



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobkyně: **Nemocnice Pelhřimov, příspěvková organizace**, IČO 00511951
sídlem Slovanského bratrství 710, 393 01 Pelhřimov
zastoupená advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M.,
sídlem Italská 2581/67, 120 00 Praha 2 - Vinohrady

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2019, č. j. 5721/19/5300-21442-711315,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 2. 2019, č. j. 5721/19/5300-21442-711315, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč, a to k rukám Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL.M., advokáta se sídlem Italská 2581/67, 120 00 Praha 2 - Vinohrady, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) na základě výsledků provedené daňové kontroly dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 19. 5. 2017, č. j. 1071636/17/2910-50522-707639 a č. j. 1071724/17/2910-50522-707639 (dále jen „platební výměry“), za zdaňovací období prosinec 2012 doměřil žalobkyni daň ve výši 1 427 527 Kč, přičemž stanovil žalobkyni povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. 285 505 Kč, a za zdaňovací období prosinec 2013 vyměřil žalobkyni rozdíl proti poslední známé dani ve výši -103 295 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 8. 2. 2019, č. j. 5721/19/5300-21442-711315 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobkyně podaná proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil.
2. Daňové orgány napadenými rozhodnutími neuznaly žalobkyni uplatněný krácený nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, jelikož dospěly k závěru, že tato plnění jsou primárně určena a využívána pro poskytování zdravotní péče [tedy pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně dle § 58 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o DPH“)] a není zřejmá jejich přímá vazba k uskutečněným zdanitelným plněním. Dle daňových orgánů žalobkyně neunesla důkazní břemeno, jelikož neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 a § 72 odst. 6 zákona o DPH, konkrétně nedoložila takové důkazní prostředky, jimiž by skutečně, konkrétně a věrohodně prokázala použití jednotlivých přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomických činností pro účely vyjmenované v § 72 odst. 1 zákona o DPH, tj. pro uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění na výstupu s nárokem na odpočet daně. Žalobkyně tedy dle jejich názoru neprokázala existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi předmětnými přijatými plněními na vstupu a zdanitelnými plněními na výstupu.

II. Obsah žaloby

3. Žalobkyně se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že daňové orgány pochybily, když odmítly její metodiku krácení odpočtu na DPH. Zákonná konstrukce krácení odpočtu a výpočtu vypořádacího koeficientu *pro rata* metodou umožňuje uplatnit nárok na odpočet v provozech, kde je pouze zjiitelné, zda určitý vstup slouží jak pro osvobozená, tak zdanitelná plnění. Samotný poměr mezi zdanitelnými a osvobozenými plněními je irelevantní.
4. Dle žalobkyně není možné oddělit plnění zdanitelná a zdravotní péči, tj. plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně – bez zdravotní péče by nemohlo být poskytnuto zdanitelné plnění, které je na zdravotní péči závislé, resp. na vstupech potřebných pro její poskytování. Není nezbytné jednotlivá přijatá plnění přiřadit ke konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním. Žalovaný se nikdy nevypořádal s příklady uváděnými žalobkyní ilustrujícími propojenost vstupů, osvobozených plnění a zdanitelných plnění. Zákonodárce si byl vědom toho, že existují provozy, kde je těžko odvoditelné a měřitelné, jak který vstup slouží k činnostem, u nichž je nárok na odpočet DPH zákonem umožněn a u kterých umožněn není. Z rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. 10. 2018, ve věci C-153/17 *Volkswagen Financial Services (UK) Ltd* (dále jen „rozhodnutí Volkswagen“) vyplývá, že není nutné prokazovat vazbu mezi jednotlivými přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními. Požadavky daňových orgánů jsou v rozporu se smyslem kráceného odpočtu *pro rata* metodou, jsou nesprávné a ryze účelové. Pojetí důkazního břemene žalovaným je

excesivní, v rozporu s pravidly dokazování v daňovém řízení, pro žalobkyni objektivně nesplnitelné. Žalovaný na jednu stranu tvrdí, že nerozporuje metodický způsob uplatňování odpočtu DPH (který vychází z nemožnosti prokazování souvislostí a vazby vstupů na konkrétní zdanitelné výstupy), současně však požaduje prokázání této souvislosti pro konkrétní zdanitelná plnění, což se navzájem vnitřně logicky vylučuje a je to v naprostém rozporu se samotným smyslem odpočtu DPH *pro rata* metodou. Daňové orgány opomněly důkazní návrhy žalobkyně (prohlášení lékařů, která dokládají, že na daných pracovištích jsou realizovány jak činnosti spadající pod osvobozená plnění, tak činnosti spadající pod plnění zdanitelná, přičemž k poskytování zdanitelných plnění je nutný veškerý materiál a vybavení daného oddělení), ačkoli prokázání této skutečnosti po žalobkyni požadovaly, pročez následně dovodily, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Takový postup je rozporný a nezákonný. Argumentace žalovaného v bodě 26 napadeného rozhodnutí je v rozporu s rozhodnutím *Volkswagen*, neboť cenová kalkulace není faktorem ovlivňujícím nárok na odpočet DPH. Je mimo princip racionality vyžadovat, aby byl režim DPH různý podle okamžiků, kdy je např. u lékařského výkonu přítomen stážista a kdy přítomen není, a nakupovaný zdravotnický materiál byl podle toho evidován a roztríděn. Názor žalovaného ohledně nezahrnutí režijních nákladů do ceny zdanitelného plnění je rovněž nesprávný.

5. Postupem správce daně u zdaňovacích období prosinec 2009, 2010 a 2011, ve kterých byly žalobkyní uplatňovány tytéž nároky na základě týchž důvodů za týchž skutkových okolností, byla založena správní praxe, od které se nyní daňové orgány bez odůvodnění odchýlili, čímž porušili zásadu legitimního očekávání. Vágní argumentace žalovaného v bodě 43 napadeného rozhodnutí nemůže obstát. Pokud žalovaný vyhodnotil indicie tak, že ovlivňují změnu v ustálené správní praxi, měl s nimi žalobkyni seznámit a odůvodnit mu, proč se v nyní projednávané věci odchýlil.
6. V rámci doplnění žaloby žalobkyně odkazuje soud na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2020, č. j. 55 Af 7/2018-54, ve kterém dle jejího názoru byl posuzován skutkově obdobný případ, přičemž napadené rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství bylo Krajským soudem v Praze zrušeno a vráceno Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení, pročez není důvod, aby se zdejší soud od názoru vysloveného Krajským soudem v Praze odchýloval.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a spisový materiál a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dále uvádí, že primární podmínkou, která musí být splněna, aby daňovému subjektu mohl být uznán nárok na odpočet v krácené výši dle § 76 zákona o DPH, je prokázání toho, že daňový subjekt použil přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností nejen pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, ale i pro zdanitelná plnění s nárokem na odpočet. Žalobkyně nemusí prokazovat rozsah, resp. poměr těchto plnění, nýbrž pouze to, že toto přijaté zdanitelné plnění použila i pro plnění zdanitelné. Jinými slovy postačí, pokud daňový subjekt prokáže existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi přijatým zdanitelným plněním na vstupu a alespoň jedním zdanitelným plněním na výstupu, bez ohledu na faktický rozsah, resp. poměr mezi plněními osvobozenými a zdanitelnými. Existenci této skutečnosti žalobkyně u sporných přijatých zdanitelných plnění neprokázala.

8. Žalovaný dále uvádí, že k žalobkyní předestřeným příkladům se vyjádřil v bodu 35 napadeného rozhodnutí. Uvedením obecných příkladů nelze prokazovat splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet dle § 72 odst. 1 zákona o DPH, resp. použití konkrétního přijatého zdanitelného plnění ke konkrétnímu zdanitelnému plnění na výstupu. Po žalobkyni nebylo požadováno, aby sledovala a prokazovala např. to, kolik kusů jehel a skalpelů či dalšího lékařského materiálu bylo použito pro plnění zdanitelná a kolik pro plnění osvobozená, nýbrž pouze to, aby prokázala existenci vazby mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními tak, aby bylo postaveno najisto, že kupříkladu zmíněný lékařský materiál byl použit nejen pro uskutečnění plnění osvobozených, ale i plnění zdanitelných. V rozhodnutí *Volkswagen* byly řešeny jiné právní otázky, než které jsou předmětem nyní posuzovaného řízení. Bezprostřední a přímá souvislost nemusí být prokazována pouze tehdy, jedná-li se o tzv. režijní náklady, které mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností daňového subjektu. U zpochybněných přijatých zdanitelných plnění žalobkyně nebylo prokázáno, že by se jednalo o „režijní náklady“. Z plnění, která bylo možno označit za režijní náklady, byl žalobkyni krácený nárok na odpočet správcem daně uznán. K žalobkyní namítaným důkazním prostředkům se žalovaný vyjádřil v bodu 36 napadeného rozhodnutí. Těmito důkazními prostředky nemohla být osvědčena bezprostřední a přímá souvislost mezi konkrétními přijatými plněními a jedním nebo několika zdanitelnými plněními na výstupu, jelikož prohlášení lékařů byla vedena v obecné rovině. Přijatá zdanitelná plnění jsou používána na střediscích, která generují osvobozenou zdravotní péči i zdanitelné výstupy.
9. Dle žalovaného k porušení zásady legitimního očekávání nedošlo. Pokud v určitých zdaňovacích obdobích dojde ke konkludentnímu vyměření nebo doměření daně, aniž by správnost stanovení daně byla správcem daně blíže prověřována, nemůže tímto být na straně daňového subjektu založeno legitimní očekávání stran posouzení a hodnocení uplatněných nároků na odpočet pro budoucí zdaňovací období.

IV. Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
11. Namítá-li žalobkyně, že žalovaný pochybil, odmítl-li žalobkyní aplikovanou formu krácení odpočtu daně prostřednictvím tzv. *pro rata* metody, tedy pomocí koeficientu vypočteného dle § 76 zákona o DPH, nelze její námitce přisvědčit. Správce daně ani žalovaný nerozporovali samotnou *pro rata* metodu, pomocí které dochází právě ke krácení odpočtu DPH koeficientem určeným postupem v § 76 zákona o DPH. Mezi stranami tudíž není sporné ani to, že pro výpočet vypořádacího koeficientu není nutné znát přesnou míru, jakou se ten konkrétní vstup podílí na jednotlivých činnostech daňového subjektu. Daňové orgány však v několika případech žalobkyní uplatněných přijatých zdanitelných plnění neshledali existenci podmínek pro aplikaci této metody. Spornou otázkou tedy mezi stranami v projednávané věci není způsob krácení odpočtu DPH, nýbrž otázka naplnění podmínek pro to, aby mohl být krácený nárok na odpočet DPH vůbec uplatněn.

12. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH 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.
13. Podle § 72 odst. 6 zákona o DPH „použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně [...], pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76“ (podtržení doplněno zdejším soudem).
14. Podle § 76 odst. 1 zákona DPH „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 [...], má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně“ (podtržení doplněno zdejším soudem).
15. Dle § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH se mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně řadí plnění spočívající ve zdravotních službách a dodání zdravotního zboží (§ 58 zákona o DPH).
16. Plný nárok na odpočet má plátce pouze tehdy, použije-li přijatá plnění k činnostem uvedeným v § 72 odst. 1. Jestliže tato plnění použije i k uskutečňování plnění od daně osvobozených dle § 51, resp. § 58 zákona o DPH, je povinen odpočet u těchto přijatých plnění krátit koeficientem (srov. § 76 zákona o DPH).
17. Institut kráceného odpočtu daně ve smyslu § 72 odst. 6 zákona o DPH jistě směřuje k situacím naznačovaným žalobkyní, a to, že přijaté zdanitelné plnění je daňovým subjektem použito jak pro uskutečnění plnění s nárokem na odpočet (tj. zdanitelná plnění), tak pro uskutečnění plnění bez nároku na odpočet daně na vstupu (tj. plnění osvobozená od daně nebo plnění, která nejsou ekonomickou činností), kdy není možno přesně určit míru podílu každého vstupu k daným činnostem. Podstatné je, že citovaná ustanovení přiznávají osobě povinné k dani (krácený) nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu, pokud existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi výdaji týkajícími se plnění na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, což je nutno ověřit na základě objektivních skutečností [rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 4. 2015, ve věci C-126/14 *Sveda*; srov. také rozsudek ze dne 8. 6. 2000, ve věci C-98/98 *Midland Bank* (dále jen „rozsudek *Midland Bank*“); rozsudek ze dne 22. 2. 2001, ve věci C-408/98 *Abbey National*; či rozsudek ze dne 8. 2. 2007, ve věci C-435/05 *Investrand*].
18. Ke shora naznačenému smíšenému použití, resp. krácení, nároku na odpočet DPH dochází typicky u režijních nákladů. Ve vztahu k režijním nákladům Soudní dvůr Evropské unie v rozhodnutí *Volkswagen* konstatoval, že nárok na odpočet daně je přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních nákladů daňového subjektu a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají totiž dle Soudního dvora přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani [srov. také rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2013, ve věci C-104/12 *Becker* (dále jen „rozsudek *Becker*“); či rozsudek *Midland Bank*].

19. Konečně z judikatury Soudního dvora vyplývá, že při použití kritéria přímé souvislosti, které přísluší daňovým orgánům a soudům, musí být zohledněny všechny okolnosti, za nichž proběhla dotčená plnění (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Midland Bank*, bod 25) a musí být přihlédnuto pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani. V rozsudku *Becker* Soudní dvůr Evropské unie uzavřel, že „okolnost, že určení přímé a bezprostřední souvislosti existující mezi poskytnutím služeb a celkovou zdanitelnou hospodářskou činností musí být provedeno s ohledem na objektivní obsah tohoto plnění, nevylučuje, že bude zohledněn i výlučný důvod dotčeného plnění, přičemž na tento důvod musí být nahlíženo tak, že tvoří kritérium pro určení objektivního obsahu. Je-li tedy prokázáno, že plnění nebylo uskutečněno pro účely zdanitelných činností osoby povinné k dani, nemůže být toto plnění považováno za plnění, jež má přímou a bezprostřední souvislost s jejími činnostmi ve smyslu judikatury Soudního dvora, i když je toto plnění s ohledem na svůj objektivní obsah zdanitelné DPH“.
20. Na základě výše citované právní úpravy a judikatury lze tedy shrnout, že režim kráceného odpočtu DPH se uplatní pouze na zboží a služby, které osoba povinná k dani používá jak pro ekonomická plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak pro ekonomická plnění, u nichž daň odpočitatelná není, tedy na zboží a služby, jejichž použití je smíšené. Možnost uplatnění odpočtu DPH ze zdanitelných plnění na vstupu je zásadně podmíněna přímou a bezprostřední souvislostí mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu. Při posouzení souvislosti je třeba při zohlednění všech okolností dotčených plnění vycházet zejména z objektivního obsahu plnění. Přímá a bezprostřední souvislost zdanitelných plnění na vstupu s konkrétním plněním nebo plněními na výstupu nemusí být dána tehdy, pokud jsou náklady na zdanitelná plnění na výstupu součástí tzv. režijních výdajů osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Současně z judikatury Soudního dvora Evropské unie plyne, že výsledek těchto ekonomických operací je pro nárok na odpočet irelevantní, jestliže samotné plnění podléhá DPH (obdobně srov. žalobkyní citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 7 Afs 80/2008-64).
21. Povahu jednotlivých nákladů (mají-li být považovány za režijní náklady) nebo přímou a bezprostřední souvislost těchto nákladů se zdanitelnými plněními na výstupu (resp. souvislost jak s plněními zdanitelnými, tak s plněními nezdanitelnými) přitom zásadně prokazuje daňový subjekt. Tato skutečnost je dána standardním rozdělením důkazního břemene v daňovém řízení. Daňové řízení je totiž založeno na zásadě, že je to daňový subjekt, tj. žalobkyně, který je povinen prokázat správnost a úplnost svých daňových tvrzení. Uplatněním kráceného nároku na odpočet DPH daňový subjekt uplatňuje tvrzení o souvislosti vstupů (z nichž odpočet uplatňuje) se zdanitelnými výstupy. K tomuto tvrzení pak nese důkazní břemeno a pouze v případě jeho unesení může požívat beneficia v podobě odpočtu DPH.
22. Dle § 92 daňového řádu „[s]právníce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí,

účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

23. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na <http://nssoud.cz>). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).
24. K výše uvedenému je však nutno dodat, že zákon nestanoví žádný konkrétní důkazní standard. Míra potřebné aktivity daňového subjektu se zákonitě odvíjí od závažnosti a rozsáhlosti vznesených pochybností. Pokud se například správci daně pouze jeví určitá transakce jako nesrozumitelná, obsah určitého plnění jako nekonkrétní či vazba mezi jednotlivými plněními jako vágní, což mohou být často pochybnosti zcela legitimní, může v některých situacích k unesení důkazního břemene postačovat plausibilní vysvětlení daňového subjektu, tj. zasazení transakcí do kontextu, v rámci něhož se nutně musí jevit postup daňového subjektu správci daně jako zcela standardní a průhledný. Jinými slovy, není nutné vždy trvat na tom, aby daňový subjekt předkládal listiny či navrhoval svědecké výpovědi, lze-li pochybnosti vyvrátit již samotným vysvětlením.
25. Jestliže tedy například pochybnosti spočívají v tom, že správci daně není zřejmá vazba mezi určitými náklady a zdanitelnými plněními na výstupu, mohou být takové pochybnosti v řadě případů (ne nutně vždy, jak je patrné i v nyní projednávané věci) vyvráceny dostatečně jasným, věrohodným a logicky nerozporným vysvětlením této vazby (což se u řady nákladů v projednávané věci také stalo). Správce daně může po daňovém subjektu požadovat předkládání dalších důkazů pouze v případě, že ono vysvětlení nelze objektivně považovat za dostačující s ohledem na jeho nevěrohodnost, rozpornost, neurčitost apod., nebo pokud správce daně tvrzenou vazbu přímo vyvrátí.
26. Revizí správního spisu zdejší soud ověřil, že ve vztahu ke zdaňovacím obdobím prosinec 2012 a prosinec 2013 vyzval správce daně žalobkyni výzvou k prokázání skutečností ze dne

27. 10. 2015, č. j. 1477249/15/2910-60562-304408, a následně výzvou ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1585153/16/2910-60562-304408, aby (mimo jiné):

- prokázala a doložila veškerá uskutečněná zdanitelná plnění, a to konkrétně vyúčtované odborné stáže/ praxe a administrativní úkony, nadstandard, klinické studie, ke kterým se vztahují přijatá zdanitelná plnění zahrnutá do skupin „Provozně-technické náklady“, „Investice“, „Sklad technického materiálu“, „Sklad zdravotnického materiálu“, „Sklad zdravotnického materiálu – EU“, „Interní lékárna“, ze kterých byl uplatněn krácený nárok na odpočet daně;
- prokázala a doložila, ve kterých měsících a jaké konkrétní osoby se odborných stáží/praxí zúčastnily;
- prokázala a doložila přímou souvislost přijatých zdanitelných plnění s vyúčtovanými stážemi a administrativními úkony, tj. jejich (částečné) použití pro účely uskutečňování zdanitelných plnění;
- prokázala a doložila konkrétní způsob použití přijatých zdanitelných plnění na jednotlivých střediscích.

V rámci odůvodnění výzev správce daně uvedl, že účelem zpochybněných přijatých zdanitelných plnění není poskytnutí administrativních úkonů ani stáží, byť tyto činnosti pro žalobkyni slouží jako vedlejší zdroj příjmů. Pochybnosti o způsobu výpočtu a uplatnění nároku na odpočet v krácené výši vznikly správci daně u plnění, která jsou dle něj přijata jednoznačně za účelem provádění činností s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví, a která jsou poté na základě medikace přiřaditelná jednotlivým pacientům a následně jsou předmětem úhrad zdravotní péče. Správce daně měl za to, že uvádí-li žalobkyně obecně, resp. prostřednictvím příkladů vydaných dokladů, jaká uskutečněná zdanitelná plnění jsou na jednotlivých nemocničních odděleních prováděna, nemůže tím unést důkazní břemeno. Dle správce daně je např. zřejmé, že přijatá zdanitelná plnění přiřazená na oddělení diabetologie, AMB – REVMATOLOGIE*109, AMB – TRN*205, SO – neonatologické*3H4, AMB – klinická onkologie*402, SO – domácí ošetrovatelská péče a AMB – LSPP – všeobecná nesplňují podmínky pro možnost uplatnění nároku na odpočet, neboť sama žalobkyně v průběhu daňové kontroly uvedla, že na těchto odděleních nejsou uskutečňována žádná zdanitelná plnění. Správce daně rovněž žalobkyni poučil, že nárok na odpočet není možno uplatnit paušálně podle místa spotřeby na tom kterém oddělení, neboť není prokázáno, že konkrétní přijaté zdanitelné plnění skutečně slouží a bylo použito k uskutečnění plnění zdanitelných.

27. Po provedeném dokazování daňové orgány neuznaly žalobkyní uplatněný krácený nárok na odpočet DPH z důvodu, že žalobkyně neprokázala, že zdanitelné výstupy jako je administrativní výkon, odborné praxe, stáže, nadstandard či klinické studie mají přímou vazbu a přímý vztah k veškerým uplatněným přijatým zdanitelným plněním. Správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že tato plnění jsou primárně určena a využívána pro poskytování zdravotní péče (tedy pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně dle § 58 ZDPH) a není u nich zřejmá přímá vazba k uskutečněným zdanitelným plněním.
28. Nelze tedy souhlasit se žalobkyní, že by po ní správce daně extenzivně požadoval „párování“ každého konkrétního vstupu s každým konkrétním výstupem. Požadoval však po ní, aby prokázala, že konkrétní přijaté zdanitelné plnění na vstupu jí bylo, mimo jiné,

tj. alespoň z části, využito přímo a bezprostředně ke zdanitelnému plnění na výstupu. Takový požadavek správce daně nijak nepřesahuje zákonné ani judikatorní požadavky, naopak je s nimi zcela v souladu. Přesně takovou skutečnost totiž žalobkyně v rámci svých daňových tvrzení uváděla. Tvrdí-li tedy žalobkyně, že určitá přijatá zdanitelná plnění využívá (mimo jiné) ke zdanitelnému plnění na výstupu, musí být v souladu s § 92 a násl. daňového řádu schopná také tuto skutečnost prokázat. Ani v případě kráceného nároku na odpočet DPH nelze popřít, resp. rezignovat na zásadu neutrality DPH, z níž právě vychází skutečnost, že pro daň z přidané hodnoty je stěžejní prokázání souvislosti mezi přijatým zdanitelným plněním a uskutečněným zdanitelným plněním. Nelze uplatňovat odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění, která nejsou následně využita pro uskutečnění zdanitelného plnění, neboť by tak výsledná daň nebyla odvedena. Uvedené principy, byť jsou v případě smíšeného plnění modifikovány, platí i v případě kráceného odpočtu DPH, uplatňovaného na základě § 76 zákona o DPH. Jen v jejich případě postačí prokázání alespoň jednoho zdanitelného výstupu užitého na základě zdanitelného vstupu.

29. Ze znění předmětných výzev má zdejší soud za to, že žalobkyně byla správcem daně zcela v souladu se zákonem, dostatečně konkrétně a odůvodněně vyzvána k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění za použití jí přijatých zdanitelných plnění. Jakkoliv žalobkyně v žalobě primárně brojí proti tomu, že po ní správce daně považoval prokázání vazby mezi každým jednotlivým vstupem a každým jednotlivým výstupem, podle názoru soudu tomu tak není. Není sporu o tom, že takový požadavek by popíral podstatu nároku na krácený odpočet DPH na základě *pro rata* metody. Podle názoru soudu je však z výzev i dalších písemností správce daně jasné seznatelné, že takovýto požadavek nevznáší. Správce daně sice stejně jako žalovaný hovoří o nutnosti doložení vazby mezi konkrétními vstupy a konkrétními výstupy, je však zcela zřejmé, že požaduje doložení souvislosti vstupů a výstupů, nikoliv jejich přímé spárování. Správce daně vždy zdůrazňoval, že není potřeba doložit například to, jaké konkrétní jehly byly při kterém konkrétním výkonu použity, nýbrž to, zda se obecně jehly používají k některému z uplatněných zdanitelných plnění na výstupu. Žalobkyně se tak velkou částí žalobní argumentace mívá s důvody napadeného rozhodnutí, ať už v důsledku dezinterpretace argumentů správce daně a žalovaného, nebo v důsledku jejich nepochopení. Zdejší soud má za to, že požadavky a úvahy správce daně a žalovaného jsou v tomto směru jasné a dostatečně konkrétní. Ostatně z reakcí žalobkyně v průběhu daňové kontroly je patrné, že i ona sama požadavky správce daně chápala ve shodě se správcem daně. V reakci na výzvy se totiž primárně snažila vysvětlit vazbu (souvislost) mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu. Dostatečnost těchto vysvětlení se pak promítá do posouzení toho, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno, v každém případě však podle názoru soudu nelze vyslovit závěr, že by výzvy správce daně byly neurčité, matoucí, nezákonné nebo že by kladly na žalobkyni nepřiměřené požadavky.
30. V posuzované věci je hned několik zásadních sporných bodů, které se odvíjí od toho, jak silná by měla být vazba mezi jednotlivými vstupy a výstupy. Krajský soud nejprve o těchto sporných bodech pojedná v obecnější rovině a posléze své obecnější závěry konkretizuje ve vztahu k některým plněním, u nichž byl žalovaným odmítnut nárok žalobkyně na krácený odpočet DPH.
31. Prvním sporným bodem je tvrzená vazba řady vstupů na zdanitelná plnění v podobě stáží. Zde se soud ztotožňuje se žalovaným v tom, že např. mezi léky, či opravami lékařských přístrojů na vstupu a výkonem stáže je dána souvislost pouze nepřímá a nekonkrétní. Zdejší soud si je vědom toho, že stáž nemůže proběhnout bez toho, aby se stážista účastnil

jednotlivých zdravotních výkonů, nicméně tyto výkony jsou prováděny bez ohledu na jeho účast a rozsah použití uvedených vstupů se nijak neodvíjí od toho, zda je stážista přítomen či nikoliv. Primárním účelem podání léčivého přípravku či použití lékařského přístroje není zdokonalení stážisty, nýbrž poskytnutí zdravotní péče, která je uhrazena zdravotní pojišťovnou ve shodné výši v případech, kdy je stážista přítomen, jako v případech, kdy přítomen není. Do této úhrady jsou tak promítnuty všechny tyto náklady a není dán žádný důvod dané náklady částečně promítnout také do zdanitelného plnění, které je uskutečněno prakticky zcela mimochodem. Opravu babyboxu, údržbu lékařských přístrojů ani podání léků nelze považovat za náklad bezprostředně a přímo související se stáží ani v případě, že se stážista přímo podílel na operačním výkonu, vyzvednutí dítěte z babyboxu či podání léku, natož v případě, kdy k takovému úkonu pouze přihlíží, nebo dokonce je-li pouze v daném měsíci přítomen na oddělení, na kterém byl takový úkon učiněn. Nutno podotknout, že žalobkyní předložená čestná prohlášení prokazují pouze posledně uvedenou skutečnost, a nejsou tak vůbec způsobilá vyvrátit pochybnosti správce daně. Výše uvedené přitom zajišťuje, že režim DPH bude shodný bez ohledu na to, kdy je stážista výkonu přítomen a kdy není, jak požaduje žalobkyně v bodu 6.51. žaloby.

32. Za bezprostředně a přímo související se zdanitelným plněním v podobě poskytnutí stáže lze podle názoru soudu považovat pouze takové náklady, které žalobkyni nutí „investovat“ do stážisty. Nejde přitom v tomto případě o otázku cenotvorby, jak namítá žalobkyně. Není rozhodná výše úhrady za stáž ani výše nákladů této stáže, pouze souvislost mezi nimi. Argumentace žalovaného, že se ceny vstupů potřebných pro lékařský zákrok nijak nepromítají do úhrady za stáž, jsou spíše doplňkovou úvahou primárně poukazující na onu skutečnost, že náklady na lékařský výkon se plně promítají do úhrady za nezdanitelné plnění od zdravotní pojišťovny. Jinými slovy tyto vstupy přímo a bezprostředně souvisejí s tímto nezdanitelným plněním, se stáží pouze nepřímou a zprostředkovaně. Účast stážisty si však jistě může vyžádat blíže nespecifikovatelné dodatečné náklady na administrativu, úklid, elektrickou energii, praní oděvů, pořízení hygienických potřeb, rukavic, roušek apod. Tyto náklady, které lze v případě žalobkyně považovat prakticky za režijní, jistě se stáží souvisejí a po žalobkyni není potřeba žádat, aby danou vazbu nějak prokazovala.
33. Dalším sporným bodem je souvislost používání přístrojů, léků či implantátů (jde zejména o výdaje na opravy, údržby či kontroly funkčnosti lékařských přístrojů a výdaje na pořízení léků do interní lékárny) se zdanitelnými plněními na výstupu. Souvislost těchto plnění se stážemi soud zpochybnil výše. Vedle toho však v některých případech žalobkyně poukázala na souvislost s jinými zdanitelnými plněními, jako jsou klinické studie, odběr krve pro veterinární účely, sterilizace, estetická chirurgie apod.
34. Zde má soud za to, že není postačující doložení skutečnosti, že na určitém oddělení jsou prováděna zdanitelná plnění a že na tomtéž oddělení jsou používány blíže neurčené léky, implantáty či přístroje. Této skutečnosti si je zjevně vědoma i sama žalobkyně. Jak totiž uvedla například v odvolání, u vstupů nesouvisejících se zdanitelnými výstupy neuplatňovala nárok na odpočet DPH. Určení, který vstup souvisí se zdanitelnými výstupem, ovšem nemůže záviset na libovůli žalobkyně a musí být přezkoumatelný správcem daně.
35. Při posuzování souvislosti mezi náklady na opravy či údržbu přístrojů, respektive náklady na léky a implantáty a zdanitelnými výstupy je přitom nutno vzít v úvahu, že mezi jednotlivými přístroji a nástroji jakož i mezi jednotlivými léky a implantáty existují extrémní cenové rozdíly (tj. rozdíly v pořizovacích cenách, případně v cenách údržby a

oprav). Nelze proto z těchto výdajů činit rozsáhlé balíky, v rámci nichž není možné rozklíčovat, o jaký přístroj, lék či implantát se jedná, neboť v takovém případě nelze vůbec určit vazbu na některé ze zdanitelných plnění. Je nutno tyto výdaje dále rozčlenit tak, aby bylo možné posléze vysvětlit (v případě dalších konkrétních pochybností pak případně dále dokládat), že tento typ přístroje, léku či implantátu se běžně používá při oněch zdanitelných plněních. Jakkoliv se může takový požadavek zdát jako náročný, považuje jej soud za zcela legitimní. Nejde o požadavek na ošetřující lékaře, aby zaznamenávali, kdy použili který lék či přístroj. Jde 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. Nestací však doložit, že dané oddělení používá řadu léků a provádí řadu úkonů, mezi nimiž jsou i zdanitelná plnění. V takovém případě totiž nelze mít za prokázanou bezprostřední a přímou vazbu mezi výdaji a zdanitelnými plněními na výstupu.

36. Specifická jsou navíc zdanitelná plnění na výstupu označená genericky, jako jsou klinické studie. Má-li daňový subjekt prokazovat souvislost vstupů a výstupů, musí nejprve tyto vstupy a výstupy jednoznačně konkretizovat. Není-li vůbec zřejmé, v čem přesně klinická studie spočívá, lze jí jen stěží přiřadit určité vstupy (byť jen v obecné rovině, tj. nikoliv ve smyslu konkrétního párování). Spočívá-li studie pouze a jen v podání konkrétního léku, není dán žádný důvod, aby byly mezi vstupy k tomuto výstupu přiřazeny například náklady na pořízení celé řady jiných léčivých přípravků či pořízení, opravy a údržby přístrojů, které zjevně nejsou ke klinické studii využívány. Režijní náklady mohou jistě s klinickými studiemi souviset, nicméně i v takovém případě je potřeba konkretizovat předmět klinické studie, aby mohl správce daně provést alespoň rámcovou úvahu o souvislosti vstupů s výstupy.
37. Při konkretizaci výše uvedených obecnějších závěrů s ohledem na konkrétní okolnosti posuzované věci musí soud v první řadě zdůraznit, že může vycházet toliko z vysvětlení vazby mezi vstupy a výstupy, na které poukazovala sama žalobkyně. Výjimkou mohou být pouze vazby natolik evidentní, že v důsledku toho nelze fakticky hovořit o žádných konkrétních pochybnostech správce daně, a tudíž ani o přechodu důkazního břemene na žalobkyni. Tam, kde jsou však pochybnosti správce daně na místě, je možné posuzovat pouze to, zda žalobkyně předloženým vysvětlením, případně dalšími doklady tyto pochybnosti vyvrátila.
38. S ohledem na žalobkyní uváděný seznam zdanitelných plnění, seznam doplňkových činností uvedený v Dodatku č. 20 Zřizovací listiny a zveřejněný ceník placených služeb lze podle názoru soudu u některých vstupů považovat souvislost se zdanitelnými výstupy za skutečně evidentní. Příkladem může být souvislost mezi nákupem jehel a řadou výkonů uvedených v ceníku placených služeb, ale i dalšími tvrzenými zdanitelnými plněními bez konkrétního ceníku, jako je estetická chirurgie. Aby však správce daně mohl v tomto případě nárok na krácený odpočet DPH uznat, musel by být tento vstup oddělitelný od

ostatních vstupů, což ovšem v této věci nenastalo, neboť toto zboží bylo fakturováno spolu s dalším zbožím, u něhož rozhodně nelze považovat vazbu na zdanitelné vstupy za samozřejmou. Proto nebylo možné uznat nárok ve vztahu k veškerému nakoupenému zboží jako celku.

39. Větší část vstupů, jejichž souvislost se zdanitelnými plněními na výstupu je evidentní, však tvoří náklady, které lze v případě žalobkyně označit jako režijní náklady. Jde o náklady zajišťující běžný chod nemocnice jako celku či jeho oddělení jako celku (jsou-li na něm prováděna zdanitelná i nezdanitelná plnění zjevně využívající tyto vstupy), přičemž nelze určit, jakou měrou se podílejí na zdanitelných plněních na výstupu, lze však jednoznačně říci, že s takovými plněními souvisejí. U řady těchto vstupů přitom správce daně také nárok na krácený odpočet DPH uznal. Krajský soud však shledal důvodnou námitku žalobkyně, že správce daně a žalovaný nepostupovali zcela konzistentně a vyloučili některé náklady, které mají také povahu režijních nákladů.
40. Za režijní náklad (srovnatelný s řadou jiných nákladů, které správce daně uznal) soud považuje náklad vynaložený na výrobu části skříní pro dětské oddělení. Žalobkyně daňovými doklady předloženými správcem daně (např. daňový doklad č. PP-2012-HP-002279 za pobyt průvodce na dětském oddělení) prokázala, že v daném zdaňovacím období proběhlo na dětském oddělení zdanitelné plnění, v rámci něhož zjevně mohl být (doprovodem dítěte) využit nábytek na dětském oddělení umístěný, jak žalobkyně správci daně tvrdila. Správce daně toto vysvětlení nijak nezpochybnil. Nutno dodat, že na daném oddělení také dle předložených dokladů probíhaly stáže, takže v případě, že by se jednalo o skříň v jiných prostorách dětského oddělení, byl by nárok na krácený odpočet DPH uznatelný z tohoto titulu.
41. Za režijní náklady soud považuje také náklady na likvidaci odpadů. Žalobkyně daňovými doklady předloženými správcem daně prokázala, že v daném zdaňovacím období uskutečňovala kromě osvobozených plnění také zdanitelná plnění (a to nejen lékařské úkony, ale i např. poskytnutí stáže), která přirozeně produkují odpad. Náklady na likvidaci odpadů soud považuje za typický náklad, který souvisí s veškerou činností žalobkyně, tj. také s jejími zdanitelnými plněními.
42. Náklad vynaložený na opravu vozidla Škoda Octavia RZ – X taktéž nijak nevybočuje z okruhu nákladů, které žalovaný zahrnul do nákladů režijních. Žalovaný přitom nijak konkrétně nezpochybnil vysvětlení žalobkyně, že je vozidlo obecně využíváno pro řadu zdanitelných i nezdanitelných plnění – dovoz materiálu.
43. Za režijní je nutno považovat také náklad vynaložený za provedení bezpečnostně-technické kontroly zdrojů a ukončovacích prvků rozvodů medicinálních plynů. Ani v tomto případě žalovaný konkrétně nezpochybnil vysvětlení žalobkyně, v němž poukazovala na použití pro zdanitelná plnění v podobě plastik a nadstandardů. Soud naproti tomu takové užívání medicinálních plynů (zejména medicinálního kyslíku, ale i medicinálního oxidu dusného) považuje za obecně známou skutečnost.
44. Také náklad na dodávku a montáž koberce na oddělení lůžkové rehabilitace je klasickým režijním nákladem, který nutně souvisí se zdanitelnými plněními, jsou-li na daném místě poskytována. Ani v tomto případě žalovaný nijak nezpochybnil vysvětlení žalobkyně, že na daném oddělení jsou poskytovány například nadstandardy. Toto tvrzení navíc potvrzuje ceník placených služeb.

45. Ve zbytku má soud za to, že vazba mezi vstupy a zdanitelnými plněními na výstupu není evidentní. Přistoupil proto k posouzení, zda vazba těchto vstupů a výstupů, tak jak byla vysvětlena žalobkyní, odstraňuje pochybnosti správce daně, a vede tudíž k unesení důkazního břemene ze strany žalobkyně.
46. O takový případ se jedná v případě nákupů odběrových systémů – krevních na středisko hematologie, které měly být žalobkyní dle jejího tvrzení využívány k uskutečnění zdanitelných plnění (tj. odběrů krve a jejího následného vyšetření, vyšetření krve pro veterinární účely), o nichž ve svých vyjádřeních ze dne 15. 12. 2015 i ze dne 11. 8. 2016 tvrdila, že v daném zdaňovacím období účtovala. Z dokladů, jakož celkového účetnictví a dalších dokumentů (například ceníku placených služeb) vyplývá, že žalobkyně kromě poskytování zdravotní péče osvobozené od daně uskutečňovala také zdanitelná plnění, jako např. odběry krve, vyšetření krve pro veterinární péči, která přirozeně zahrnují využití odběrových systémů. Měl-li správce daně v případě těchto plnění i přes, dle názoru zdejšího soudu logické a věrohodné, vysvětlení žalobkyně pochybnosti o tom, že by v daném zdaňovacím období takové úkony u žalobkyně probíhaly, byl povinen své pochybnosti blíže specifikovat a konkretizovat. Neučinil-li tak, je nutno jeho pochybnosti považovat za vyvrácené.
47. Ve všech ostatních případech však soud musí konstatovat, že žalobkyně konkrétní vazbu vstupů na zdanitelná plnění na výstupu nekonkretizovala a pochybnosti správce daně nijak nerozptýlila. Žalobkyně vazbu u většiny plnění totiž zdůvodnila tím, že na daném oddělení byla prováděna také zdanitelná plnění, jako např. stáže, studie, plastiky. K těmto vágním vazbám nelze než odkázat na výše uvedené. Vysvětlení podané žalobkyní neumožňovalo správci daně vůbec ověřit tvrzenou souvislost. V případě oprav a údržby přístrojů, nákupu léků či implantátů je ověření souvislosti nemožné nejen pro neurčitost plnění na výstupu, ale také pro neurčitost vymezení samotných vstupů, u nichž je uplatňován nárok na krácený odpočet DPH. Soud proto v ostatních případech souhlasí se závěrem žalovaného, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla.
48. V části, v níž žalovaný neuznal nárok na krácený odpočet DPH u vstupů, u nichž byl podle názoru soudu tento nárok opodstatněný a doložený, však napadené rozhodnutí trpí nezákonností, pro kterou soud musel přistoupit k jeho zrušení.
49. Co se týče žalobkyní namítaných opomenutých důkazních návrhů prohlášeními lékařů, k nim soud uvádí, že daňovými orgány nebyly opomenuty, nýbrž byly vyhodnoceny jako neprůkazné ve vztahu ke zpochybněným zdanitelným plněním. Správce daně ani žalovaný nezpochybňovali realizaci odborných stáží u žalobkyně, dle jejich názoru však tato plnění nemohla být univerzálním důvodem pro odpočet DPH žalobkyně na vstupu jen proto, že při daném uskutečnění plnění mohl být přítomen stážista. Tato argumentace je uvedena na mnoha místech zprávy o daňové kontrole, jakož i v napadeném rozhodnutí, přičemž přímo k danému důkaznímu návrhu žalobkyně se žalovaný vyjádřil v bodu 36 napadeného rozhodnutí. Soud se s uvedenou argumentací daňových orgánů plně ztotožňuje a má rovněž za to, že žalobkyní předložená lékařská prohlášení nemohou z důvodu jejich obecnosti sloužit jako důkaz přímé a bezprostřední souvislosti žalobkyní uplatněných zdanitelných vstupů se zdanitelnými výstupy. Námitka žalobkyně je tudíž nedůvodná.
50. Stejně tak nelze souhlasit s námitkou žalobkyně o tom, že se žalovaný nikdy nevypořádal s příklady jí uváděnými k ilustraci propojenosti vstupů, osvobozených plnění a zdanitelných plnění. Z obsahu správního spisu, zejména pak ze zprávy o daňové kontrole a

z napadeného rozhodnutí (srov. bod 35 napadeného rozhodnutí) je zjevné, že daňové orgány braly příklady uváděné žalobkyní v potaz, nicméně dle jejich názoru nemohly prokázat požadovanou příčinnou souvislost mezi zpochybněnými vstupy a zdanitelnými výstupy, což je názor, se kterým se zdejší soud zcela ztotožňuje. Nutno podotknout, že úkolem žalovaného bylo posouzení dané konkrétní věci, nikoliv řešení žalobkyní uváděných ilustrativních příkladů. Námitka žalobkyně je tudíž nedůvodná.

51. Odkazuje-li žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2020, č. j. 55 Af 7/2018-54, k tomu zdejší soud v první řadě uvádí, že důvodem zrušení napadeného rozhodnutí v daném případě byla nedostatečnost výzvy správce daně. Takový závěr soud nemůže bez dalšího přenést na projednávanou věc už proto, že nemůže být seznámen s obsahem správního spisu v dané věci, a nemůže tudíž posoudit její konkrétní okolnosti, zejména pak znění výzev, kterými byla Oblastní nemocnice Kolín, a.s. daňovými orgány vyzývána k odstranění pochybností.
52. Ze znění citovaného rozsudku však zcela jistě nelze vyvodit závěr, jaký činí žalobkyně, a to, že žalobkyně nemusí v daňovém řízení prokazovat přímé a bezprostřední vazby mezi plněními na vstupu a zdanitelnými plněními na výstupu. Krajský soud v Praze na základě zjištěného skutkového stavu v dané věci toliko zhodnotil, že *„správce daně ani žalovaný v řízení o odvolání neoznačili dostatečně konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotili žalobkyní předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, a neunesli tak důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti svých pochyb. Důkazní břemeno ohledně prokázání vazby zdanitelných plnění na vstupu ke zdanitelným plněním na výstupu s nárokem na odpočet tedy nepřešlo zpět na žalobkyni“*. Závěry uvedené Krajským soudem v Praze tedy jednak nejsou nijak v rozporu se závěry uváděnými zdejším soudem v právě projednávané věci, jednak je nelze s ohledem na jedinečnost okolností každého jednotlivého případu bez dalšího přejímat na ostatní případy krácených odpočtů DPH.
53. Zdejší soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně o tom, že daňové orgány zvoleným postupem porušily zásadu legitimního očekávání, když v předchozích zdaňovacích obdobích za stejných skutkových okolností uznaly žalobkyni uplatněný krácený nárok na odpočet DPH konkludentně.
54. Vymezením správní praxe, která zakládá legitimní očekávání, se již mnohokrát zabýval Nejvyšší správní soud, který např. v usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, konstatoval, že *„[s]právní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.“* Závěry rozšířeného senátu pak aplikoval Nejvyšší správní soud v navazujícím rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, v němž vymezil podmínky, za nichž je důvěra ve správní praxi chráněna: *„Jako skutkový základ pro ochranu oprávněné důvěry ve správním právu [doktrína] vyžaduje: a) existenci podkladu pro oprávněnou důvěru, jímž chápe v první řadě správní akt, dále pak předběžné opatření, veřejnoprávní smlouvu, příslib správního orgánu, informaci, či jiná faktická jednání správního orgánu, b) vědomí existence tohoto podkladu u adresáta, který se domáhá ochrany své oprávněné důvěry, c) již existující využití oprávněné důvěry ve smyslu již učiněné dispozice (ochrana oprávněného očekávání je totiž chápána primárně jako ochrana v dobré víře učiněných dispozic, nikoliv zamýšlená dispozice), a konečně d) kauzální nexus mezi výše uvedenými body.“*

55. Jak vyplývá z výše uvedeného, legitimní očekávání účastníka řízení může založit jediné správní praxe založená ustálenou, dlouhodobou, jednotnou činností správního orgánu ve formě pravomocných rozhodnutí, která se týká typově shodných případů. Případy konkludentního stanovení daňové povinnosti správcem daně na základě dodatečného daňového přiznání daňového subjektu, tj. žalobkyně, nelze rozhodně považovat za typově shodné s právě projednávaným řízením, v rámci něhož byla správcem daně provedena daňová kontrola a blíže zkoumána oprávněnost žalobkyní uplatněných nároků. Žalobkyně nepoukazuje na existenci žádného řízení, ve kterém by, při typově shodných skutkových okolnostech a po provedené daňové kontrole, byl konstatován závěr o unesení důkazního břemene žalobkyně a uznán uplatněný krácený nárok na odpočet DPH. Nevydání výzvy k odstranění pochybností či ne zahájení daňové kontroly v návaznosti na dodatečné daňové tvrzení v předchozích zdaňovacích obdobích samo o sobě nevylučuje oprávnění správce daně v letech následujících zahájit u žalobkyně daňovou kontrolu či vyzvat žalobkyni k odstranění pochybností, budou-li jeho pochybnosti náležitě odůvodněny. K tomu je ještě nutno podotknout, že legitimní očekávání může založit jen taková praxe správního orgánu, která je v souladu se zákonem (k zásadě legality srov. § 5 odst. 1 daňového řádu). Nelze se dovolávat legitimního očekávání v, byť dlouhodobý, nezákonný postup či rozhodnutí správního orgánu.

V. Shrnutí a náklady řízení

56. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení zjištěného skutkového stavu ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
57. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, soud jí proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení žalobkyně sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobkyně. Odměna zástupce činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za čtyři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby, doplnění žaloby a účast na jednání soudu) 4 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 4 x 300 Kč. Jelikož je obchodní korporace, jejímž jménem zástupce žalobkyně vykonává advokacii, plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku odpovídající této dani, tj. o 2 856 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobkyně tak činí 19 456 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. dubna 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu