

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje**, se sídlem Žižkova 146, Kolín, zastoupená JUDr. Martinem Bohuslavem, advokátem se sídlem Italská 2581/67, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2022, čj. 7145/22/5300-21441-711676, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 9. 2. 2023, čj. 51 Af 5/2022-71,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie se p ř e d k l á d á následující předběžná otázka:

Má být čl. 173 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že je-li poskytování plnění, u nějž je daň odpočitatelná, podmíněno držením oprávnění k poskytování plnění, u nichž daň odpočitatelná není (zde zdravotní služby), představuje zboží a s ním spojené služby tvořící na základě vnitrostátního právního předpisu minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení, podmiňující poskytování zdravotních služeb, obecný (režijní) náklad přímo a bezprostředně související s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani, a zakládající tudíž nárok na odpočet podílu daně?

II. Řízení se p ř e r u š u j e .

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobkyně je nemocnicí, která v rámci své ekonomické činnosti poskytuje primárně zdravotní služby, u nichž není daň z přidané hodnoty (dále jen „daň“) odpočitatelná. Kromě toho poskytuje jiné služby, u nichž je daň odpočitatelná (dále „jiné služby“). Mezi jiné služby patří například klinické studie účinků léků, ubytování doprovodu pacientů, nadstandardní služby pro hospitalizované pacienty, stáže lékařů, jiného odborného personálu či studentů, administrativní úkony (informování pojišťoven, soudů či policie o zdraví osoby nebo stupni postižení, výpis dokumentace, její zapůjčení, kopírování či vyhledávání v ní, hledání času

narození), sterilizování nástrojů pro třetí osoby, uložení těl pro třetí osoby, předporodní kurzy, rentgenové snímky, veterinární vyšetření či fotografie z ultrazvuku.

[2] Dne 18. 1. 2019 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání za prosinec 2016, ve kterém uplatnila nárok na odpočet daně v krácené výši (tj. odpočet podílu daně) v celkové výši 4 176 327 Kč. Finanční úřad pro Středočeský kraj vydal dne 5. 2. 2021 dodatečný platební výměr, jímž uznal část žalobkynině nově nárokovaného odpočtu daně ve výši 888 604 Kč. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně ve výši 3 287 723 Kč, neboť přijatá plnění v této výši byla primárně určena a využívána pro poskytování zdravotních služeb, tedy pro plnění, u nichž není daň odpočitatelná. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, kterému žalovaný rozhodnutím z 25. 2. 2022 částečně vyhověl a uznal žalobkynin nárok na odpočet podílu daně ve výši 2 710 125 Kč. Ve zbytku (tj. v částce 1 466 202 Kč) však žalobkyně podle něj oprávněnost nároku na odpočet podílu daně neprokázala.

[3] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla žalobou u Krajského soudu v Praze. Ten ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Nepřisvědčil žalobkyni v tom, že by za režijní náklad bylo třeba považovat veškeré materiální a technické vybavení a nákupy služeb, které musí nemocnice vynakládat na zabezpečení svého chodu a poskytování všech svých služeb. Za režijní náklady je podle něj nutno považovat pouze náklady zajišťující běžný chod nemocnice, které byly alespoň v určité míře skutečně vynaloženy k uskutečnění jiných služeb. K požadavku žalobkyně na odpočet podílu na dani z pořízení defibrilátoru krajský soud poukázal na to, že není zřejmá vazba mezi tímto vstupem a jinými službami. Shodný závěr pak učinil i ve vztahu ke zbývajícím požadavkům žalobkyně na odpočet podílu na dani.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž namítá, že sporné zboží a služby představují její obecné náklady. Není proto potřeba prokazovat jejich přímou a bezprostřední souvislost s plněními, u nichž je daň odpočitatelná. Argumentuje především tím, že aby mohla poskytovat jiné služby, musí disponovat oprávněním k poskytování zdravotních služeb. Aby mohla tímto oprávněním disponovat, musí splňovat požadavky na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení stanovené ve vyhlášce Ministerstva zdravotnictví č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (dále „vyhláška č. 92/2012 Sb.“). Pořízení, opravy, revize a servis tohoto vybavení jsou tak nutné i pro poskytování jiných služeb. Z toho stěžovatelka dovozuje, že se jedná o režijní náklady, které se z podstaty věci týkají její celkové činnosti a které nebyly pořízeny výhradně za konkrétním účelem. Jako příklad takového nákladu obecněji označuje opravy, servis, bezpečnostně technické kontroly či revize zdravotnických přístrojů, přičemž uvádí konkrétní případ pořízení defibrilátoru Phillips na jednotku intenzivní péče oddělení interny, oddělení, kde jsou poskytovány kromě zdravotních služeb, u nichž není daň odpočitatelná, i jiné služby (u nichž je daň odpočitatelná).

II. Použitelné právo Evropské unie a vnitrostátní právo

[5] Článek 132 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „směrnice o DPH“), stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

pokračování

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavů a dalšími řádně uznanými zařízeními těžé povahy;
[...].

[6] Článek 168 směrnice o DPH stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...].“

[7] Článek 173 odstavec 1 směrnice o DPH stanoví:

„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.

Odpočitatelný podíl se stanoví v souladu s články 174 a 175 pro všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani.“

[8] Podle § 72 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále „zákon o DPH“) platí:

„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.“

[9] Podle § 76 odst. 1 téhož zákona platí:

„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.“

[10] Způsob výpočtu výše odpočtu v krácené výši je podrobněji stanoven v § 76 odst. 2 až 10 téhož zákona.

[11] Podle § 1 odst. 1 vyhlášky č. 92/2012 Sb. platí:

„Obecné požadavky na minimální technické a věcné vybavení (dále jen „technické a věcné vybavení“) zdravotnických zařízení jsou stanoveny v příloze č. 1 k této vyhlášce.“

[12] Podle § 1 odst. 2 písm. c) téže vyhlášky platí, že další požadavky na technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení lůžkové péče jsou stanoveny v příloze č. 4 k této vyhlášce.

[13] Příloha 4 téže vyhlášky v části II. nazvané *Zvláštní požadavky* pod body 2. *Akutní lůžková péče*, 2.1 *Intenzivní péče pro dospělé* stanoví jako požadavek na vybavení oddělení intenzivní péče pro dospělé mimo jiné defibrilátor.

[14] Přílohy vyhlášky č. 92/2012 Sb. dále obsahují stovky položek technického a věcného vybavení jednotlivých typů zdravotnických zařízení a jejich oddělení. Mezi ně patří například provozní prostory (ordinace, čekárna, WC pro pacienty, skladovací prostory), vybavení těchto prostor (lehátko, umyvadlo, skříň, židle, stolky), nástroje (fonendoskop, lupa), jednoduché přístroje (tonometr, váha, glukometr) i složitější přístroje (EKG přístroj, sonograf, laryngostroboskop, monitor vitálních funkcí).

III. Rozbor předkládané předběžné otázky

III.1 Předmět sporu

[15] Předmětem sporu v projednávané věci je otázka, zda má stěžovatelka při poskytování jiných služeb (u nichž je daň odpočitatelná) bez dalšího nárok na odpočet podílu na dani z pořízeného zboží (a s ním souvisejících služeb), které představuje minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení dle vyhlášky č. 92/2012 Sb., podmiňující poskytování zdravotních služeb (u nichž daň odpočitatelná není), a to proto, že bez oprávnění k poskytování zdravotních služeb by nemohla poskytovat ani jiné služby.

[16] Nejvyšší správní soud má pochybnosti o výkladu článku 173 odstavce 1 směrnice o DPH ve vztahu k této otázce. Dospěl proto k závěru, že je namístě položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku, a to z níže uvedených důvodů.

III.2 K předběžné otázce

[17] Soudní dvůr opakovaně uvedl, že existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, je v zásadě nezbytná k tomu, aby byl přiznán nárok na odpočet. Nárok na odpočet daně, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (rozsudek *Wolfram Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, bod 19).

[18] Zároveň však dodal, že nárok na odpočet je rovněž přiznán v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných nákladů osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (rozsudky ve věcech *Wolfram Becker*, bod 20, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, bod 36, nebo *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, bod 42).

[19] Uvedené však neznamená, že by v případě nemožnosti „spárovat“ jednotlivá plnění na vstupu s konkrétními plněními na výstupu, bylo nutné tato plnění na vstupu vždy považovat za obecné (režijní) náklady, z nichž přísluší osobě povinné k dani nárok na odpočet podílu na DPH. Soudní dvůr totiž opakovaně zdůraznil, že i u obecných nákladů je vyžadována přímá a bezprostřední souvislost, ovšem již nikoliv s konkrétními plněními na

pokračování

výstupu, nýbrž s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani [rozsudky ve věcech *Volkswagen Financial Services (UK)*, body 43 a 48, nebo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, body 32 až 38].

