



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové 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 13. 10. 2020, čj. 36225/20/5300-21441-708460, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 10. 2. 2022, čj. 55 Af 64/2020-65,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši **12 342 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Martina Bohuslava, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v dané věci je neprovedení navržených výsledků svědků v daňovém řízení a namítané překročení rámce soudního přezkumu. Především se zde Nejvyšší správní soud zabývá otázkou, zda žalovaný řádně odůvodnil odmítnutí provedení navržených výsledků svědků.

[2] Finanční úřad pro Středočeský kraj kraj (dále „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 2. 3. 2019, čj. 1203733/19/2111-50522-20337, a ze dne 12. 2. 2020,

čj. 567654/20/2111-50523-20337, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši -265 172 Kč a za prosinec 2015 ve výši -745 757 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, jelikož neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 a § 72 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Konkrétně neprokázala existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi přijatými plněními na vstupu a jedním nebo několika zdanitelnými plněními na výstupu. Proti výměrům žalobkyně podala odvolání, které žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl a napadené výměry potvrdil.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Praze, který shora uvedeným rozsudkem žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala nárok na krácený odpočet daně dle § 72 a § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Daňové orgány však pochybily, jelikož nevyslechly svědky, které žalobkyně navrhovala. Není přitom vyloučeno, že žalobkyně mohla za pomoci výsledků svědků vazbu zdanitelných plnění prokázat. Odmítnutí provedení výslechů svědků nebylo náležitě odůvodněno a tato vada řízení mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. V ní namítá, že krajský soud překročil meze soudního přezkumu, jelikož v bodě 140. napadeného rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatel porušil povinnost vyplývající z § 92 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, tedy že žalobkyni neseznámil s neprovedením navrhovaných výslechů svědků. Žalobkyně toto pochybení ovšem v žalobě nenamítala. Krajský soud není oprávněn takto za žalobkyni rozšiřovat žalobní námítky (rozsudek NSS ze dne 11. 5. 2021, čj. 1 Afs 337/2019-42, a rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Krajský soud byl povinen posoudit otázku zákonnosti odmítnutí důkazních návrhů bez toho, aniž by se zabýval následnou povinností stěžovatele vyrozumět žalobkyni o důvodech odmítnutí návrhu. Závěr krajského soudu není správný ani věcně. Žalobkyně byla nepochybně seznámena s důvody neprovedení navrhovaných důkazních prostředků, a to již správcem daně. Případné opětovné vyrozumění žalobkyně v průběhu odvolacího řízení by bylo nutné označit za přepjatý formalismus.

[5] Stěžovatel dále tvrdí, že žalobkyně navrhla výslechy svědků v rámci vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. V tomto vyjádření předložila čestná prohlášení lékařského personálu a navrhla, aby správce daně zaměstnance žalobkyně předvolal, pokud to bude považovat za účelné. Nikterak ovšem nesespecifikovala, co těmito návrhy hodlá prokázat. Správce daně je proto považoval za nadbytečné. Žalobkyně v řízení před správcem daně navíc uvedla, že není schopna určit přesnější alokaci zdanitelných plnění. V odvolacím řízení návrhy již specifikovala. Uvedla, že smyslem navrhovaných svědeckých výpovědí je umožnit uvedeným zaměstnancům, aby popsali úkony, které v rámci daného střediska vykonávají. To již stěžovatel považoval za dostatečně konkrétní uvedení toho, co žalobkyně hodlá navrženými výslechy prokázat. Výslech svědků by však byl nadbytečný. Pokud smyslem navrhovaných svědeckých výpovědí bylo popsat úkony, které svědci vykonávají

pokračování

v rámci daného střediska, pak tento důkazní návrh nemohl přispět k objasnění vazby mezi zdanitelnými plněními na vstupu a zdanitelnými plněními na výstupu, tedy otázky rozhodné pro posouzení nároku žalobkyně na krácený odpočet daně. Stěžovatel proto výslech svědků neprovedl. Krajský soud si však v bodě 135. učinil úsudek o odlišném důvodu neprovedení výslechů. Stěžovatel ani nespороval skutečnosti, které žalobkyně hodlala prokázat. Krajský soud rovněž pochybil v tom, že si v bodě 134. učinil úsudek o tom, co mohlo být svědeckými výpověďmi prokázáno.

[6] Stěžovatel dále namítá, že žalobkyně nemohla unést důkazní břemeno prostřednictvím výslechů navržených svědků. Nemohla totiž zhojit nedoložení základního vztahu mezi vstupy a výstupy. Svědci by se museli vyjadřovat ke každé z více než deseti tisíc položek na vstupech. Lze si jen stěží představit, že by mohli vyjasnit jejich souvislost se zdanitelným plněním na výstupu. Bez bližší konkretizace plnění, kterou byla žalobkyně povinna doložit, není možno formulovat otázky pro svědky. MUDr. M. N. se měl vyjádřit ke stížím. Zjištění toho, jaké materiální vybavení stážista používá, nemůže přispět k prokázání kráceného nároku na odpočet. MUDr. N. se měla vyjádřit ke klinickým studiím. Stěžovatel však nezpochybnuje fakturace zdanitelných plnění odběratelům, jejichž předmětem byly klinické studie. Krajský soud opět nesprávně předpokládal, že by svědkyně mohla prokázat skutečnosti, pro které však nebyl její výslech navržen. Žalobkyně, jako vykonavatelka studie, byla povinna doložit odpovídající důkazní prostředky, ze kterých by vyplynulo, co bylo předmětem studie a jaká zdanitelná plnění použila. To neučinila. Navržená svědecká výpověď to nemohla zhojit. K administrativním výkonům se v čestném prohlášení vyjádřil MUDr. H. a MUDr. N. Žalobkyně však vůbec neprokázala obsah těchto výkonů. Pokud by prokázala, jaká konkrétní přijatá plnění (jehly, zdravotnické přístroje apod.) použila, měla by nárok na odpočet daně v krácené výši. Bylo by totiž prokázáno, že daná přijatá plnění použila také ke zdanitelným příjmům, nikoliv pouze k osvobozené zdravotní péči. Nelze jí přiznat nárok pouze na základě obecného tvrzení, že dané středisko poskytuje také zdanitelná plnění. Žalobkyně provedení výslechů uvedených svědků k prokázání ničeho jiného nenavrhla. Byly proto nadbytečné.

[7] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že krajský soud správně přisvědčil její námitce, že provedení navržených svědeckých výpovědí stěžovatel nesprávně odmítl pro nadbytečnost. Pouze nad rámec konstatoval, že má za to, že stěžovatel zřejmě zaměnil nadbytečnost za nedostatečnou výpovědní potenci. Skutečnost, že ji daňové orgány neseznámily dle § 92 odst. 6 daňového řádu souvisí se změnou důvodu pro odmítnutí navržených výslechů, což není nutné namítat. Žalobkyně navrhovala výslechy svědků proto, aby osvětlili vazbu mezi zdanitelnými plněními na vstupu a na výstupu. Právě prokázání této vazby je podstatou tohoto sporu. Většina vstupů byly režijní náklady. U nich tedy nebylo co prokazovat. U ostatních mohly výslechy svědků objasnit provádění klinických studií. Stěžovatel v kasační stížnosti ani nezmínil navrhovaný výslech MUDr. R. M., zástupce primáře. Pokud by výslech svědka provedl, postavil by na jisto, které přístroje se při sterilizaci nástrojů používají zároveň pro účely nemocnice a pro třetí subjekty. Daňové orgány nemohly mít povědomí o praktickém výkonu lékařských zákroků a spotřeby materiálu. Přesto návrhy na výslechy svědků zamítly. Krajský soud neposuzoval námitku neprovedení výslechů svědků podle vlastních úvah. Nahlížel na ni komplexně a v kontextu celého řízení.

[8] K námitce unesení důkazního břemene žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti dále konstatovala, že tvrzení stěžovatele jsou nesprávná a zavádějící. U přijatých plnění, u kterých uplatnila krácený nárok na odpočet DPH, nelze ve většině případů přiřadit jednotlivé plnění ke konkrétnímu pořízenému materiálu. Je možné pouze doložit, že určitý vstup daného typu je na obecné bázi využíván pro danou zdanitelnou činnost, resp. výstup. Obdobnou situací se zabýval Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 28. 4. 2021 čj. 31 Af 24/2019-65, *Nemocnice Pelhřimov*. V něm v bodě 35. uvedl, že k prokázání souvislosti postačí sestavení seznamu léků a přístrojů, které se standardně používají ke zdanitelným plněním. Prokázat lze spojitost i jen na obecné bázi. Žalobkyně má za to, že tyto požadavky naplnila. Předložila nákladovou evidenci, ve které je obecně uvedena vazba vstupů na konkrétní zdanitelné výstupy. Nebylo nutné prokázat nárok na odpočet u více než deseti tisíců položek vstupů. Množství vstupů bylo typově shodných. Lze je proto rozdělit do dvou skupin. U nich bylo možné prokázat spojitost za pomoci svědeckých výpovědí. Stěžovatel za dané situace nemůže tvrdit, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Navržené důkazní prostředky totiž byly způsobilé prokázat oprávněnost kráceného nároku na odpočet DPH. Žalobkyně dále navrhuje položení předběžných otázek Soudnímu dvoru EU (dále jen „SDEU“) ohledně výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jelikož předmět sporu spočívá na výkladu a aplikaci vnitrostátní transpozice dotčené směrnici o DPH.

[9] Stěžovatel v replice nesouhlasí s tím, že porušení § 92 odst. 6 daňového řádu není třeba namítat. Mezi neprovedením svědeckých povědí a porušením povinnosti seznámení není taková provázanost. Soud se mohl zabývat námitkami žalobkyně, aniž by musel nejprve zkoumat možné porušení povinnosti seznámení v průběhu odvolacího řízení. Z vyjádření žalobkyně vyplývá, že výsledky svědků nenavrhl z důvodu prokázání vazby mezi zdanitelnými plněními na vstupu a na výstupu. Stěžovatel předem nehodnotil možný obsah výpovědí, jak naznačuje žalobkyně. Zabýval se pouze tím, zda důvody, pro které žalobkyně navrhla výsledky, jsou relevantní pro výsledek daňového řízení. Žalobkyně dezinterpretuje závěry rozsudku *Nemocnice Pelhřimov*. Z rozsudku vyplývá, že vazbu mezi zdanitelnými plněními na vstupu a výstupu lze prokázat v obecnější rovině seznamem druhově určených zdanitelných plnění. Žalobkyně však takový seznam nepředložila. Z rozsudku dále vyplývá, že nestačí doložit, že dané oddělení používá léky a provádí úkony, mezi nimiž jsou i zdanitelná plnění. Přesně to však žalobkyně činí. K tomu navrhovala i výsledky svědků. Pouhé přiřazení zdanitelných plnění na vstupu ke střediskům provádějícím zdanitelná plnění podle tohoto rozsudku neprokazuje bezprostřední a přímou vazbu. Předmětem sporu je zákonnost postupu při neprovedení výsledků svědků. Žalobkyní předestřené předběžné otázky jsou proto nadbytečné.

[10] Žalobkyně v duplice zopakovala svá tvrzení ohledně toho, že krajský soud meze přezkumu nepřekročil. Dále poukázala na to, že správce daně provedl navržený výsledek v rámci zdaňovacího období 2012. Z výpovědi MUDr. E. N. je zřejmé, že důkazní návrh měl důkazní potenci. Smysl navržených výsledků spatřuje v tom, že svědci mohli popsat úkony, které v rámci střediska vykonávají. Námitka nerespektování důvodů, pro které žalobkyně výsledky navrhovala, je formalistická a zavádějící. Prokázání vazby mezi zdanitelnými plněními na vstupu a výstupu bylo předmětem celého sporu. Proto žalobkyně

pokračování

navrhovala provedení výslechů svědků ve vztahu ke všem neuznaným plněním na vstupu. Stěžovatel dezinterpretuje závěry rozsudku ve věci *Nemocnice Pelhřimov*. Žalobkyně postupovala v souladu s tímto rozsudkem, neboť navrhla důkazní prostředky způsobilé prokázat její krácený nárok na odpočet DPH. Navržené předběžné otázky jsou odůvodněné a podstatné. Jedná se totiž o široce rozšířenou problematiku, jejíž výklad je zásadní pro správnou metodiku určení kráceného nároku.

[11] V triplexe stěžovatel uvedl, že krajský soud závěr ohledně změny důvodu neprovedení výslechů svědků nevysslovil pouze nad rámec rozhodovacích důvodů. Na základě tohoto závěru krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil. Krajský soud zároveň pominul skutečný důvod pro neprovedení výslechů. Výslechy svědků, na které poukazuje žalobkyně, provedl správce daně v rámci řízení za odlišné zdaňovací období. V něm však žalobkyně ve vztahu ke třem konkrétním druhům přijatých zdanitelných plnění dostatečně konkrétní tvrzení přednesla. Daňové orgány je proto nemohly odmítnout. Závěry krajského soudu ke zdaňovacímu období prosinec 2012 nelze bez dalšího považovat za relevantní ve vztahu ke zdaňovacím obdobím prosinec 2014 a 2015. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně v každém zdaňovacím období z jiných přijatých zdanitelných plnění a doložila k nim jiné důkazní prostředky. Důkazní návrhy žalobkyně v odvolacím řízení byly dostatečně odůvodněné. Jejich odůvodnění však vedlo k závěru, že by jejich provedení bylo nadbytečné. Sama žalobkyně v řízení před správcem daně výslovně uvedla, že není schopna přesněji určit alokaci zdanitelných plnění na vstupu.

[12] Žalobkyně v quadruplice opětovně zopakovala svoji argumentaci, dle které je námitka stěžovatele stran překročení meze soudního přezkumu nedůvodná. Výslechy svědků v jiném zdaňovacím období nebyly nadbytečné. Uplatnění nároku na odpočet daně probíhá obdobným způsobem ve všech zdaňovacích obdobích. Důkazní návrhy tak měly důkazní potenci.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Stěžovatel uplatnil kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

III.A Překročení rámce soudního přezkumu

[16] Stěžovatel předně spatřuje vadu v postupu krajského soudu v tom, že nedbal dispoziční zásady a opřel svůj zrušující rozsudek o důvody, které žalobkyně v žalobě namítala. Konkrétně tvrdí, že krajský soud nesprávně dospěl k závěru, že stěžovatel porušil povinnost vyplývající z § 92 odst. 6 daňového řádu, tedy že žalobkyni neseznámil s důvody neprovedení navrhovaných výslechů svědků. To však žalobkyně nenamítala. Z tohoto důvodu shledává napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[17] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že namítaná vada není způsobilá zapříčinit nepřezkoumatelnost rozsudku. Případné překročení rámce soudního přezkumu lze nicméně považovat za jinou vadu v řízení před soudem dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[18] Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. soud napadené výroky rozhodnutí přezkoumává v mezích žalobních bodů. Vybočit z jejich mezí může pouze za situace, kdy je správní rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů, a z těchto důvodů je lze zrušit bez jednání [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], nebo je nicotné (§ 76 odst. 2 s. ř. s.), nebo v případech judikaturou vymezených (např. existence prekluze nebo nerespektování závazného právního názoru soudu). K vadám řízení v postupu správního orgánu může soud přihlížet nad rámec žalobních bodů, jen pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS).

[19] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí v nyní projednávané věci bylo to, že odmítnutí provedení výslechu svědků nebylo stěžovatelem řádně odůvodněno. Tento závěr krajského soudu jednoznačně plyne z bodu 139. napadeného rozsudku. V bodě 140., na který v této souvislosti poukazuje stěžovatel, krajský soud pouze na okraj dodal, že pokud správce daně nevyhoví návrhu na výslech svědka, musí o tom daňový subjekt vyrozumět s uvedením důvodu. Dále dodal, že žalobkyně nebyla v průběhu daňového řízení informována o tom, že důkazy nebudou provedeny z důvodu, že nepřednesla dostatečně konkrétní tvrzení, která by měly být navrhovanými důkazy prokázána. Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že krajský soud úvahy ohledně porušení povinnosti vyplývající z § 92 odst. 6 daňového řádu učinil pouze nad rámec rozhodovacích důvodů. Nevybočil tak z rámce přezkumu, jenž byl vymezen žalobními body. Není proto ani rozhodné, zda krajský soud vycházel ze správního předpokladu, že správce daně ani stěžovatel žalobkyni s důvody odmítnutí provedení výslechů svědků neseznámili. Na tomto důvodu totiž závěry krajského soudu, pro které zrušil žalobou napadený rozsudek, nestojí. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že krajský soud ostatně v tomto směru ani nezavázal stěžovatele závazným právním názorem, aby v dalším řízení žalobkyni seznámil s důvodem neprovedení výslechů svědků.

III.B. Nerespektování důvodu, pro který žalobkyně navrhovala výslechy svědků

[20] Stěžovatel v rámci okruhu námitek týkajících se samotných výslechů svědků předně tvrdí, že krajský soud vycházel z nesprávného důvodu odmítnutí důkazních návrhů. Žalobkyně svědky navrhla proto, aby popsali jejich činnost v jednotlivých zařízeních. Krajský soud ovšem vycházel z předpokladu, že žalobkyně svědky navrhla z důvodu prokázání vazby mezi zdanitelnými plněními na vstupu a výstupu.

[21] Nejvyšší správní soud ověřil, že se stěžovatel návrhy na výslechy svědků zabýval v bodech [76] a násl. žalobou napadeného rozhodnutí. V nich uvedl, že žalobkyně navrhla provedení svědeckých výpovědí v rámci vyjádření ke kontrolním zjištěním i v odvolacím řízení. Smyslem navrhovaných svědeckých výpovědí bylo umožnit zaměstnancům

pokračování

žalobkyně, aby popsali úkony, které v rámci středisek prováděli. Zaměstnanci však již popsali průběh a výkon lékařské praxe v čestných prohlášeních. Z obsahu čestných prohlášení podle rozhodnutí stěžovatele neplyne, že by lékařský personál či stážisté byli schopni rozlišit, zda v dané situaci používali zdanitelné plnění či plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Stanovení hodnoty lékařského výkonu náleží např. ekonomickému oddělení nemocnice. Z čestných prohlášení je zřejmé, že u žalobkyně dochází k uskutečňování zdanitelných plnění. Není z nich však patrná přímá vazba na přijatá plnění, což je stěžejní pro posouzení naplnění podmínky nároku na odpočet daně. Stěžovatel tak dospěl k závěru, že výsledkem navržených svědků není možné ověřit a prokázat, zda je přijaté zdanitelné plnění skutečně zakalkulováno do ceny zdanitelných výstupů a rovněž jaká přijatá zdanitelná plnění jsou použita k uskutečněním zdanitelným plněním. Proto stěžovatel považoval provedení výsledků svědků za nadbytečné. V bodě mimo jiné [79] doplnil, že žalobkyni navržený výsledek nemůže prokázat použití jednotlivých přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomických činností.

[22] Krajský soud v bodě 133. napadeného rozsudku v tomto směru konstatoval, že stěžovatel, ve shodě se správcem daně, dospěl k závěru, že provedení výsledků svědků je nadbytečné. Z celkového odůvodnění je však podle krajského soudu zřejmé, že dle správce daně a stěžovatele především tyto výsledky nebyly způsobilé prokázat relevantní skutečnosti. Krajský soud se dále zabýval tím, zda stěžovatel mohl odmítnout provedení výsledků svědků z důvodu, že jimi nebylo možné prokázat, jaká přijatá zdanitelná plnění jsou použita k uskutečněním zdanitelným plněním (bod 134. napadeného rozsudku), z důvodu, že z čestných prohlášení není patrná přímá vazba na přijatá plnění (bod 135. napadeného rozsudku), či z důvodu, že žalobkyně primárně neuvedla dostatečně konkrétní tvrzení k vazbě jednotlivých zdanitelných plnění na vstupu a na výstupu (bod 136. napadeného rozsudku).

[23] Z ustálené judikatury Ústavního soudu v obecné rovině vyplývá, že lze „*regulérní navržený důkaz neprovést, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je odůvodněně nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (sp. zn. I. ÚS 733/01, III. ÚS 569/03, IV. ÚS 570/03, II. ÚS 418/03), přičemž rozsah dokazování je z jiných důkazních pramenů dostatečný pro to, aby bylo možno náležitě zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro rozhodnutí soudu, jako tomu bylo v dané věci*“ (nález ze dne 2. 7. 2009, sp. zn. I. ÚS 972/09). Neprovedení důkazu pro nadbytečnost je tak zásadně možné jen tehdy, když je nějaká skutečnost již nade všechnu rozumnou pochybnost prokázána jinými důkazy a je vyloučeno, že by mohl přispět k objasnění nějaké otázky, jež je v daném řízení významná (rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2022, čj. 4 Afs 349/2019-68, bod 28).

[24] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel v kasační námitce vychází z předpokladu, že v žalobou napadeném rozhodnutí vymezil pouze jediný nosný důvod k odmítnutí provedení navržených výsledků svědků. Tento předpoklad je ovšem nesprávný. Stěžovatel v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí totiž zjevně zdůvodnil neprovedení výsledků svědků vícero důvody. Pod důvod nadbytečnosti lze vztáhnout toliko

tvrzení stěžovatele, že účelem svědeckých výpovědí měl být popis úkonů, které v rámci jednotlivých středisek navržení svědci vykonávali, což však považoval za vyjasněné, jelikož popis vykonávaných činností navržených svědků plyne již z jejich čestných prohlášení. Dle stěžovatele proto byly skutečnosti, k nimž měly být navržené důkazní prostředky provedeny, již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeny jinak. Stěžovatel však na tomto důvodu neustal. Z navazujícího odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že by dle stěžovatele navržení svědci nebyli schopni prokázat rozhodné skutečnosti. To například z důvodu, že nemohli prokázat jaká přijatá zdanitelná plnění byla použita k uskutečněným zdanitelným plněním, z důvodu, či že z čestných prohlášení není patrná přímá vazba na přijatá plnění (viz bod [21] rozhodnutí stěžovatele). Nejen v návaznosti na výše reprodukovanou judikaturu je však zřejmé, že takové důvody nelze podřadit pod nadbytečnost, nýbrž pod nedostatečnou způsobilost prokázat relevantní skutečnosti.

[25] Nejvyšší správní soud připouští, že se krajský soud nepochybně mohl jasněji a zřetelněji vyjádřit k tvrzené nadbytečnosti navržených výslechů svědků. Nelze však dospět k závěru, že by vycházel z nesprávného důvodu odmítnutí provedení výslechů svědků, či že vycházel z nesprávného odůvodnění návrhů. Krajský soud se naopak zabýval všemi důvody k neprovedení výslechů svědků, které stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, tedy nejen tvrzenou nadbytečností. Pro úplnost lze dodat, že z kontextu odůvodnění napadeného rozsudku je navíc zřejmé, že se krajský soud neztotožnil se stěžovatelem v tom, že by provedení výslechů svědků bylo nadbytečné. Nepovažoval totiž za vyloučené, že by výslechy mohly přispět k objasnění otázek, které byly v řízení významné. Naopak krajský soud vycházel z předpokladu, že popisem činností navržených svědků v rámci jednotlivých zařízení, kvůli čemuž žalobkyně výslechy svědků navrhla, bylo možné zjistit rozhodné skutečnosti, tedy tvrzenou vazbu zdanitelných plnění na vstupu a výstupu. Z výše uvedeného lze dovodit, že krajský soud měl za to, že výslechy svědků nebylo možné odmítnout pro stěžovatelem tvrzenou nadbytečnost.

[26] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud pochybil, jelikož si v bodě 134. napadeného rozsudku učinil úsudek o tom, co mohlo být svědeckými výpověďmi prokázáno. Krajský soud v uvedeném bodě konstatoval, že se se stěžovatelem neztotožňuje v tom, že by výslechy svědků nebylo možné prokázat, jaká přijatá zdanitelná plnění jsou použita k uskutečněným zdanitelným plněním. Dále uvedl, že pokud stěžovatel uvádí, že lékařský personál není schopen rozlišit materiál či vybavení v rámci plnění osvobozeného od daně a zdanitelného plnění, je třeba konstatovat, že nelze předjímat a hodnotit obsah neprovedených svědeckých výpovědí. To platí tím spíše, tvrdila-li žalobkyně, že navrženým svědkům je známo, za jakým účelem jsou výkony prováděny a co se k nim používá. Právní posouzení může přitom stěžovatel učinit na základě popisu výkonu a jeho účelu. Nerozhodný je proces stanovení jeho hodnoty. Obecně je představitelné, že výslechy vedoucích lékařských pracovníků bude prokázáno, že použití určitého zdravotního přístroje či materiálu, u něhož byl uplatněn nárok na krácený odpočet, je pro uskutečnění určitého zdanitelného plnění na výstupu nezbytné, čímž může být dle konkrétních okolností prokázána vazba přijatého plnění v podobě pořízení takového materiálu, přístroje či jeho servisu na uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu. Současně krajský soud nevyloučil, že primáři oddělení mohou mít určité povědomí o tom, jak jsou stanoveny ceny poskytovaných zdanitelných služeb a co se do nich promítá (např. mohli v minulosti připravovat odborné podklady pro ekonomické

pokračování

oddělení ke stanovení ceny zdanitelných plnění). Obecně tedy nesouhlasil se stěžovatelem v tom, že výsledky primářů oddělení nemohly prokázat, jaká přijatá zdanitelná plnění jsou použita k skutečným zdanitelným plněním.

[27] Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že je třeba pečlivě rozlišovat mezi posouzením návrhů na provedení jednotlivých důkazů a vlastním hodnocení těchto důkazů (rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2010, čj. 5 Afs 15/2010-71). Krajský soud nehodnotil důkazy, které nebyly provedeny a nečinil si ani nepřiměřené úvahy o tom, co by svědci mohli vypovědět. V odůvodnění napadeného rozsudku pouze reagoval na velmi konkrétní důvody pro neprovedení výsledků svědků, které v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl stěžovatel. Opětovně je nutné zdůraznit, že stěžovatel vychází z nesprávného předpokladu, že důkazní návrhy odmítl toliko z důvodu nadbytečnosti. Tak tomu ovšem není. Stěžovatel v bodě [78] žalobou napadeném rozhodnutí zcela konkrétně uvedl, že lékařský personál není schopen rozlišit materiál či vybavení v rámci plnění osvobozeného od daně a zdanitelného plnění. Jelikož se krajský soud s tímto závěrem neztotožnil, tak ve stejné míře konkrétnosti vysvětlil, z jakého důvodu je možné, že prostřednictvím těchto důkazů mohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V tomto ohledu je pak třeba připomenout, že tak učinil pouze v obecné rovině, neboť podstata závěrů krajského soudu se týká nedostatků odůvodnění rozhodnutí stěžovatele ve vztahu k navrhovaným svědeckým výpovědím. Námitka stěžovatele, že krajský soud důkazní návrhy posoudil svévolně na základě vlastních domněnek, proto není nedůvodná.

III.C. Možnost unesení důkazního břemene za pomoci výsledků svědků

[28] Stěžovatel dále namítá, že žalobkyně nemohla unést důkazní břemeno prostřednictvím výsledků navržených svědků. Nemohla totiž zhojit nedoložení základního vztahu mezi vstupy a výstupy. Svědci by se museli vyjadřovat ke každé z více než deset tisíc položek na vstupech. Lze si jen stěží představit, že by svědci mohli uvést jejich souvislost se zdanitelným plněním na výstupu.

[29] Krajský soud k uvedenému v bodě 138. napadeného rozsudku konstatoval, že není vyloučeno, že by výsledky svědků svědci mohly prokázat vazbu alespoň mezi alespoň některými zdanitelnými plněními. Navržení svědci mohli být schopni identifikovat předmět přijatých plnění (např. s ohledem na dodavatele a další údaje v záznamní evidenci) nebo se k použití přijatých zdanitelných plnění pro zdanitelná plnění na výstupu blíže vyjádřit na základě dotazů žalobkyně, která mohla při výslechu jednotlivá plnění dle daňových dokladů specifikovat a daňové doklady doložit. Krajský soud dále vycházel z předpokladu, že právní posouzení může učinit stěžovatel na základě popisu výkonu a jeho účelu.

[30] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že stěžovatel nikterak relevantně nespornuje základní východisko krajského soudu, že je obecně možné, aby svědci potvrdili vztah alespoň některých zdanitelných plnění na vstupu a výstupu. Dále lze upozornit na to, že prokazováním vztahu mezi vstupy a výstupy se Nejvyšší správní soud zabýval ve skutkově a právně obdobné věci v rozsudku ze dne 7. 11. 2023, čj. 10 Afs 195/2021-149, *Nemocnice Pardubického kraje*. V něm v bodě [104] konstatoval, že daňové orgány mohou správně vyžadovat pouze prokázání toho, že na dotčených střediscích byly skutečně prováděny nejen

osvobozená, ale také zdanitelná plnění („alespoň jedno“). Z tohoto důvodu lze mít za to, že žalobkyně není povinna prokázat které konkrétní zdanitelné plnění na vstupu (např. injekční jehla, rouška či skalpel) použila ke konkrétnímu výkonu. Nejvyšší správní soud navíc v bodě [125] připustil, že stěžovatelka (žalobkyně) mohla vyžadovanou vazbu prokázat za pomoci výsledků svědků prokázat. V návaznosti na zjištění povahy úkonů, která střediska prováděla, totiž lze zjistit, která přijatá zdanitelná plnění žalobkyní (jehly, roušky, skalpely atd.) je k provedení těchto úkolů zapotřebí, tedy jaká přijatá zdanitelná plnění jsou při uskutečňování dotčených plnění používána. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že v nyní posuzované věci tak neobstojí obecné tvrzení stěžovatele, že by se svědci museli vyjádřit ke každé z více než deset tisíc položek na vstupech. Postačilo by, v souladu se závěry rozsudku NSS ve věci *Nemocnice Pardubického kraje*, pokud by svědci blíže popsali úkony, které v rámci jednotlivých středisek prováděli. Z toho by, v závislosti na jejich výpovědích, bylo možné dovodit vazbu alespoň některých zdanitelných plnění na vstupu a výstupu. Není přitom nutné, aby svědci prokázali spojitost každého zdanitelného plnění na vstupu se zcela konkrétním zdanitelným plněním na výstupu. Není tedy nepředstavitelné, že by svědci mohli tento vztah prokázat.

[31] Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že předmět kasačního řízení v nyní posuzované věci se liší v tom, že ve věci *Nemocnice Pardubického kraje* žalobkyně nikterak nekonkretizovala svědky, které navrhovala vyslechnout, jak zdejší soud vysvětlil v bodech [130] a [131]. V nyní posuzované věci ovšem o této otázce není sporu, což vyplývá mimo jiné z kasační stížnosti a dalších vyjádření stěžovatele, ve kterých se vyjadřuje ke konkrétním navrženým svědkům. Žalobkyně totiž navrhovala provedení výsledků těch svědků, od kterých předložila čestná prohlášení (MUDr. N., MUDr. H., MUDr. M. a MUDr. N.).

[32] Stěžovatel v kasační stížnosti dále uvádí, z jakých důvodů má za to, že by výslech MUDr. N., MUDr. N. a MUDr. H. nemohl prokázat vztah mezi vstupy a výstupy (viz bod [6]). Ve své argumentaci však pomíjí již výše uvedené předpoklady, tedy že popisem činností lékařů obecně je možné tento vztah prokázat a svědci by mohli potvrdit vztah alespoň některých zdanitelných plnění. Stěžovatel především ve své argumentaci polemizuje s tím, co by mohli svědci vypovědět. Nelze však odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností (rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2010, čj. 5 Afs 15/2010-71, nebo ze dne 15. 1. 2015, čj. 9 Afs 98/2014-32). Ani tato námitka proto není důvodná.

III.D. Prokázání kráceného nároku na odpočet

[33] Žalobkyně se hojně ve svých vyjádřeních vyjadřovala také k samé podstatě sporu, tedy k závěru, že neunesla důkazní břemeno stran uplatnění kráceného nároku na odpočet DPH. K tomu navrhla i položení předběžných otázek SDEU. V návaznosti na tvrzení žalobkyně se k prokazování kráceného nároku vyjadřoval i stěžovatel. Vzájemně se navíc vytýkali dezinterpretaci závěrů rozsudku *Nemocnice Pelhřimov*.

[34] Z hlediska věcného posouzení kasační stížnosti je vhodné připomenout, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní

pokračování

soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Rozsudek krajského soudu je tedy přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s.

[35] Stěžovatel v kasační stížnosti sporoval závěry krajského soudu ohledně výsledku svědků. Dále namítal, že krajský soud překročil rámec soudního přezkumu. Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek v intencích těchto kasačních námitek (se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyššímu správnímu soudu proto nepřisluší, aby se v tomto řízení zabýval tvrzeními ohledně prokázání kráceného nároku na odpočet DPH, nad rámec námitek vymezených kasační stížností. Z tohoto důvodu zdejšímu soudu v tomto řízení nepřisluší ani zabývat se žalobkyní navrženými předběžnými otázkami.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud tak neshledal na podkladě kasačních námitek důvod ke zrušení rozsudku krajského soudu. Neshledal ani existenci vad, ke kterým je povinen přihlížet ex offo (viz např. § 109 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[37] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Zamítnutí kasační stížnosti je procesním úspěchem žalobkyně, jíž proto svědčí právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti stěžovateli, který řízení o kasační stížnosti vyvolal, avšak neměl v něm procesní úspěch. Tyto náklady se skládají z odměny zástupce žalobkyně za tři úkony právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti a další dvě podání) v souladu s § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, v částce 3 100 Kč, z výdajů zástupce žalobkyně nahrazovaných paušálně v souladu s § 13 odst. 4 advokátního tarifu v částce 300 Kč za každý úkon právní služby a z náhrady odvodu daně z přidané hodnoty ve výši 21 % z nahrazované odměny a hotových výdajů. Žalobkyni tudíž náleží částka (9 300 Kč + 900 Kč) + 21 %. Celkem tedy náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti činí 12 342 Kč. Uvedenou částku uhradí stěžovatel žalobkyni do třiceti dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

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

V Brně 30. listopadu 2023

Milan Podhrázký
předseda senátu

