



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **Duchcovská distribuční s.r.o.**
sídlem Durdáková 335/27, Brno
zastoupen daňovým poradcem KBDT SE
sídlem Helfertova 335/17, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 11. 2022, č. j. 44058/22/5300-22443-701226, a ze dne 13. 12. 2022, č. j. 46172/22/5300-22443-701226,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na základě výsledku finanční kontroly 19 dodatečnými platebními výměry doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – duben, červen, srpen, listopad a prosinec 2017, leden, duben –

3/2023

červen, srpen – listopad 2018 a únor, květen a červen 2019 v celkové výši 2 642 850 Kč a předepsal mu také penále z doměřené daně. Správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet daně z plnění přijatých na základě 27 daňových dokladů od dodavatelů UNInvest a.s., Obchodní Servis s.r.o., Prox-Promo s.r.o. a BT trading, s.r.o. Žalobce dle správce daně neprokázal faktické přijetí plnění, které mělo být dle žalobce poté jako součást služby dodáno společnosti MEDIFINE a.s. Plnění byla označena na daňových dokladech jako „Single constant current Stimulator“ (správce daně dle kódu přístroje zjistil, že se jedná o externí neurostimulátor Model 37022 od výrobce Medtronic; dále též „externí neurostimulátor“) a „Stimulus adaptor for performing macrostimulation“, dle kódu výrobku správce daně zjistil, že se jedná o Multi-lead Trialing Cable, tj. zkušební kabel s více svody určený k připojení k externímu neurostimulátoru od stejného výrobce; dále též „kabel k neurostimulátoru“). Žalovaný prvním z napadených rozhodnutí změnil platební výměry v části I. na řádku 1 (základ daně – základní sazba a daň na výstupu – základní sazba), neboť dospěl k závěru, že nebyl důvod vyloučit žalobcem tvrzená uskutečněná plnění pro jeho odběratele; ve zbytku ponechal platební výměry beze změny.

2. Správce daně dále 2 dodatečnými platebními výměry doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen a duben 2019 v celkové výši 329 637 Kč a předepsal mu také penále z doměřené daně. Správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet daně z plnění přijatých na základě 4 daňových dokladů od dodavatele BT trading, s.r.o. (opět se jednalo o externí neurostimulátory a kabely k neurostimulátoru, k tomu ovšem také o nerezové operační stoly na zákrovový sál) a na základě daňového dokladu od společnosti Marcosnow s.r.o. (videofibroskop, videokolonoskop, holtry, tonometry a kompresory antidekubitních matrací). Žalobce dle správce daně neprokázal faktické přijetí plnění, které mělo být žalobcem poté kromě společnosti MEDIFINE a.s. dodáno také společnosti Dynamic Medical Solution s.r.o. Žalovaný o odvolání žalobce rozhodl druhým napadeným rozhodnutím obdobně jako v případě prvního napadeného rozhodnutí.

II. Žaloba

3. Proti oběma rozhodnutím podal žalobce žalobu. Namítá, že žalovaný zcela účelově a nesprávně interpretuje zjištění a důkazy v neprospěch žalobce. Žalobce svému odběrateli, společnosti MEDIFINE a.s., poskytoval konzultační služby, poradenství a odbornou technickou pomoc, nedodával jí žádné zboží. Prvotně předložené doklady vykazovaly chybu v názvosloví a označení předmětu zdanitelného plnění, avšak pochybnosti byly v průběhu daňových řízení odstraněny. Žalobce prostřednictvím spolupráce s MUDr. M. B poskytoval společnosti MEDIFINE a.s. služby spočívající mimo jiné i v asistencích v rámci předoperační péče pacientů zdravotnických zařízení, v průběhu samotných operací i v rámci pooperační péče. K poskytování těchto služeb (vzhledem k tomu, že povahou těchto zákroků byla odborná asistence při komplexní léčbě bolestí prostřednictvím externích neurostimulátorů) bylo zapotřebí, aby si žalobce opatřil externí neurostimulátory, svým jménem a na svůj účet, a tyto zůstávaly vždy výlučným vlastnictvím žalobce. Odměna za poskytování služeb byla určena jako pevná částka za jednu asistenci k implantaci a dále byla žalobci nahrazena dohodou stanovená cena za pořízení externích neurostimulátorů bez ohledu na skutečnost, zda budou použity či nikoliv. Důležité tedy bylo pouze to, že jimi žalobce disponoval, nikoliv jejich použití nebo expirace uváděná výrobcem.
4. Rovněž závěr žalovaného, že MUDr. B. externí neurostimulátory jako osoba za žalobce oprávněná k výkonu služeb pro korporaci MEDIFINE a.s. nepotřeboval, je dle žalobce zcela

tendenční, nepřezkoumatelnou domněnkou. MUDr. B. poskytoval svoji expertízu při léčbě bolesti prostřednictvím neurostimulace a současně bylo nezbytné, aby v případě potřeby zařízením disponoval. I proto, že se jednalo o pouhý náhradní díl, není zapotřebí jej v každém případě v jednotlivých zdravotnických zařízeních evidovat, neboť vlastnické právo k němu nikdy ze žalobce na jednotlivá zdravotnická zařízení nepřešlo. MUDr. B. je renomovaným odborníkem v léčbě bolesti pomocí neurostimulace. Dle žalobce není žalovaný ani správce daně způsobilý si o tomto faktu učinit sám svůj vlastní závěr, neboť není odborníkem v oblasti léčby bolesti ani ve věci evidence zboží ve zdravotnických zařízeních, jeho použití a přímé aplikovatelnosti u pacientů či jeho likvidace. Žalovaný měl pro posouzení těchto otázek nechat zpracovat znalecký posudek.

5. Žalovaný nepřipadně klade žalobci k tíži, že nebyly předloženy dodací listy ke všem plněním, ale jen k části. Bezhotovostní transakce ve výši korespondující s primárním dokladem pak dle žalovaného dokládají pouze přesun peněžních prostředků, a nikoliv poskytnutí plnění. Dle žalobce nebylo možné důkazní standard vyžadovaný žalovaným uspokojit. Žalobce odkazuje na judikaturu, podle níž není možné paušálně a bez důkladného uvážení tvrdit, že by si podnikatel musel opatřovat nespecifikované důkazní prostředky tak, aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů.
6. Žalovaný dále v napadených rozhodnutích uvádí, že neposkytne žalobci (za předpokladu fiktivnosti žalobcem poskytnutých plnění na základě fiktivního odběru zboží) možnost opravy výše daně. To je ovšem v rozporu s principem neutrality daně a recentní judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020 – 35). Pokud fiktivní prodeje nevedly k žádné ztrátě rozpočtových příjmů, směrnice o DPH vykládaná ve světle zásad neutrality a proporcionality ukládá členským státům, aby umožnily vystaviteli faktury za fiktivní plnění požadovat vrácení daně obsažené na této faktuře, kterou měl povinnost odvést. Žalobce z toho dovozuje, že pokud je správce daně s to zjistit, zda v řetězci fiktivních transakcí nedošlo k ohrožení daňových příjmů (neboť všechny články řetězce daň z fiktivních plnění uhradily, resp. byl všem článkům řetězce odepřen nárok na odpočet z fiktivních plnění), a současně již uplynula lhůta, v níž mohl daňový subjekt sám vydat opravný doklad a provést opravu výše daně, musí správce daně sám iniciovat opravu výše daně v návaznosti na zjištěné skutečnosti v rámci daňového řízení. Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a další podání účastníků

7. Žalovaný uvádí, že nesouhlas žalobce s výsledky hodnocení důkazů neznamena, že dokazování nebylo učiněno správně. Všechny závěry správce daně i žalovaného totiž mají svůj relevantní podklad ve správním spisu. Ke konkrétním výtkám žalovaný uvádí, že žalobce k 27 tvrzeným plněním předložil pouze 8 dodacích listů, a to jen k části tvrzených dodávek od společnosti UNinvest a.s. V případě dvou plnění od BT trading, s.r.o. nepředložil dodací listy žádné. Oněch 8 předložených dodacích listů pak neobsahovalo údaje, jež by se u dodacích listů již z povahy věci daly předpokládat. Požadavky na unesení důkazního břemena jistě nemohou být bezbřehé, avšak každá skutečně realizovaná transakce zanechává auditní stopu, kterou je přiměřeně obezřetný daňový subjekt schopen za účelem prokázání splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet doložit. Žalobce neprokázal, že zboží fakticky potřeboval, nadto v uvedeném množství, a žádným důkazním prostředkem

nedoložil, kolik, kdy a zda vůbec těchto produktů při asistencích u implantací fakticky využil.

8. Ke tvrzenému narušení neutrality žalovaný uvádí, že dle § 108 odst. 1 písm. j) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), platilo, že přiznat DPH je povinná osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Z judikatury SDEU vyplývá, že ve výjimečných případech lze zákonnou lhůtu pro uplatnění nároku na opravu výše daně prolomit. Aby k tomu však mohlo dojít, daňový subjekt musí prokázat svou dobrou víru nebo včas vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, důkazní břemeno je přitom na daňovém subjektu. Dle žalovaného možnost opravy výše daně dle § 43 zákona o DPH neslouží k tomu, aby se plátcí DPH vyhnuli povinnosti zaplatit daň, kterou sami na daňových dokladech uvedli zcela záměrně s cílem získat daňové zvýhodnění. Žalobce nikdy nepřestal tvrdit, že se plnění uskutečnilo. Nejenom že žalobce pro zamezení daňové ztráty nečinil vůbec žádné opatření, ale navíc nárok na odpočet daně z fiktivních plnění je vůči správci daně společností MEDIFINE a.s. stále uplatňován, jak je žalovanému známo z jiného řízení. V rozsudku, na který odkazuje žalobce, je řešena specifická situace, v níž byly deklarovány fiktivní obchodní transakce v uzavřeném obchodním řetězci spřízněných obchodních společností, které měly své daňové povinnosti řádně splněny.
9. Žalobce v replice uvádí, že předložil správci daně mimo primárních dokladů, z nichž nárokoval odpočet DPH, rovněž i listiny – smlouvy se svými dodavateli a odběrateli a dodací listy. Žalovaný ovšem dospěl k závěru, že obsah smluv je nepodstatný, neboť pouze „*deklaruje budoucí závazek dodavatele vůči odběrateli*“. Ani perfektní smlouvy by tedy žalovaný jako důkaz neuznal. K osmi dodacím listům od společnosti UNInvest a.s. žalobce uvádí, že se jedná o listiny potvrzující předání a převzetí plnění, zcela obvyklé v běžné obchodní praxi. Zcela absurdní jsou výtky žalovaného k provádění hotovostních plateb. Rovněž svědecké výpovědi Bedřicha Prokeše, statutárního ředitele společnosti UNInvest a.s., a MUDr. B. jednoznačně svědčí ve prospěch žalobcových tvrzení. MUDr. B. je bývalým zaměstnancem společnosti Medtronic Czechia s.r.o. a zjevně je mu známo, jakým způsobem a pod jakými názvy má předmětné zboží poptávat. Rovněž přislíbil správci daně dodat jména konkrétních lékařů, s nimiž komunikoval a jimž buďto předával či nepředával předmětné zboží. Správce daně poté měl dle žalobce vyzvat zdravotnická zařízení ke sdělení jmen lékařů vykonávajících zákroky na pacientech, u nichž měl MUDr. B. asistovat, neučinil tak pouze účelově, aby pochybnosti nebyly vyvráceny. Z řízení se společností MEDIFINE a.s. dle žalobce plyne, že oslovená zdravotnická zařízení MUDr. B. znají, vědí, že působil u pacientů (předoperačně i pooperačně) i u zákroků a znají odbornost a specializaci MUDr. B., protože jej všichni vnímali jako poskytovatele služeb pocházejících od MEDIFINE a.s. Z tohoto jiného daňového řízení žalovaný využívá pouze ty informace, které mohou být kladeny k tíži žalobce. Tím porušuje svoji zákonnou povinnost mlčenlivosti, přičemž aby se k tomu mohl žalobce kvalifikovaně vyjádřit, musel by být spis z jiného řízení vyžádán v tomto řízení. Žalovaný se pak vůbec nevyjádřil k žalobní námitce (jež byla i odvolací námitkou) stran nutnosti vypracování znaleckého posudku. Za tímto účelem navrhuje žalobce výslech svědka – MUDr. B., aby soudu popsal, k čemu zařízení slouží, jak bylo používáno a jaká je běžná praxe v jeho opatření a používání.
10. V duplice žalovaný uvádí, že podstatné je, že žalobci se v daňovém řízení nepodařilo prokázat, že se jím deklarovaná sporná plnění fakticky uskutečnila. Žalobce byl v daňovém řízení pasivní, jeho tvrzení neměla oporu v doložených důkazních prostředcích, a navíc se v průběhu daňové kontroly měnila. Žalobce se svými četnými vyjádřeními o účelovosti a

3/2023

tendenčnosti postupu správce daně pouze snaží saturovat svoji důkazní nouzi a procesní pasivitu v průběhu daňového řízení. Daňové orgány nezpochybnilly odbornost MUDr. B., nýbrž fakticitu sporných plnění. Zdravotnická zařízení uvedla, že si potřebné přístroje opatřila sama, bylo zpochybněno, že by se ty výkony, u kterých musel být MUDr. B. připraven jako konzultant, vůbec v dané dny konaly. Rovněž bylo zpochybněno, že by musel mít připraveno záložní zboží. V daných zdravotnických zařízeních pak bylo provedeno méně zákroků, u nichž bylo zapotřebí využít zboží, než tvrdil žalobce. Nadto MUDr. B. tvrdil, že si zboží opatroval jako záložní vždy nové, a když nebylo využito, tak je zlikvidoval, přičemž ovšem externí neurostimulátor je dle výrobce opakovatelně použitelný. Opakovaný výsledek MUDr. B. je dle žalovaného nadbytečný. Mlčenlivost žalovaný neporušil, pouze soudu sdělil dílčí informaci známou mu z úřední činnosti. Ke znaleckému posudku se vyjádřil v bodě 97, resp. 140 napadených rozhodnutí.

11. V dalším vyjádření žalobce opakuje vznesenou argumentaci a dodává, že pokud žalovaný nyní zpochybňuje, že se výkony, u nichž měl asistovat MUDr. B., uskutečnily v žalobcem deklarované dny, pak se jedná o novum, u něž si žalobce není vědom, že by žalovaný či správce daně tuto skutečnost v rámci dokazování uváděli.
12. Žalovaný k tomuto tvrzení ve svém dalším vyjádření odkazuje na body 55 – 60, resp. 62 – 67 napadených rozhodnutí, z nichž je zcela zřejmé, že se o žádnou novotu nejedná.

IV. Posouzení věci

13. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
14. Žaloba není důvodná.
15. Předmětem sporu je v první řadě otázka, zda žalobce prokázal faktické uskutečnění plnění spočívajícího v pořízení externích neurostimulátorů a kabelů k neurostimulátorům od výše uvedených dodavatelů. K závěrům správce daně ohledně ostatního zboží specifikovaného ve druhém napadeném rozhodnutí žalobce v žalobě nic nenamítá.
16. Důkazní břemeno v daňovém řízení leží primárně na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém tvrzení (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dále jen „daňový řád“); doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusejí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2018, č. j. 7 Afs 378/2017 – 50).
17. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Pakliže správce daně prokáže tyto důvodné pochybnosti, ztrácí daňový doklad svou důkazní hodnotu a daňový subjekt je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103, nebo ze dne 16. 5. 2018, č. j. 5 Afs 175/2017 – 38). Povinností správce daně není prokázat, že ke zdanitelnému plnění nedošlo. Postačí, pokud relevantně

zpochybní skutečnosti vyplývající z předložených daňových dokladů. Pokud daňový subjekt pochybnosti správce daně nevyvrátí, skutkový stav rozhodný pro stanovení daňové povinnosti jde k jeho tíži.

18. Žalobce v žalobě nenamítá, že správce daně pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neprokázal. Naopak, žalobce v úvodu žaloby uznává, že prvotně předložené doklady vykazovaly chybu v názvosloví, neboť podle nich dodával společnosti MEDIFINE a.s. zboží, zatímco v dalším řízení konzistentně uváděl, že této společnosti žádné zboží nedodával, ale poskytoval jí služby spočívající mimo jiné v asistencích v rámci péče o pacienty ve zdravotnických zařízeních, pro jejichž poskytování bylo třeba, aby si opatřil externí neurostimulátory a kabely k neurostimulátorům. Ve výpovědi dne 11. 6. 2020 MUDr. B. uvedl, že zboží bylo dodáno přímo do zdravotnických zařízení, kde je použito v rámci implantací a hodnota zboží je součástí smluvní ceny za poskytnutou službu. Dne 4. 8. 2020 upřesnil, že se jedná o součást služby, zdravotnický materiál byl předán „zodpovědným osobám“, resp. „zodpovědným lékařům“. Z výpovědi MUDr. B. v daňovém řízení se společností MEDIFINE a.s. dále plyne, že pokud zboží nebylo v průběhu implantace využito, řádně zboží znehodnotil a zničil. Výrobní čísla jednotlivých neurostimulátorů a kabelů nebylo třeba evidovat a ani žádná předávací dokumentace použitých či zničených přístrojů nebyla vyhotovena, neboť toho také nebylo třeba.
19. K otázce faktického uskutečnění zdanitelného plnění žalovaný zejména uvedl, že ani jeden z deklarovaných dodavatelů zboží neposkytl svému správci daně součinnost v rámci vedených postupů k odstranění pochybností či v případě snahy o zahájení daňové kontroly. Deklarovaní dodavatelé nezveřejňují ve sbírce listin obchodního rejstříku účetní závěrky za období, kdy měla být plnění pro žalobce uskutečněna.
20. Správce daně v řízení se společností MEDIFINE a.s. (deklarovaný odběratel žalobce) od Medtronic Czechia s.r.o. (tuzemský zástupce výrobce zboží) zjistil, že v případě externích neurostimulátorů i kabelů k neurostimulátorům jde o produkty dodávané výhradně v balíčku spolu s dražšími komponenty a jejich prodejní cena je 0,01 Kč; dodávat je lze pouze subjektům vymezeným zákonem nebo distributorovi registrovanému u Státního ústavu pro kontrolu léčiv. Kabely k neurostimulátoru byly v roce 2018 dodány pouze společnosti MEDIFINE a.s., Fakultní nemocnici v Motole, Fakultní nemocnici Ostrava a Ústřední vojenské nemocnici. Externí neurostimulátory nebyly v roce 2018 dodány nikomu, v roce 2017 byly dodány výše uvedeným subjektům. Externí neurostimulátor je opakovaně použitelný.
21. Správce daně oslovil také nemocniční zařízení, která s MUDr. B. spolupracovala. Ve spise je založen seznam implantací v těchto zařízeních, u nichž MUDr. B. asistoval a k nimž měl žalobce pořizovat zdanitelné plnění. Z odpovědí těchto zařízení (Fakultní nemocnice Olomouc, Nemocnice na Homolce, Fakultní nemocnice u sv. Anny) vyplynulo, že od ledna 2017 do června 2019 jim byly dodány pouze 3 externí neurostimulátory, kabely k neurostimulátorům jim byly dodány a následně použity od prosince 2016 do června 2019 pouze u 44 implantací z celkových 314 implantací, u nichž MUDr. B. asistoval. Externí neurostimulátory i kabely k neurostimulátorům dodala těmto nemocničním zařízením výhradně společnost MEDIFINE a.s., která je pořídila přímo od společnosti Medtronic Czechia s.r.o.
22. K výpovědi MUDr. B. správce daně ve zprávě o daňové kontrole zdůraznil, že nebyl zjištěn žádný doklad o požadavku zdravotnického zařízení na zajištění zboží, o jeho předání a

převzetí odpovědnou osobou a o jeho evidenci v nemocnici, MUDr. B. neuvedl, v kolika případech došlo k použití zboží, a nesdělil jména konkrétních lékařů, kterým zboží předával. Pokud nebylo zboží použito, považuje správce daně tvrzení o jeho zničení (nepoužité zabalené v originálních krabicích) za nedůvěryhodné, neboť dle samotného žalobce mělo zboží sloužit jako záložní materiál a mohlo takto být opět použito – nebyl dán důvod k jeho zničení (doba expirace je více než 2 roky). Dokumentaci ke zničení zboží žalobce přes výzvu správce daně nepředložil.

23. Smlouva o spolupráci se společností BT trading s.r.o. je dle žalovaného nekonkrétní a uskutečnění zdanitelného plnění taktéž nedokazuje, stejně jako dodací listy, které neobsahují žádné údaje o tom, kdo, kdy a kde zboží předal a převzal. Žalovaný dále uvedl, že na všech daňových dokladech mimo jednoho je uveden požadavek na bezhotovostní úhradu, žalobce přesto většinu závazků (20 z 27) hradil v hotovosti. Ani zbylé bezhotovostní úhrady uskutečnění plnění dle žalovaného neprokazují, neboť dosvědčují pouze uskutečnění platební transakce. Žalovaný dále upozornil na dílčí nesrovnalosti mezi smluvní dokumentací a výpovědi MUDr. B. a neprůkaznost výpovědi svědka B. P. (v předmětných obdobích statutární ředitel společnosti UNinvest a.s.).
24. Krajský soud za shora uvedeného stavu neshledal na straně žalovaného (a před ním správce daně) pochybení, pokud žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelného plnění (externích neurostimulátorů a kabelů k neurostimulátorům) od deklarovaných dodavatelů. Je třeba vycházet z toho, že správce daně obstaral silné indicie zpochybňující faktické uskutečnění plnění. Ve zkratce lze shrnout, že žalobce deklaruje pořízení vysoce specializovaných zdravotnických přístrojů, které ani samostatně nelze koupit a jejich obchodování je regulované. Zdravotnickým zařízením, v nichž MUDr. B. asistoval u implantací, toto zboží v předmětných zdaňovacích obdobích dodával výhradně odběratel žalobce MEDIFINE a.s., který je pořídil přímo od tuzemského zástupce výrobce.
25. Z důvodu nekontaktnosti všech deklarovaných dodavatelů je v podstatě nemožné ověřit, v jakém řetězci mělo být zboží dodáno. Žalobce neprokázal ani to, že zboží skutečně měl a že je nějakým způsobem využil ke své ekonomické činnosti. U implantací, u nichž MUDr. B. ve zdravotnických zařízeních asistoval, byly v daném období použity pouze 3 externí neurostimulátory a 44 kabelů k neurostimulátorům, a to navíc od jiných dodavatelů. To naprosto nekoresponduje s množstvím tohoto zboží, které žalobce měl pořídit od svých dodavatelů (celkem 260 ks od každé z položek). Dle krajského soudu si lze stěží představit, že by skutečně žalobce pořizoval takové množství zdravotnického materiálu v milionových hodnotách jen proto, aby disponoval stovkami „záložních“ přístrojů, a následně je téměř všechny zničil. Ani zničení zboží, ani jiné použití zboží přitom žalobce neprokázal, správci daně žalobce ani nesdělil jména osob, které byly použity zboží přítomny (z povahy věci musely u lékařských zákroků být další osoby, neboť MUDr. B. není praktikujícím lékařem).
26. K námitkám žalobce lze uvést, že se lze ztotožnit se závěrem, že obecně není povinností podnikatele opatřovat nespécifikované důkazní prostředky tak, aby vždy vyhověl požadavkům daňových orgánů. Pokud ovšem správce daně dostatečně identifikuje skutečnosti zpochybňující věrohodnost, průkaznost nebo úplnost povinných dokladů, je na daňovém subjektu, aby jinými důkazními prostředky prokázal, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak deklaruje na daňových dokladech. Správce daně není povinen daňovému subjektu sdělit, kterými konkrétními důkazy má své důkazní břemeno unést,

3/2023

není ani povinen sám vyhledávat důkazy ve prospěch daňového subjektu (zde např. pátrat v nemocničních zařízeních po osobách, které mohly s MUDr. B. a sporným zbožím přijít do styku – o tom by měl mít přehled zejména sám žalobce).

27. Pokud žalobce poukazuje na údajně tendenční přístup správce daně k hodnocení důkazů (smlouvy s dodavateli, předložení dodacích listů k části dodávek, bezhotovostní transakce k části dodávek, výpověď svědků), pomíjí tím vše shora uvedené – kromě značně obecné výpovědi MUDr. B. nebylo ničím podepřeno, že žalobce zbožím v deklarovaném množství skutečně disponoval a zda a jak je dále využil, přičemž jde o specializované zboží, které ani nelze samostatně opatřit, nadto vykazované transakce postrádají elementární ekonomickou logiku (nákup několikanásobně většího objemu zboží, než by bylo pro činnost žalobce potřeba, a to i kdyby tato činnost probíhala tak, jak žalobce tvrdí bez ohledu na to, že to nebylo prokázáno).
28. Žalobce na podporu své argumentace uvádí, že oslovená zdravotnická zařízení MUDr. B. znají a vědí, že působil u pacientů a jednotlivých zákroků. Ani krajský soud nehodlá zpochybňovat odbornost MUDr. B. Otázka odborné úrovně služeb poskytovaných MUDr. B. ovšem není předmětem tohoto řízení. Podstatné je, zda žalobce prokázal dodání externích neurostimulátorů a kabelů k neurostimulátorům od deklarovaných dodavatelů, přičemž k unesení důkazního břemena žalobce by samozřejmě napomohlo, pokud by bylo zjištěno, že při deklarovaném poskytování služeb společnosti MEDIFINE a.s. bylo toto zboží využito.
29. Pro účely tohoto řízení rovněž není nutné se blíže zabývat odbornou otázkou mechanismu léčby bolesti ani tím, jak jsou externí neurostimulátory a kabely k neurostimulátorům při léčbě bolesti využívány. Objasnění těchto odborných otázek není způsobitelné faktické uskutečnění plnění prokázat. K hodnocení evidence zboží ve zdravotnických zařízeních a evidence jeho likvidace pak dle krajského soudu není ani specifických odborných znalostí potřeba. Ani žalobce pak v žalobě k těmto otázkám nic konkrétního neuvádí.
30. K namítanému porušení neutrality daně z přidané hodnoty lze uvést, že podle § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 [ve znění účinném do 30. 9. 2021 mu obsahově odpovídá § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH] platí, že přiznat daň je povinna osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Zákon vychází z čl. 203 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice o DPH“), podle něhož daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.
31. DPH uvedenou na faktuře dluží vystavitel této faktury i v případě, že nebylo uskutečněno žádné zdanitelné plnění (rozsudek SDEU ze dne 31. 1. 2013, C 642/11, *Stroj trans EOOD*). Vystavitel faktury je povinen odvést daň, kterou uvedl na faktuře, dokonce i tehdy, je-li fakturováno zcela fiktivní plnění (rozsudek SDEU ze dne 8. 5. 2019, C 712/17, *EN.SA.*, bod 36). V konečném důsledku ručí tedy vystavitel faktury nezávisle na zavinění za riziko (tj. abstraktně), že na základě jím vystavené (nesprávné) faktury může její příjemce provést neoprávněný odpočet daně (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2022, č. j. 7 Afs 222/2020 – 28).
32. Z hlediska povinnosti přiznat a zaplatit daň uvedenou na vystavených dokladech je zároveň obecně nerozhodné, zda byl či nebyl daňovým daňovému subjektu uznán odpočet daně na vstupu. Pro vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň uvedenou na vystaveném dokladu není

3/2023

podmínkou prokázání přijetí téhož zdanitelného plnění od dodavatelů, jakož ani to, že k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu skutečně došlo. Právu příjemce vystavené faktury na odpočet daně totiž odpovídá povinnost vystavitele této faktury odvést DPH uvedenou na faktuře. V opačném případě by došlo k narušení neutrality DPH a vznikl by prostor pro daňové úniky (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2020, č. j. 5 Afs 408/2019 – 32).

33. Dle žalobcem zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020 – 35, ovšem z principu neutrality DPH zároveň vyplývá právo provést opravu, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů (rozhodnutí SDEU C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*, spojené věci C-78/02 až C-80/02 nebo C-643/11, *LVK – 56 EOOD*). Pokud fiktivní prodeje nevedly k žádné ztrátě rozpočtových příjmů, může vystavitel faktury za fiktivní plnění požadovat vrácení daně obsažené na této faktuře, kterou měl povinnost odvést, pokud včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů. K tomu slouží primárně institut opravy výše daně dle § 43 zákona o DPH (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2022, č. j. 7 Afs 222/2020 – 28).
34. Pokud by zákonem stanovené lhůty pro opravu daně daňovým subjektem mohly následné provedení opravy znemožnit, musí se správce daně v návaznosti na námitky daňového subjektu zabývat otázkou, zda není naplněn předpoklad, že ztráta daňových příjmů byla zcela vyloučena (zejména v závislosti na průběhu řízení u dalších dotčených společností). Pokud přitom dojde k závěru, že daňové příjmy nejsou ohroženy (např. s ohledem na odepření nároku na odpočet DPH z plnění, u něhož daňový subjekt nesprávně uvedl daň na faktuře), což by mělo být možné v situaci, kdy správce daně zná veškeré osoby zúčastněné na transakcích, a není tedy ohrožen cíl, jímž je zajištění souběhu odpočtu daně zaplacené na vstupu a daňového dluhu, je namíste výši daně opravit tak, že povinnost k úhradě DPH nebude stanovena. Správce daně by měl takto postupovat, je-li nesporné, že nevzniká žádné ohrožení daňových příjmů a současně zákonné podmínky (lhůty) neumožňují daňovému subjektu následné provedení opravy.
35. Výše uvedené podmínky pro opravu výše daně ovšem v nynější věci splněny nebyly. Předně se ani dle žalobce nejednalo o prostý „pře prodej“ zboží – žalobce trvá na tom, že společnosti MEDIFINE a.s. nedodával žádné zboží, nýbrž poskytoval služby spočívající v asistencích v rámci péče o pacienty ve zdravotnických zařízeních. Žalovaný obecně poskytování služeb pro společnost MEDIFINE a.s. v tomto daňovém řízení nezpochybil (např. bod 89 prvního napadeného rozhodnutí), zpochybněno bylo pořízení externích neurostimulátorů a kabelů k neurostimulátorům a jejich použití v rámci poskytování těchto služeb.
36. V nynější věci ani není nesporné, že nevzniklo žádné ohrožení daňových příjmů. Nejde o kolotočový prodej v uzavřeném řetězci společností, z nichž jsou všechny správci daně známé, jsou kontaktní, nárokují daň na vstupu a přiznají a zaplatí ji na výstupu s cílem nikoliv získat daňové zvýhodnění, nýbrž zlepšit cash-flow (jak tomu bylo ve specifickém případě řešeném v naposledy citovaném rozsudku sedmého senátu), ani o jinou situaci, ve které by v daňovém řízení vyšlo bezpečně najevo, že k žádnému ohrožení daňových příjmů nemůže dojít. Ani žalobce nic takového v daňovém řízení neprokázal. Jak vyplývá z napadených rozhodnutí, deklarovaní dodavatelé nejsou pro správce daně kontaktní. A daňová povinnost společnosti MEDIFINE a.s., která uplatňovala nárok na odpočet daně dle daňových dokladů vystavených žalobcem, byla v době vydání napadených rozhodnutí

správce daně prověřována. Nebylo tedy postaveno najisto ani to, že daňové doklady byly žalobcem vystaveny chybně, ani to, že v důsledku jejich vystavení nedošlo k ohrožení daňových příjmů. Z tohoto důvodu nebyly splněny podmínky pro opravu daně z moci úřední v rámci daňové kontroly, resp. rozhodnutí o stanovení daně.

37. Zbývá dodat, že námitkou žalobce, že žalovaný porušil povinnost mlčenlivosti ve vztahu ke společnosti MEDIFINE a.s., se zdejší soud nezabýval. Ochrana práv třetích osob žalobci nepřísluší.

V. Závěr a náklady řízení

38. Ze shora uvedených důvodů krajský soud žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 s. ř. s. Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 5. října 2023

David Raus v.r.
předseda senátu