[20] Soudní dvůr také upřesnil, že existence souvislosti mezi plněními musí být posouzena s ohledem na jejich objektivní obsah. Je třeba zohlednit také skutečné použití zboží a služeb pořízených osobou povinnou k dani a výlučný důvod dotyčného plnění [rozsudek ve věci *Finanzamt R (Déduction de TVA liée à une contribution d'associé)* C-98/21, EU:C:2022:645, bod 49].

[21] V nyní posuzované věci je sporné, zda náklady stěžovatelky spojené s pořízením a údržbou (opravy, revize či servis) minimálního technického a věcného vybavení jejího zdravotnického zařízení představují obecný (režijní) náklad bezprostředně a přímo související s její celkovou ekonomickou činností, tedy také s plněními, u nichž je daň odpočitatelná.

[22] Argumentem ve prospěch závěru, že se jedná o takové obecné náklady, je skutečnost, že poskytnutí jiné služby je nepřímo podmíněno jejich vynaložením (podobně jako ve věci *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, přestože skutková situace zde byla podstatně odlišná). Jedná se totiž o povinné vybavení vyžadované vnitrostátním právním předpisem (vyhláška č. 92/2012 Sb.). Bez něj není stěžovatelka oprávněna poskytovat zdravotní služby. A bez splnění zákonných požadavků pro poskytování zdravotních služeb by pak stěžovatelka nemohla poskytovat ani jiné služby. Příkladem takového plnění, které stěžovatelka v řízení před Nejvyšším správním soudem konkrétně zmiňuje, je pořízení defibrilátoru, který je povinným vybavením jednotky intenzivní péče oddělení interny, v rámci něhož stěžovatelka poskytovala také plnění spočívající v klinické studii, u něhož je daň odpočitatelná. Na první pohled není zřejmá souvislost mezi pořízením defibrilátoru a klinickou studií. Nedisponovala-li by však stěžovatelka tímto minimálním vybavením, nemohla by poskytnout ani službu v podobě klinické studie.

[23] Argumentem ve prospěch závěru, že se nemusí jednat o obecné náklady související s celkovou ekonomickou činností stěžovatelky je skutečnost, že přinejmenším u většiny položek minimálního technického a věcného vybavení byl zjevně smysl vyhlášky č. 92/2012 Sb. takový, že jejím cílem byla garance dostupnosti zdravotních služeb (tedy nikoliv všech služeb poskytovaných zdravotnickým zařízením) v určité kvalitě. Příkladem takové položky je právě stěžovatelkou uváděný defibrilátor pořizovaný na jednotku intenzivní péče oddělení interny. Z okolností případu zároveň nplyne, že by stěžovatelka tento přístroj pořizovala s cílem poskytnout na tomto oddělení následně jiné služby v podobě klinické studie. Nepořizovala-li tedy stěžovatelka tento přístroj přímo za účelem poskytnutí klinických studií, jeví se souvislost mezi těmito plněními jako spíše vzdálená.

[24] Z obsahu správního spisu plyne, že na jednotce intenzivní péče oddělení interny měla být poskytována také další plnění, u nichž je daň odpočitatelná. Takovým plněním byla například stáž poskytovaná stěžovatelkou stážujícím lékařům za úplatu. Obecně lze přitom předpokládat, že lékař bude v rámci své stáže poskytovat zdravotnické služby pacientům za standardních podmínek, tedy i za pomoci lékařských přístrojů, jimiž je oddělení vybaveno. Na jednu stranu se toto možné přímé použití přístroje v rámci stáže může jevit jako užší vazba mezi daným vstupem a výstupem. Na stranu druhou se cena daného vstupu

neprojevuje v ceně stáže, a naopak se projevuje v ceně zdravotní služby, u níž daň odpočitatelná není. Nemocnice zde totiž v jednu chvíli poskytuje dvě služby, jednu pacientovi a druhou stážujícímu lékaři. Také souvislost mezi pořízením defibrilátoru a poskytnutím služby stáže se proto jeví jako příliš vzdálená.

[25] Pokud by Soudní dvůr dospěl obecně k závěru, že v bodě [22] popsaná souvislost mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu, u nichž je daň odpočitatelná, není u stěžovatelky dostatečně přímá a bezprostřední a tuto souvislost je nutno hodnotit u každé jednotlivé položky minimálního technického a věcného vybavení stanoveného vyhláškou č. 92/2012 Sb., pak je sporné, jaké další skutečnosti by měl vnitrostátní soud hodnotit.

[26] Stěžovatelka ve své argumentaci poukazuje také na další příklad, který je sice hypotetický, nicméně může ilustrovat situaci, kdy není přímá a bezprostřední souvislost patrná ani ve vztahu k plněním, u nichž je daň odpočitatelná, ani ve vztahu k plněním, u nichž daň není odpočitatelná. Tímto příkladem je pořízení defibrilátoru do gynekologické ambulance. U tohoto plnění na vstupu by interpretace zastávaná žalovaným podle stěžovatelky vedla k rozdílnému výsledku u subjektu, který poskytuje pouze plnění, u nichž je daň odpočitatelná (zdanitelné zdravotní služby například v podobě umělého přerušování těhotenství na žádost pacientky bez zdravotní indikace lékařem), a u stěžovatelky. Ta by totiž v případě neprokázání přímé a bezprostřední souvislosti s plněními, u nichž je daň odpočitatelná, neměla nárok na odpočet daně. První subjekt, by takový nárok naopak měl, neboť by se pro něj jednalo o režijní náklad, který by nutně musel vynaložit a který by zároveň nijak nesouvisel s plněními na výstupu, od nichž daň není odpočitatelná, neboť taková plnění ani neposkytuje. Stěžovatelka tento příklad používá jako argument pro to, že by pořízení veškerého minimálního technického a věcného vybavení mělo být považováno za obecný náklad zakládající nárok na poměrný odpočet podílu daně. Nejvyšší správní soud však má za to, že tento příklad může být také argumentem ve prospěch závěru, že by nemělo být určující pouze to, zda se jedná o povinné vybavení stanovené právním předpisem, ale také to, zda se u tohoto povinného vybavení předpokládá pravidelné využívání, a pokud ano, pro které typy plnění. Nelze pak vyloučit, že u jednotlivých poskytovatelů zdravotních služeb může být totéž povinné vybavení vyhodnoceno odlišně. U jednoho se totiž může jednat o standardně neužívané povinné vybavení (tj. pořizované primárně s cílem naplnit požadavek právního předpisu, potažmo s cílem být připraven i na neočekávané situace), zatímco u druhého může jít o standardně užívané povinné vybavení (tj. pořizované také s cílem poskytovat s jeho pomocí zdravotní služby). V takovém případě by rozdílné zacházení bylo ospravedlněno odlišným postavením jednotlivých osob povinných k dani.

[27] Ve světle popsaného případu by pak podle názoru Nejvyššího správního soudu mělo platit, že požadovaná míra souvislosti obecného nákladu s plněními, u nichž je daň odpočitatelná, se může lišit v závislosti na tom, jak silná je naopak jeho souvislost s plněními, u nichž daň odpočitatelná není. Takové pravidlo by v konkrétním případě umožňovalo zohlednit, zda se pro daný subjekt jedná o pouhé povinné vybavení, jehož užívání pro jím poskytované zdravotní služby se spíše nepředpokládá, nebo se pro něj naopak jedná o standardní vybavení pravidelně užívané k poskytování zdravotních služeb. V prvním případě lze hovořit o obecném nákladu přímo a bezprostředně (byť méně intenzivně) souvisejícím se všemi plněními na výstupu, v druhém případě o obecném nákladu přímo a bezprostředně souvisejícím pouze s plněními, u nichž není daň odpočitatelná. Konkrétně defibrilátor pořizovaný v nyní posuzované věci na jednotku intenzivní péče oddělení interny

pokračování

by byl tímto druhý případem, neboť jeho užití pro poskytování zdravotních služeb lze na jednotce intenzivní péče běžně předpokládat.

IV. Závěr

[28] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené pokládá Soudnímu dvoru předběžnou otázku vymezenou ve výroku I. tohoto usnesení. Nejvyšší správní soud nepovažuje výklad článku 173 odstavce 1 směrnice o DPH za jednoznačný (*acte clair*) a dosavadní judikaturu za zcela přílehlavou na situaci, kdy je poskytování zdravotních služeb podmíněno pořízením určitého vybavení a poskytování jiných služeb je zase podmíněno splněním podmínek pro poskytování zdravotních služeb (nejde tak ani o *acte éclairé*).

[29] V návaznosti na položení předběžné otázky Nejvyšší správní soud dle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. přerušil řízení. Poté, co Soudní dvůr o předložené otázce rozhodne, bude v řízení Nejvyšší správní soud pokračovat (§ 48 odst. 6 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 15. července 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu