámci ostatních výkonů osvobozených od daně (což řeší odvolatelem použitý koeficient), ale aby odvolatel prokázal, že v konkrétním středisku skutečně na výstupu za předmětná období, kdy došlo ke spotřebě tohoto lékařského zdravotnického materiálu, uskutečnil a přiznal na výstupu konkrétní tvrzené uskutečněné zdanitelné plnění, tj. propíchnutí uší, v rámci kterého je logicky spotřeboval.“ (srov. též bod [30] odvolacího rozhodnutí – opět

pokračování

„přičtení alespoň jednoho konkrétního přijatého plnění ke konkrétnímu uskutečněnému plnění“ ve vztahu k obsahu výzev správce daně).

[104] NSS tak může jen navázat na rozhodnutí finančních orgánů a krajského soudu, že skutečně nebylo po stěžovatelce požadováno, aby např. prokázala, která konkrétní injekční jehla (rouška, skalpel atd.) byla použita k jakému konkrétnímu výkonu. Finanční orgány (správně) pouze požadovaly, aby stěžovatelka prokázala, že na dotčených střediscích byla skutečně prováděna nejen osvobozená, ale také zdanitelná plnění („alespoň jedno“). Jinými slovy řečeno, aby prokázala přímou a bezprostřední vazbu daného vstupu jak se zdanitelnými, tak i osvobozenými plněními na výstupu.

[105] Je vhodné také uvést, že k témuž závěru, že požadavek na prokázání přímé a bezprostřední souvislosti vstupů a výstupů je ze strany finančních orgánů legitimní a správný dospěly i krajské soudy v rozsudcích *Nemocnice Pelhřimov*, jakož i *Kolín II a III*.

[106] NSS souhlasí se žalovaným a krajským soudem, že danou vazbu nelze prokázat pouhým rozdělením na vnitropodniková střediska, která poskytují zároveň osvobozená i zdanitelná plnění (výstupy). Jedná se totiž pouze o první krok, po němž musí následovat popsání (a následné prokázání) souvislosti konkrétních vstupů s (alespoň jedním) konkrétním zdanitelným plněním (výstupem).

[107] Stěžovatelka v jednom z doplnění kasační stížnosti poukazuje též na rozsudek *Nemocnice Kolín II*. Tento rozsudek v daném směru ovšem také jen potvrzuje závěry žalovaného, když v jeho bodu [118] Krajský soud v Praze konstatuje, že se ztotožňuje se závěry žalovaného, a dále uvádí: „Bylo na žalobkyni, aby tvrdila vazbu konkrétních přijatých plnění na konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění. Přičtení 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).“ S tímto posouzením NSS souhlasí a stěžovatelka se mýlí, pokud dovozuje, že závěry tohoto rozsudku potvrzují její názory a námitky uplatněné v této věci.

[108] Jako zavádějící a účelovou vyhodnotil NSS též námitku stěžovatelky, v níž poukazuje na bod [35] rozsudku *Nemocnice Pelhřimov* a namítá, že v této odkazované věci považoval Krajský soud v Brně za postačující vytvoření seznamu léků a přístrojů, které jsou standardně používány ke konkrétním výkonům představujícím zdanitelná plnění. Stěžovatelka totiž cituje pouze druhou část tohoto bodu, který se týká posuzování souvislosti mezi náklady na opravy či údržbu přístrojů (resp. náklady na léky a implantáty) a zdanitelnými výstupy. V první části tohoto bodu přitom Krajský soud v Brně zdůraznil, že z těchto výdajů nelze činit „rozsáhlé balíky“, v jejichž rámci nelze rozklíčovat, o jaký přístroj, lék a implantát se jedná, protože v takovém případě nelze vůbec určit vazbu na některé ze zdanitelných plnění. Je třeba tyto výdaje dále rozčlenit tak, aby bylo možné

posléze vysvětlit (a v případě pochybností dále doložit), že tento typ přístroje, léku a implantátu se běžně používá při daných zdanitelných plněních. Stěžovatelka tedy citovaný text vytrhává z kontextu odůvodnění rozsudku *Nemocnice Pelhřimov*, jehož závěry nejsou nijak v rozporu s již uvedeným.

[109] Stěžovatelka dále v bodu 5.5. kasační stížnosti argumentuje tím, že předložila seznam přijatých zdanitelných plnění s uvedením středisek nemocnic, na která tyto vstupy plynuly, příklady souvisejících uskutečněných zdanitelných plnění, jakož i sestavy souvisejících uskutečněných zdanitelných plnění. Stěžovatelka je přesvědčena, že touto metodikou identifikovala a prokázala přijatá plnění související se zdanitelným výstupy (několik set stran rozdělení přijatých plnění do několika desítek nákladových skupin).

[110] Stěžovatelka dále namítá, že nárok na daný odpočet prokázala tím, že ke každému nakoupenému vstupu identifikovala příslušné zdanitelné plnění (formou mapy zdanitelných plnění) a dalšími navazujícími důkazy prokázala, že určitý vstup (kategorie daného vstupu) je částečně využíván pro danou zdanitelnou činnost (např. šicí materiál je využíván pro zdanitelné plnění – plastická chirurgie).

[111] Stěžovatelka rovněž zdůrazňuje, že ve své metodice z výpočtu zjišťování kráceného nároku na odpočet vyloučila vstupy plynoucí na střediska, která poskytovala jen osvobozená plnění. V případě středisek poskytujících osvobozené i zdanitelné výkony (péči) identifikovala vstupy, které jsou využívány pro oba typy výkonů. Přitom vyloučila všechny vstupy, které byly adresně použity jen pro osvobozené výkony.

[112] NSS souhlasí s názorem žalovaného (a následně též krajského soudu), že stěžovatelkou uváděná dokumentace (metodika, seznam, mapa zdanitelných plnění a další) popisuje jen vnitropodnikovou organizaci (vnitropodnikové rozdělení středisek), postup a cíle, jichž stěžovatelka hodlá dosáhnout. Jinou věcí je však prokázání, zda tohoto stavu skutečně bylo dosaženo.

[113] Jinými slovy řečeno, stěžovatelka unesla své břemeno tvrzení, pokud tvrdila (popsala) opatření, která přijala k identifikaci vstupů a osvobozených a zdanitelných výkonů. Současně unesla své důkazní břemeno, že tato opatření také přijala (předložením dotčené dokumentace), přičemž není ani pochyb o tom, že na určitých střediscích stěžovatelky mohou být prováděny oba typy výkonů (výstupů).

[114] K tomu však dále krajský soud v bodech [32] až [35] napadeného rozsudku výstižně uvedl (a na příkladu ilustroval), že použití zdravotnického materiálu pro tvrzené účely měla stěžovatelka konkrétně prokázat. K tomu bylo zapotřebí, aby doložila (prokázala), že na konkrétním středisku byl daný konkrétní materiál používán také k poskytnutí zdanitelného plnění, tj. např. k propíchnutí uší. Žalovaný opakovaně uváděl, že by mu stačovalo doložení (prokázání) alespoň jednoho případu na daném konkrétním středisku. Krajský soud v této souvislosti také správně konstatuje, že nelze nutit správce daně k tomu, aby sám za stěžovatelku domýšlel a vyhledával v jejích evidencích důkazy svědčící např. o konkrétní souvislosti mezi nákupem jehel a jejich užitím k danému výkonu.

pokračování

[115] V této souvislosti NSS také k *investičním nákladům* ve shodě se žalovaným konstatuje, že stěžovatelka se v průběhu daňového řízení omezila jen na obecná tvrzení, že investiční náklady využila např. k poskytování stáží, klinických studií atd. Stěžovatelka však u těchto nákladů neprokázala přímou a bezprostřední vazbu mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními a použitím přijatých zdanitelných plnění v rámci svých ekonomických činností pro účely uvedené v § 72 odst. 1 ZDPH (srov. např. body [26], [32] a [33] rozhodnutí žalovaného, bod [29] napadeného rozsudku). Tyto závěry jsou pak v souladu také s rozsudky *Nemocnice Pelhřimov* (např. body [27], [28], [31] a [32]), *Kolín II* (např. body [109] až [113], [117] až [119]) a *Kolín III* (např. body [31] a [33]). Právě uvedené se ovšem týká i dalších vstupů a výstupů.

[116] V této souvislosti neobstojí ani námitka stěžovatelky, že finanční orgány (a následně též krajský soud) pominuly to, že *hmotné vybavení příslušných středisek*, na nichž mají být dle tvrzení stěžovatelky poskytována zdanitelná plnění, je striktně vymezeno právní úpravou (např. vyhláškou č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče). NSS konstatuje, že nikdo nikdy nezpochyboval, že stěžovatelka musí být takto vybavena. To však samo o sobě neznamená, že v rámci tohoto vybavení také poskytuje sporná plnění. Nelze tedy bez dalšího ani dovozovat, jak činí stěžovatelka např. v podání doručeném NSS dne 24. 3. 2022, že pokud je poskytování stáží, klinických studií, administrativních výkonů, vyšetření, plastických operací podmiňováno dispozicí oprávnění pro poskytování dané zdravotnické činnosti a zároveň je zdravotnickému zařízení nařízeno, jakým technickým vybavením (přístroji) musí disponovat (např. interna musí disponovat EKG přístrojem, glukometrem, infuzními stojany, sonografem), pak náklady na bezpečnostní technické kontroly nebo opravy těchto přístrojů jsou režijním nákladem. Podstatné totiž je, k jakému plnění jsou tyto přístroje používány, a od toho se logicky odvíjí režim nákladů na jejich opravu a údržbu (za režijní náklady je dle již uvedené judikatury považovat vůbec nelze). V této souvislosti lze také souhlasit s názorem finančních orgánů, že náklady vynaložené na revize zdravotnických přístrojů jsou součástí ceny konkrétního zdravotního výkonu, který je vyúčtován zdravotní pojišťovně jako osvobozené plnění podle § 58 ZDPH; jedná se tedy o činnost s léčebným cílem.

[117] Ve vztahu k další námitce stěžovatelky, která se týká zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, vyhlášky č. 134/1998 Sb., kterou se vydává seznam zdravotních výkonů s bodovými hodnotami, a poukazu finančních orgánů na to, že dle metodiky VZP je stěžovatelka povinna vést konkrétní přehled zdravotních výkonů, zdravotnického materiálu a léků, NSS konstatuje, že ani této námitce nelze přisvědčit. Ze strany finančních orgánů se jedná spíše o podpůrnou argumentaci v tom směru, že i z hledisek významných pro posouzení této věci může mít stěžovatelka podklady k prokázání nároků na odpočet daně právě i v této evidenci, a ve směru nevěrohodnosti tvrzení stěžovatelky, jež se týkalo spotřebovaného zdravotnického materiálu a léků v souvislosti s příklady dotčených zdanitelných plnění (odborné stáže, klinické studie apod.). Nic to ovšem nemění na tom, že stěžovatelka je povinna prokázat oprávněnost uplatněného odpočtu dle § 72, resp. § 76 ZDPH (srov. odst. [25] rozhodnutí žalovaného). S argumentací žalovaného a krajského soudu se NSS ztotožňuje a v podrobnostech na ni odkazuje (srov. opětovně k břemenu tvrzení a břemenu důkaznímu též rozsudky *Kolín II a III*, či rozsudek *Nemocnice Pelhřimov*).

[118] Ve shodě s krajským soudem NSS také konstatuje, že pokud stěžovatelka danou přímou vazbu doložila (např. prohlášením MUDr. M. K. ve vztahu k využití určitých přístrojů pro sportovní prohlídky v průběhu zdaňovacího období roku 2014), správce daně k tomu přihlédl. Není tedy ani pravda, jak stěžovatelka namítá, že by se tímto krajský soud nezabýval.

[119] Pokud se jedná o stěžovatelčiny kasační námitky, které se vztahují k údajnému opomenutí krajského soudu, že stěžovatelka žalovanému navrhovala, aby v případě neprůkaznosti prohlášení lékařů provedl svědecké výpovědi lékařského personálu, anebo nechal vyhotovit znalecký posudek z oboru lékařství, NSS nejprve uvádí, že se nelze ztotožnit s názorem žalovaného, že tuto námitku stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem.

[120] Již v žalobě totiž stěžovatelka zdůraznila, že „žalovaný ignoroval důkazní prostředky předkládané žalobcem“ (bod 3.4. žaloby), dále uvedla, že „opakovaně předložil správci daně i žalovanému prohlášení svého personálu, ze kterých bylo jasně patrné, k jakým činnostem dochází na příslušných pracovištích (střediscích) žalobce a že se jedná jak o činnosti spadající pod zdanitelná plnění, tak pod plnění osvobozená“ (bod 4.28. žaloby).

[121] Lze tedy uzavřít, že tuto námitku stěžovatelka vznesla již v žalobě, a jedná se proto o námitku přípustnou. To však neznamená, že se jedná též o námitku důvodnou.

[122] Ani krajský soud ostatně tuto námitku nepominul, když v bodu [31] napadeného rozsudku poukázal na prokázání stěžovatelkou tvrzené vazby prohlášením MUDr. M. K.. Z kontextu rozsudku je pak zjevné, že v ostatních případech považoval tvrzení stěžovatelky za neprokázaná a odkazem na odvolací rozhodnutí se ztotožnil také s níže uvedenými závěry žalovaného.

[123] Sám žalovaný přitom daná prohlášení, která byla sestavena ve spolupráci s lékaři nemocnic (stěžovatelky), vyhodnotil v bodu [60] svého rozhodnutí tak, že „se shoduje se správcem daně, že tato prohlášení lékařů daňového subjektu byla pouze v rovině obecné, nekonkrétní (byť s uvedením příkladů použití zdravotnického materiálu nebo vybavení, neprokazující konkrétní uskutečnění zdanitelných plnění na přístrojích nebo s materiálem, ze kterého daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně. Z předložených prohlášení lékařů nemocnice bylo patrné, že sice dochází k uskutečňování zdanitelného plnění s nárokem na odpočet daně, avšak z prohlášení nebyla patrná přímá vazba na přijatá plnění, což je stěžejní pro posouzení naplnění podmínky nároku na odpočet daně. Správce daně totiž nikdy nerozporoval, že odvolatel neuskutečňuje žádná zdanitelná plnění. Pouze po odvolateli bylo požadováno, aby je přiřadil ke konkrétním přijatým plněním na vstupu a prokázal tak přímou a bezprostřední vazbu tvrzených přijatých plnění ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním na výstupu. V této sporné otázce však předložená prohlášení k ničemu nepřispěla, neboť v tomto byla formulována zcela obecně a nekonkrétně. Pouze prohlášení MUDr. K. bylo konkrétní, neboť uvedl, že původní přístroje byly nevyhovující a zcela nedostatečné pro fyzicky zdatné sportovce a že k provádění výkonů dochází již pouze na nových přístrojích, a to proto, že původní přístroje byly konkretizovány a bylo k nim možné přiřadit konkrétní daňový doklad na porřízení nových přístrojů“.

pokračování

[124] Žalovaný v tomto bodu rovněž k navrhovaným svědeckým výsledkům dotčených lékařů uvedl: „*Jeho (tj. stěžovatelky - pozn. NSS) návrh, na nějž v odvolání odkazuje, se týká jeho vlastního vyjádření k výsledku daňové kontroly, kde uvádí, že navrhuje, aby správce daně provedl k důkazu jím předložená prohlášení lékařů. V případě jejich neprovedení potom výslovně alternativně navrhoval svědecké výpovědi zdravotnického personálu a/nebo znalecký posudek z oboru lékařství. Vzhledem k tomu, že správce daně (i odvolací orgán) prohlášení lékařů jako důkazní prostředek standardně připustili a jako důkaz i provedli, nemůže být řeč o tom, že by správce daně odmítal navrhované svědky či znalecký posudek. Provedení důkazu nemůže být vykládáno tak, že jím je automaticky vyhověno tvrzení daňového subjektu, pokud tento důkaz jeho tvrzení nepodporuje. To, že správce daně i odvolací orgán zhodnotili uvedená prohlášení lékařů tak, že tyto odvolatelem uváděné skutečnosti neprokázaly (s výjimkou prohlášení MUDr. K.), nelze tedy vykládat tak, že nebyly provedeny. Nadto je třeba uvést, že odvolatel ani neuvedl, koho (jaké lékaře) by snad měl správce daně vyslýchat, neboť pouze jako alternativu v případě neprovedení důkazu v podobě prohlášení (což nenastalo) uvedl svědecké výpovědi zdravotnického personálu [...], odvolatel žádné konkrétní svědky neuvedl, a to ani v jím podaném odvolání. Odvolatel měl v průběhu řízení dostatek času výslovně návrh na provádění svědeckých výpovědí formulovat či předložit jím zmiňovaný znalecký posudek v oboru lékařství. Žádné návrhy na výslech konkrétního svědka však odvolatel u správce daně, ani v jím podaném odvolání neuvedl. Stejně tak nepředložil v průběhu řízení, ani v rámci odvolání, žádný znalecký posudek. Není tedy pravdou, že správce daně odmítal navrhované svědecké výpovědi a znalecké posudky, když tyto nebyly in concreto navrhovány ani předkládány. Této námitce tudíž nelze přisvědčit.*“

[125] Citované zdůvodnění toho, proč finanční orgány nepřistoupily k provedení svědeckých výsledků a znaleckého posudku, nepovažuje NSS za formalistické a zavádějící. V první řadě je třeba uvést, že žalovaný v napadeném rozhodnutí na rozdíl od nynějších vyjádření neměl problém s tím, k čemu stěžovatelka tato prohlášení a svědecké výpovědi navrhovala (zda k prokázání úkonů prováděných na střediscích stěžovatelky, anebo prokázání toho, jaká zdanitelná plnění přijatá stěžovatelkou jsou při jejich uskutečňování používána). Důkazní návrhy stěžovatelky a tato prohlášení z hlediska důkazního tedy žalovaný nepovažoval za bezvýznamné či míjející se s předmětem toho, co bylo třeba prokázat. Takový přístup byl dle názoru NSS správný, neboť v návaznosti na zjištění povahy úkonů, které střediska prováděla, lze zjistit, co je k provedení těchto úkonů zapotřebí (jehly, roušky, skalpely a další sporná přijatá zdanitelná plnění přijatá stěžovatelkou), tj. jaká stěžovatelkou přijatá zdanitelná plnění jsou při uskutečňování těchto úkonů případně používána. To se projevilo např. v případě prohlášení MUDr. K..

[126] NSS si je v této souvislosti vědom skutečnosti, že posuzovanou vazbu mezi vstupy a výstupy na jednotlivých střediscích stěžovatelka dle svého tvrzení primárně prokazovala danými prohlášeními.

[127] K otázce důkazního břemene považuje NSS za vhodné nejprve uvést, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.* Podle § 92 odst. 6 daňového řádu *navrhuje-li účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen*

současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo osvětlit, popřípadě jiný důvod účasti.

[128] NSS je v souladu s konstantní judikaturou přesvědčen o tom, že s (čestným) prohlášením je možno se i v daňovém řízení spokojit jen v případech podružných či bezrozporných. V ostatních případech by měla být osoba, která takové prohlášení činí, vyslechnuta jako svědek, a to obzvláště tehdy, pokud o jejím prohlášení vzniknou pochybnosti (srov. obdobně ve vztahu k řízení před soudem rozsudky NSS ze dne 22. 4. 2008, čj. 1 As 18/2008-68, ze dne 14. 7. 2017, čj. 5 As 202/2015-196). NSS v této souvislosti také zdůrazňuje, že pokud finanční orgány měly za to, že některé důkazní návrhy není třeba provést, musely pečlivě ve vztahu ke konkrétnímu návrhu vysvětlit, proč mu nevyhoví. Jediným vodítkem, kterého se musí finanční orgány držet, je úplné zjištění všech rozhodných skutečností. Finanční orgány jsou oprávněny předběžně posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka či jiné osoby. To však neznamená, že předem nepřípustně hodnotí možný obsah výpovědi. Potřebu vyslechnout navrženou osobu mohou finanční orgány zjistit právě z návrhu daňového subjektu. Finanční orgány si přitom musí zodpovědět určité otázky, a to zejména: o čem má navržená osoba vypovídat, resp. čeho byla svědkem, na jakém jednání se podílela, jakou konkrétní skutečnost může potvrdit nebo vyvrátit atd. (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2011, čj. 2 Afs 15/2011-80). Tyto otázky je zapotřebí si vždy pokládat v souvislosti s již zjištěnými skutečnostmi (rozsudek NSS ze dne 1. 6. 2020, čj. 10 Afs 421/2019-63). Je také nezbytné podtrhnout, že svědecká výpověď patří v daňovém řízení k základnímu a často rozhodujícím důkaznímu prostředku, který slouží k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Jedná se o nosný důkazní prostředek, který je často s to prokázat tvrzení v případě, v němž daňový subjekt (nyní stěžovatelka) neunesl své primární důkazní břemeno (selžou primární důkazní prostředky zejména v podobě účetnictví a daňových dokladů).

[129] NSS konstatuje, že finanční orgány všem popsaným požadavkům dostály. V této souvislosti je správná argumentace žalovaného, že stěžovatelka v tomto směru výslovně nenavrhlala výslechy konkrétních svědků ve smyslu § 92 odst. 6 daňového řádu.

[130] Ve shodě se žalovaným je totiž třeba zdůraznit, že stěžovatelka ve svém vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění v daňové kontrole (správci daně doručeno dne 25. 1. 2019) v bodu 4.16 navrhla, aby správce daně provedl k důkazu jí „*předložená prohlášení, nebo aby alternativně k prokázání skutečností, jakým způsobem jsou zajišťovány lékařské výkony, jejichž primárním účelem není ochrana zdraví, a jaké materiály, přístroje či jiné vybavení jsou při těchto výkonech využívány a zda je možné tyto efektivně rozlišovat ze strany zdravotnického personálu*“ provedla „*svědecké výpovědi zdravotnického personálu*“ a „*znalecký posudek z oboru lékařství*“. K tomuto vyjádření stěžovatelka přiložila prohlášení M. K., v bodu 6. 3. 14 vyjádření upozornila na to, že již dne 26. 9. 2018 doručila správci daně prohlášení svých lékařských pracovníků, které se týká otázek, se kterými stroji, přístroji a materiálem běžně poskytují zdanitelná plnění.

[131] NSS musí konstatovat, že právě tato „*prohlášení lékařských pracovníků*“ jsou z důkazního hlediska v podstatě nepoužitelná. V prvé řadě se totiž o žádná prohlášení lékařských pracovníků nejedná. Tak, jak jsou založena v daňovém spise, neobsahují jediné

pokračování

jméno a zařazení jakéhokoli lékaře, přičemž sama stěžovatelka ve svém vyjádření, k němuž tato prohlášení připojila, výslovně uvádí, že „*daňový subjekt ve spolupráci s lékaři připravil prohlášení nemocnic Pardubického kraje. V jednotlivých prohlášeních Nemocnice Pardubického kraje popisuje, jakým způsobem jsou zajišťovány lékařské výkony, jejichž primárním účelem není ochrana zdraví, tj. zdanitelná plnění s nárokem na odpočet, a jaké materiály, přístroje či jiné vybavení jsou při těchto výkonech využívány. Daňový subjekt v prohlášeních uvádí [...]*“.

[132] NSS tedy konstatuje, že tato prohlášení ani nemohla být provedena jako důkaz, neboť se ve skutečnosti z procesního hlediska jedná o „*pouhá*“ tvrzení stěžovatelky, která podle svých vlastních slov připravila ve spolupráci s lékaři. Tvrzení, která jsou obsažena v těchto prohlášeních, byla stěžovatelka povinna následně prokázat. K tomu by však musela především kvalifikovaně navrhnout důkazy. Samozřejmě v této souvislosti přichází v úvahu svědecké výpovědi lékařského personálu, s nimiž stěžovatelka formulaci svých tvrzení konzultovala. Stěžovatelka však žádnou konkrétní osobu jako svědka neoznačila. Závěry žalovaného i krajského soudu jsou proto správné, neboť není úkolem finančních orgánů, aby pátraly po tom, koho (kterého lékaře) by v tomto směru jako svědka mohly vyslechnout. Stěžovatelka tak sice navrhovala provedení svědeckých výpovědí zdravotnického personálu, ale nijak je konkrétně neoznačila. Nebylo tedy zjevné, čím svědecký výsledek navrhuje a čeho se má týkat. Totožnost těchto osob neplyne ani z obsahu spisového materiálu. Tyto osoby stěžovatelka neoznačila ani v žalobě, ani v kasační stížnosti a jejich mnoha doplněních. Rovněž návrh na provedení znaleckého posudku byl zcela obecný, žalovaná blíže nekonkretizovala co a jak by jím mělo být prokázáno.

[133] V této souvislosti přitom považuje NSS za nezbytné rovněž pro úplnost podotknout, že podobně jako ve věci rozhodnuté zdejším soudem rozsudkem ze dne 6. 9. 2021, čj. 2 Afs 232/2020-70, má za to, že výzvy a další úkony adresované v této věci správcem daně stěžovatelce byly zcela dostačující. Finanční orgány se v průběhu daňového řízení (marně) snažily stěžovatelce problematiku vysvětlit, opakovaně jí sdělovaly, co je třeba prokázat a proč. Stěžovatelka přitom nepochybně měla možnost na sdělené pochybnosti a výzvy reagovat, uvést rozhodné skutečnosti a ty prokázat. V této souvislosti tedy neobstojí ani stěžovatelčiny námitky, že nebyla k prokázání svých tvrzení finančními orgány řádně vyzvána.

[134] NSS tak k těmto kasačním námitkám uzavírá, že ani je neshledal důvodnými. Z výše uvedené argumentace je zjevné, že relevantní není ani argumentace stěžovatelky, že rozhodné skutečnosti s ohledem na množství vstupů a výstupů nebylo možné prokázat. Je jen obtížně představitelné, že by stěžovatelka nevedla alespoň nějaké evidence o nakládání se svým majetkem, neměla přehled, na co jsou pořízená zdanitelná plnění používána apod. O tom svědčí také to, že stěžovatelka byla schopna zformulovat svá tvrzení (včetně právě popsaných prohlášení). Při jejich formulaci totiž musela (její zaměstnanci) z nějakých podkladů vycházet.

3.4 Zbývající kasační námitky a argumentace

[135] Dále je NSS nucen konstatovat, že se v této věci přes námitky stěžovatelky nezabýval jednotlivými vstupy a výstupy a jejich souvislostí (jednotlivými položkami), což se týká např. otázky nároku na odpočet defibrilátoru. Podrobnější polemika a námitky, které se

týkají těchto konkrétních vstupů (defibrilátoru apod.) se totiž objevují teprve v následných doplněních kasační stížnosti a rozsáhlých podáních stěžovatelky.

[136] V žalobě však nejsou tyto námitky týkající se konkrétních jednotlivých položek obsaženy. Žalobní argumentace je v nyní projednávané věci ve vztahu k jednotlivým plněním v podstatě jen obecná a zmiňuje je pouze jako příklady bez bližší a relevantní argumentace k té které položce.

[137] Konkrétně tak lze k obsahu žaloby uvést, že v ní stěžovatelka jen jako obecné příklady a s uvedenými obecnými názvy (bez bližší konkretizace) zmiňuje stáže a stážisty (bod 4.22. žaloby), zdravotnické přístroje, injekční jehly, stážisty, klinické studie (bod 4.32 žaloby), operace, stážisty, lékaře, pooperační péči, vizity, klinické studie, interrupce a plastiky (bod 4.33. žaloby), přístroje, nástroje, materiál, zdravotní výkony, ceníky, plastické operace, kosmetické zákroky, EEG vyšetření, sterilizaci nástrojů, různá vyšetření, posudky, laboratorní rozbory, zdravotnický materiál, přístroje a další vybavení (bod 4.34. žaloby), v rámci obecného příkladu konstatuje, že injekční jehla slouží k poskytnutí zdravotní služby (bod 4.36. žaloby), dále argumentuje obecným příkladem klinické studie spočívající ve sledování účinků nových léků (bod 4.37. žaloby). Dále stěžovatelka opět v obecné rovině uvádí stáže, klinické studie a tzv. nadstandard (bod 4.40. žaloby). V bodu 4.47. žaloby uvádí, že požadavek na konkrétní evidenci je např. u pořízených zdravotnických přístrojů nesplnitelný, přístroje jsou opakovaně používány k řadě různých výkonů, někdy s nimi nakládá stážista, jindy zaměstnanec nemocnice. Stěžovatelka také pouze jako příklad uvádí „*koupené balení obsahující 100 ks chirurgických jehel, kterou zdravotnické zařízení použije při svých aktivitách*“ (bod 4.60. žaloby), v obecné rovině hovoří o problematice vydávání léčiv a zdravotnického materiálu (bod 4.61. žaloby), jakož i o rozdílech mezi pracovními košilemi, rouškami, papírem do tiskáren a jehlami, obvazy, injekčními stříkačkami (bez poukázání na konkrétní případ v nyní projednávané věci s označením položky, nemocnice, období atd.).

[138] K dalším „*kasačním námitkám*“ je třeba uvést, že ačkoli stěžovatelka zejména v několika doplněních kasační stížnosti (repliky a vyjádření) rozhojňuje a rozměňuje svou argumentaci, jedná se v podstatě stále o totéž.

[139] Stěžovatelka prakticky vůbec nerozlišuje mezi břemenem tvrzení a břemenem důkazním.

[140] Zjevně se domnívá, že pokud v rámci svých daňových a skutkových tvrzení určitou položku přiřadí k určité nákladové skupině, že již tímto své tvrzení prokázala (typicky se jedná zejména o její prohlášení připravené ve spolupráci s lékařským personálem). Tak tomu ale není, jak již bylo výše vysvětleno. V důsledku tohoto nepochopení pak spatřuje zdánlivé rozpory v rozhodnutí a vyjádřeních žalovaného a v rozsudku krajského soudu. Krajský soud v této souvislosti výstižně konstatoval: „*pokud by měl být správný názor a postup žalobce, tak by ani v podstatě nemusel argumentovat rozdělením na interní vnitropodniková střediska, ale mohl by správci daně jen předložit balík faktur za celé zdaňovací období*“ (bod [27] napadeného rozsudku).

pokračování

[141] NSS je s ohledem na popsany způsob stěžovatelčiny argumentace nucen zdůraznit, že jedním z klíčových principů, na kterých je soudní přezkum rozhodnutí založen, je přezkum jen v mezích (včas uplatněných) žalobních bodů. Soud se může zabývat jen takovými žalobními body (důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí), které žalobce v žalobě uplatnil. I kdyby snad soud viděl v rozhodnutí vady, které však žalobce neuplatnil, nemůže je sám o své vůli identifikovat a rozhodnutí zrušit. Tím by překročil závazný požadavek § 75 odst. 2 s. ř. s. (KÜHN, Z., KOCOUREK, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 1104 s., ISBN 978-80-7598-479-1, s. 604). Ustálená judikatura NSS vychází z premisy, že správní soudnictví je ovládáno přísnou dispoziční zásadou, jež je upravena v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Je tedy vždy na osobě rozhodnutím dotčené, zda toto rozhodnutí akceptuje, či zda se proti němu bude bránit u soudu a případně která pochybení označí za podstatná. Uvedení žalobních bodů je tak jednoznačným ustavením rámce požadovaného soudního přezkumu (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS, bod 9, a na něj navazující judikatura NSS; obdobně též usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 2. 2020, čj. 10 As 156/2018-110, č. 4007/2020 Sb. NSS, bod 39). Je třeba také připomenout, že pokud zákon požaduje, aby žaloba splňovala určité náležitosti, nečiní tak proto, aby krajské soudy formalisticky trvaly na naplnění litery zákona, ale proto, aby žaloba mohla být podkladem pro poskytování spravedlivé ochrany veřejným subjektivním právům v rámci soudního řízení (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS). Požadavek uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby žalobní body je jednou z podmínek realizace ústavního práva zakotveného v čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, které mají zajistit, aby se navrhovatelé na soud obraceli kvalifikovaně, aby byla uplatněna zásada koncentrace a efektivity řízení a byla tím usnadněna realizace práva na to, aby věc byla projednána a rozhodnuta v přiměřené lhůtě a bez zbytečných průtahů (nálezn Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2016, sp. zn. IV. ÚS 2526/16). Totéž platí obdobně pro řízení o kasační stížnosti a není úkolem ani oprávněním soudu za účastníka dohledávat či domýšlet konkrétní okolnosti a důvody, které by měly svědčit jeho námitkám a požadavkům.

[142] Není ani úkolem správních soudů, aby jen k obecné argumentaci *ex officio* znovu vše jako supervizor přezkoumávaly a komplexně kontrolovaly správnost daňové kontroly, rozhodnutí finančních orgánů a ze své vlastní iniciativy bez ohledu na žalobní body vyhledávaly nedostatky a pochybení. To je v rozporu se základními principy soudního řízení správního, především s principem subsidiarity (§ 5 s. ř. s.), jakož i s principem dělby moci (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2020, čj. 10 Afs 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb. NSS).

[143] Za této situace pochopitelně ani krajský soud nemohl přezkoumávat jednotlivé nároky na odpočet u jednotlivých výkonů. Tím spíše tak nemůže učinit v kasačním řízení ani NSS, z jehož pohledu se v případě námitek uplatněných teprve v kasačním řízení jedná o námitky nepřijatelné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., a není třeba k nim provádět ani dokazování. Z tohoto důvodu také v tomto směru neobstojí argumentace stěžovatelky rozsudky krajských soudů, které byly v mezidobí vydány a které se těmito jednotlivými položkami zabývají.

[144] NSS dále uvádí, že k důkazu neprovedl listiny předkládané stěžovatelkou až v kasačním řízení (zejména „*Cílené vyšetření praktickým lékařem*“, žádost stěžovatelky ze dne 4. 4. 2023 ve věci regulace povinného vybavení poskytovatele zdravotní služby a odpověď

odboru zdravotnictví Magistrátu hlavního města Prahy, popř. další důkazy). Pro rozhodnutí ve věci by doplňování dokazování nemělo smysl, neboť o kasační stížnosti bylo možné rozhodnout již na základě dosud zjištěného skutkového stavu. Je také třeba zdůraznit, že řízení před správním soudem není pokračováním správního (daňového) řízení. Žalovaný v této souvislosti v jednom ze svých vyjádření také výstižně poukazuje na to, že stěžovatelka nové důkazy předkládá až před kasačním soudem, ač tak mohla učinit v daňovém řízení, a příležitostně cituje rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2010, čj. 2 Afs 74/2010-135, že „*řízení před soudem nemůže a ani nemá nabrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí*“.

[145] Přes výše uvedené se NSS pro větší přesvědčivost alespoň ve stručnosti k některým nepřipustným námitkám vyjádří, byť byly uplatněny až v kasačním řízení.

[146] Pokud se jedná o námitku vznesenou v bodu [3.15.] podání stěžovatelky, které bylo NSS doručeno dne 31. 1. 2023, kde stěžovatelka upozorňuje na nekonzistentnost rozhodování finančních orgánů, které sice na základě prohlášení MUDr. K. uznaly nárok na odpočet u EKG, ale opravu EKG na kardiologickém oddělení neuznaly, neboť zde údajně nebyla prokázána bezprostřední vazba na zdanitelné plnění, NSS uvádí, že se ztotožňuje s názorem žalovaného uvedeném v jeho vyjádření doručeném NSS dne 22. 3. 2023 (body 9 a 10), že stěžovatelka k servisu a opravě EKG předložila doklady, v nichž byl jejich předmět formulován jen obecně, a nebylo z nich proto možné zjistit, kterého konkrétního přístroje se týkaly. Neupřesnila-li tedy stěžovatelka v daňovém řízení tuto skutečnost (a neprokázala své tvrzení), jde to k její tíži. Třeba také podotknout, že takto konkrétní námitku stěžovatelka nevznesla v řízení před krajským soudem. Jedná se tedy také o námitku nepřipustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[147] Totéž se týká také námitky uplatněné stěžovatelkou až v podání doručeném NSS dne 31. 5. 2023 a vztahující se k defibrilátoru. Takovou konkrétní námitku stěžovatelka v řízení před krajským soudem neuplatnila, jedná se proto o námitku nepřipustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Z téhož důvodu je zbytečné provedení důkazu žádostí ze dne 4. 4. 2023 ve věci regulace povinného vybavení poskytovatele zdravotní služby a odpovědí odboru zdravotnictví Magistrátu hlavního města Prahy ze dne 19. 4. 2023.

3.5 Legitimní očekávání

[148] Jak shrnul první senát NSS v rozsudku ze dne 13. 1. 2022, čj. 1 Afs 305/2021-35, *EG Therm*, body 22 až 24, otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát v usnesení ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS. Vymezil ji jako ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost (či nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud to odůvodňují závažné okolnosti, změna se činí do budoucna, a dotčené subjekty tak mají možnost se s ní seznámit. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná.

pokračování

[149] Stěžovatelka ovšem v nyní projednávané věci ani nepoukázala na žádné konkrétní řízení, v němž by byl v obdobné věci konstatován závěr o unesení důkazního břemene daňovým subjektem (stěžovatelkou) a uznán uplatněný krácený nárok na odpočet DPH. Jak uvedl již Krajský soud v Brně v rozsudku *Nemocnice Pelhřimov*, nevydání výzvy k odstranění pochybností či nezahájení daňové kontroly v návaznosti na dodatečné daňové tvrzení v předchozích zdaňovacích obdobích bez dalšího nevyklučuje oprávnění správce daně v následujících letech zahájit u daňového subjektu (stěžovatelky) daňovou kontrolu, popř. jej vyzvat k odstranění pochybností. Zbývá dodat, že zásada legitimního očekávání je dále omezena zásadou legality (rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2010, čj. 1 Afs 50/2009-233). Legitimní očekávání tedy zpravidla nemůže vzniknout v důsledku postupu správních orgánů, který není v souladu se zákonem (rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2016, čj. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS).

[150] Ani tato námitka tedy není důvodná.

3.6 Předběžná otázka

[151] Z výše uvedeného je také zřejmé, že v projednávané věci není zapotřebí předkládat předběžné otázky Soudnímu dvoru. Již krajský soud přílehavě v bodu [35] napadeného rozsudku správně konstatuje, že argumentace stěžovatelky již uvedenými rozsudky Soudního dvora je zavádějící. Naopak, touto judikaturou již bylo napevno postaveno, že je také v souladu s unijním právem požadavek na prokázání existence přímé a bezprostřední vazby mezi plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu.

4. Závěr a náklady řízení

[152] NSS na základě výše uvedeného zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. listopadu 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu