



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Duchcovská distribuční, s. r. o.**, se sídlem Durdáková 335/27, Brno, zastoupená Mgr. Janem Tejkalem, advokátem se sídlem Helfertova 2040/13, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 11. 2022, čj. 44058/22/5300-22443-701226 a ze dne 13. 12. 2022, čj. 46172/22/5300-22443-701226, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 10. 2023, čj. 62 Af 3/2023-116,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni 19 dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 2 642 850 Kč a také stanovil penále z doměřené daně. Učinil tak za zdaňovací období leden–duben, červen, srpen, listopad a prosinec 2017; leden, duben–červen, srpen–listopad 2018; únor, květen a červen 2019. Správce daně totiž neuznal nárok žalobkyně na odpočet daně z plnění přijatých od jejích dodavatelů, neboť žalobkyně, dle správce daně, neprokázala faktické uskutečnění těchto plnění. Mělo se jednat o pořízení zboží „Single constant current Stimulator“ (dále jen „externí neurostimulátor“) a jako „Stimulus adaptor for performing macrostimulation“ (dále jen „kabel k neustimulátoru“), přičemž žalobkyně neprokázala

existenci tohoto zboží. Toto zboží měla žalobkyně dle svého tvrzení pořizovat v souvislosti se svojí spoluprací se společností MEDIFINE, a. s. (dále jen „Medifine“). Správce daně rovněž dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelných plnění pro společnosti Valentis CZ, s. r. o. (v době rozhodování o této kasační stížnosti již zaniklá); Dynamic Medical Solution, s. r. o.; Fa RENE, a. s.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím z 29. 11. 2022 (dále jen „první rozhodnutí žalovaného“) v odvolacím řízení změnil tyto platební výměry tak, že je upravil v částech „Základ daně – základní sazba“ a v „Daň na výstupu – základní sazba“, neboť dospěl k závěru, že správce daně nesprávně vyloučil žalobkyniní tvrzená plnění pro její odběratele odlišné od Medifine [tj. Valentis CZ, s. r. o.; Dynamic Medical Solution, s. r. o.; Fa RENE, a. s.]. Navzdory této změně rozhodnutí správce daně však nedošlo ke změně celkové výše daně na výstupu. Ve zbytku žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně. Žalovaný tak potvrdil závěr, že žalobkyně neprokázala existenci zboží, jejichž pořízení deklarovala daňovými doklady od svých dodavatelů [UNinvest, a. s.; Obchodní servis, s. r. o. (v době rozhodování o této kasační stížnosti již zaniklá); Prox-Promo, s. r. o.; BT trading, s. r. o.], a ani jeho dodání Medifine (neprokázala povinnost přiznat daň ve smyslu § 20a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty pro tuto společnost).

[3] Správce daně dále dvěma dodatečnými platebními výměry doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období březen a duben 2019. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím z 13. 12. 2022 v odvolacím řízení změnil tyto platební výměry obdobně, jako učinil ve svém prvním rozhodnutí, tj. nedošlo ke změně celkové výše daně na výstupu (podrobněji jsou tato rozhodnutí popsána v bodě 2 v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně).

[4] Proti těmto dvěma rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Dle krajského soudu mířily žalobní námitky pouze proti prvnímu rozhodnutí žalovaného.

[5] Krajský soud připomněl judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které leží v daňovém řízení důkazní břemeno primárně na straně daňového subjektu. Daňovému orgánu postačuje, aby relevantně zpochybnil skutečnosti vyplývající z jemu předložených daňových dokladů. Dle krajského soudu žalobkyně nenamítala, že by správce daně své pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neprokázal. Žalobkyně naopak uznává, že jí předložené podklady obsahují nepřesnosti. Dle těchto dokladů žalobkyně dodávala zboží, byť později uváděla, že pouze asistovala v nemocnicích (dodávala službu), pročť si musela opatřit posuzované zboží.

[6] Krajský soud dále popsal pochybnosti, které daňové orgány pojaly ze získaných podkladů či výpovědi MUDr. Buriánka (jednatel žalobkyně). Ve vztahu k dodavatelům žalobkyně shledaly, že tito neposkytli svým správcům daně součinnost a nezveřejňovali v obchodním rejstříku účetní závěrky za dotčená období. Externí neurostimulátory či kabely k nim jsou produkty výhradně dodávané v balíčku spolu s dražšími komponenty a jejich prodejní cena je 0,01 Kč. Toto zboží lze přitom dodávat pouze subjektům vymezeným zákonem či těm registrovaným u Státního ústavu pro kontrolu léčiv. Správce daně oslovil nemocnice, které využívaly služeb žalobkyně. Z jejich odpovědí vyplynulo, že v posuzovaném období jim byly dodány pouze 3 externí neurostimulátory a kabely k nim byly dodány pouze u 44 operací z celkových 314, u nichž asistoval MUDr. Buriánek. Toto

pokračování

zboží dodal těmto nemocnicím Medifine, který je pořídil přímo od společnosti Medtronic Czechia, s. r. o., tj. zástupce výrobce. Dle výpovědi této společnosti je externí neurostimulátor opakovaně použitelný. Správce daně nezjistil žádný doklad o požadavcích nemocnic na zajištění tohoto zboží, jeho převzetí či jeho evidence v rámci těchto nemocnic ve vztahu k žalobkyni. MUDr. Buriánek neuvedl, v kolika případech bylo toto zboží použito a nesdělil jména konkrétních lékařů, jimž zboží předával. Tvzení o zničení nepoužitého zboží považoval správce daně za nevěrohodné, neboť toto zboží mohlo být opět použito a doba jeho expirace činila více než dva roky. Žalobkyně své tvzení o zničení nepoužitého zboží nijak nedoložila. Ani z podkladů ve vztahu ke společnosti BT trading, s. r. o. nevyplývá, kdo, kdy a kde zboží převzal. Ačkoliv dodavatel požadoval bezhotovostní platby, tak žalobkyně učinila většinu z nich v hotovosti. Ani zbylé bezhotovostní platby neprokazují, že se deklarované plnění uskutečnilo. Rovněž byly shledány rozpory mezi smluvní dokumentací, výpovědí MUDr. Buriánka a výpověďmi jiných osob.

[7] Na základě shora zrekapitulovaného stavu dospěl krajský soud k závěru, že daňové orgány obstaraly silné indicie, které zpochybňují uskutečnění deklarovaného plnění. Žalobkyně deklaruje pořízení specializovaných zdravotnických přístrojů, které přitom samostatně nelze koupit a jejich obchodování je regulované. Dotčeným nemocnicím dodával toto zboží pouze Medifine, který je pořídil od jiné společnosti než od žalobkyně. Vzhledem k nekontaktnosti uvedených dodavatelů nelze ověřit, v jakém řetězci zboží putovalo. Žalobkyně ani neprokázala, zda toto zboží vůbec měla. U operací, při nichž asistoval MUDr. Buriánek, byl použit jen zlomek z deklarovaného množství zboží. Lze si stěžít představit, že by žalobkyně pořizovala toto zboží v milionových hodnotách proto, aby disponovala stovkami „záložních“ přístrojů a následně většinu zničila. Žalobkyně neprokázala jak toto zničení zboží, tak ani netvrdila jména lékařů, kteří se museli účastnit daných operací, protože MUDr. Buriánek není praktikujícím lékařem.

[8] Jestliže správce daně prokázal svoji pochybnost o předložených podkladech, tak bylo na žalobkyni, aby prokázala uskutečnění deklarovaných plnění. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní, že daňové orgány hodnotily provedené důkazy tendenčně. Žalobkyně pomíjí, že krom značně obecné výpovědi MUDr. Buriánka nedoložila nic, co by prokazovalo, že disponovala údajně dodávaným zbožím v deklarovaném množství. Nevysvětlila ani ekonomickou logiku nákupu zboží v několikanásobně větším objemu, než bylo pro její činnost potřeba. Co se týče argumentu žalobkyně, že dané nemocnice znají MUDr. Buriánka, tak krajský soud svým posouzením nijak nezpochybňuje jeho odbornost. Tato otázka, stejně jako otázka způsobu léčby či užívání posuzovaného zboží, však není předmětem tohoto řízení. Jejich objasnění nemůže přispět k prokázání deklarovaného plnění.

[9] Dále se krajský soud zabýval otázkou narušení neutrality daně. Krajský soud popsal podmínky, za kterých mohou daňové orgány přistoupit k opravě daně vyplývající z daňových dokladů. Tyto podmínky však nebyly, dle krajského soudu, v nyní projednávané věci naplněny.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. Krajský soud, stejně jako daňové orgány, nesprávně shledal, že v nyní

projednávané věci nebylo třeba zpracovat znalecký posudek podle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Stěžovatelka, na základě smluvního vztahu s Medifine, poskytovala vybraným nemocnicím své služby, přičemž občas musela využívat zboží od svých dodavatelů, aby tyto služby mohla vykonat. Krajský soud se mylně domnívá, že posuzované zboží lze použít pouze v okamžiku operace. Tento závěr však neodpovídá zveřejněnému návodu k použití. Krajský soud se odmítl zabývat otázkami, jako jsou způsob použití posuzovaného zboží, jeho dostupnost a vadnost a kdo jej může používat. Odpovědi na tyto otázky by však dokázaly vysvětlit, proč stěžovatelka nepoužila posuzované zboží ve všech případech, proč toto zboží potřebovala i k jiným účelům než pro kalkulaci smluvní ceny a proč nebylo toto zboží evidováno dotčenými nemocnicemi. Tím by byly vyvráceny závěry krajského soudu o ekonomickém smyslu transakce, o prokázání využití zboží či o jeho likvidaci. Krajský soud tedy posoudil tyto odborné otázky, aniž by vycházel z relevantního znaleckého posudku.

[11] Krajský soud rovněž nesprávně vyhodnotil otázku ekonomické logiky transakcí a likvidace posuzovaného zboží. Stěžovatelka od počátku tvrdí, že dle smlouvy s Medifine měla poskytovat konzultace, poradenství a pomoc. Předmětem této smlouvy nebylo dodání zboží Medifine či dotčeným nemocnicím. Pouze Medifine dodával nemocnicím zboží a prostřednictvím stěžovatelky konzultační služby. K uskutečnění těchto služeb (odborné asistenci při léčbě použitím tohoto zboží) si stěžovatelka musela toto zboží opatřit. Stěžovatelka zůstávala jeho vlastníkem, neboť neměla oprávnění jej dodávat přímo nemocnicím. Dle smlouvy s Medifine platilo, že odměna stěžovatelky bude tvořena jednak fixní částkou za jednu asistenci k implantaci a také náhradou za pořízení posuzovaného zboží, nehledě na to, zda toto zboží bude skutečně použito. Význam tedy měla pouze skutečnost, zda stěžovatelka tyto výrobky pořídila, neboť pouze to Medifine proplatila. Proto je také irelevantní, jaká byla expirace těchto výrobků. Likvidace tohoto zboží po expiraci přitom měla svůj ekonomický smysl, neboť pouhé držení tohoto zboží po dobu jeho expirační doby by Medifine stěžovatelce neproplatil. Jestliže smlouva s Medifinem byla nastavena takto výhodně pro stěžovatelku, tak neměla důvod k tomu, aby výrobky opětovně použila. Příslušný závěr krajského soudu je proto nesprávný, resp. rovnou nepřezkoumatelný, neboť důvod likvidace nepoužitého zboží byl zřejmý.

[12] Krajský soud dále uvedl, že MUDr. Buriánek měl poskytnout 314 asistencí a stěžovatelka měla pořídit 260 kusů zboží od každé položky, přičemž se mělo jednat o „*nákup několikánásobně většího objemu zboží, než by bylo pro její činnost potřeba*“. K tomu stěžovatelka namítá, že asistence není totéž, co implantace, resp. posuzované výrobky se nepoužívají jen jako implantáty. Výše popsany závěr krajského soudu je nepřezkoumatelný. Krajský soud dále nesprávně předpokládá, že stěžovatelka pořídila stovky záložních přístrojů, aby je všechny následně zničila. Stěžovatelka naopak tyto výrobky pořizovala postupně a také je i postupně likvidovala. Tato likvidace přitom nevyžadovala žádné zvláštní postupy. Ačkoliv krajský soud zrekapituloval vzájemnou argumentaci stěžovatele a žalovaného, tak námitkou o tendenčním hodnocení výpovědí svědků se nezabýval.

[13] Krajský soud dále konstatoval, že dodavatelé stěžovatelky byli nekontaktní a za sledované období nezveřejňovali účetní závěrky, načež bylo nemožné ověřit řetězec, v jakém bylo zboží dodáváno. Stěžovatelka má za to, že ačkoliv zveřejňování účetních závěrek je porušením zákona, tak z těchto závěrek by nebyly zjištěny žádné relevantní informace. Tyto informace by vyplývaly až z daňových tvrzení. Zároveň platí, že dodavatelé stěžovatelky

pokračování

byli kontaktní. Správce daně totiž vyslechl představitele společností UNinvest, a. s., BT Trading, s. r. o. a Marcosnow, s. r. o. Tito svědci popsali také své dodavatelské řetězce. Jestliže každý z těchto dodavatelů byl v daném období plátcem DPH, tak museli podávat kontrolní hlášení, ze kterých by správce daně mohl tyto řetězce zjistit. Tvrzená pozdější nekontaktnost je nadto uváděna pouze ve vztahu k přímým dodavatelům stěžovatelky, nicméně správce daně se nezabýval, zda jsou kontaktní i dodavatelé těchto dodavatelů. Není tedy ani správný závěr, že nebylo prokázáno přijetí zboží.

[14] Napadený rozsudek krajského soudu je také nepřezkoumatelný. Krajský soud učinil úvahy, které jsou buďto v rozporu se spisem nebo v něm nemají oporu. Například úvaha krajského soudu v bodě 22 druhém souvětí jeho rozsudku překračuje autonomii smluvních stran, neboť opětovná použitelnost posuzovaných výrobků není právně relevantní. Úvahy krajského soudu v bodě 25 předposlední souvětí nemají oporu ve spise. Oporu ve spise nemají ani úvahy krajského soudu v bodě 27 jeho rozsudku, že stěžovatelka pořídila několikanásobně více zboží, než bylo potřeba.

Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s krajským soudem. Stěžovatelka ve vztahu k znaleckému posudku pomíjí, že důkazní břemeno leželo na ní. Pokud měla za to, že takový posudek může objasnit deklarovaná plnění, tak jej mohla nechat vypracovat. Správce daně by takový posudek nechal vypracovat, pokud by vznikl spor o odborné otázce; otázka o dodání či přijetí služeb však odbornou otázkou není. Stěžovatelka sice předkládá řadu odborných otázek, nicméně nespecifikuje, jak by zodpovězení těchto otázek mohlo prokázat, že k deklarovanému plnění došlo. Stěžovatelka popisuje spolupráci s Medifine, čímž však nevysvětluje, jak pořídila posuzované zboží od deklarovaných odběratelů.

[16] Žalovaný připomíná, že posuzované zboží nelze samostatně koupit a jeho obchodování je regulované. Toto zboží zároveň Medifine pořídil od jiné společnosti než od stěžovatelky. MUDr. Buriánek přdestřel několik verzí, jak bylo s posuzovaným zbožím nakládáno. V nyní projednávané věci existují silné indicie, které zpochybňují uskutečnění deklarovaného plnění. Nelze si představit, že by stěžovatelka pořizovala zboží v milionových hodnotách „do zásoby“, jestliže neměla zajištěn jejich odbyt. Správce daně nepochybně poskytl služby pro Medifine; z výpovědi MUDr. Buriánka či z předložených smluv nicméně vyplývá, že toto zboží bylo potřeba k implantacím, resp. existuje vazba mezi lékařským výkonem a použitím tohoto zboží. Rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. Co se týče dodavatelů stěžovatelky, tak ti neposkytli součinnost pro postup k odstranění pochybností či pro zahájení daňové kontroly.

Replika stěžovatelky

[17] Dle stěžovatelky by ze znaleckého posudku by vyplynulo, že posuzované výrobky se používají i k jiným účelům než k implantaci (například k pooperační péči), resp. tento posudek by vysvětlil, proč bylo v nyní projednávaném případě použito na implantace jen málo kusů těchto výrobků. Tento posudek měl nechat zpracovat správce daně. Pokud tak neučinil, nebylo přeneseno důkazní břemeno na stěžovatelku. Žalovaný nepochybně, že stěžovatelka poskytovala Medifine služby; tyto služby nicméně byly navázány na dispozici

se zbožím. Ačkoliv žalovaný konstatoval, že vztah mezi stěžovatelkou a Medifine je irelevantní, tak sám se tímto vztahem velmi zabýval. Otázka, zda se jedná o regulované zboží, je pro daňové řízení irelevantní. Stěžovatelka nedodávala posuzované zboží do nemocnic; předmětem smluv byla pouze dispozice se zbožím.

[18] Stěžovatelka dále rozšiřuje svoji kasační stížnosti o námitku proti bodu 26 nyní napadeného rozsudku krajského soudu. Pokud stěžovatelka označila v daňovém řízení důkaz, který nepředložila, tak by správce daně měl usilovat o jeho získání, jestliže sám přistoupil k vyhledávání důkazů. Správce daně tak měl opatřit seznam konkrétních lékařů, kteří jednali s MUDr. Buriánkem.

Duplika žalovaného

[19] Správce daně není povinen nechat vypracovat znalecký posudek. V odvolání uváděla stěžovatelka pro vypracování tohoto posudku jiný důvod, než uvádí nyní. Stěžovatelka vyzdvihuje jednotlivosti věci ve svůj prospěch, avšak pomíjí zásadní skutečnosti. Krajský soud postavil svůj závěr na souboru zjištění, nikoliv jen na nekontaktnosti dodavatelů. V nyní projednávané věci nejde o otázku odbornosti služeb, ale o otázku fakticity plnění. Námitka vznesená v replice je opožděná.

Triplika stěžovatelky

[20] Znalecký posudek, jenž měl opatřit správce daně, by vysvětlil možné užívání posuzovaného zboží, a tedy i možnosti nakládání s ním. Obsah smlouvy s Medifine již byl několikrát objasněn. Krajský soud v nyní napadeném rozsudku doplnil uvážení žalovaného o svá vlastní uvážení, která jsou chybná a nepřezkoumatelná. Námitka z repliky není opožděná.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Kasační stížnost není důvodná.

Nepřezkoumatelnost

[22] Nejvyšší správní soud se úvodem zabýval otázkou nepřezkoumatelnosti nyní napadeného rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu je vadou, ke které je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že jde o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí (rozsudky NSS z 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS; z 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS; z 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[23] Stěžovatelka konkrétně namítá nepřezkoumatelnost těchto částí rozsudku krajského soudu: 1) bod 22 druhé souvětí týkající se důvodu likvidace nyní posuzovaného zboží; 2) bod 25 předposlední souvětí týkající se značného množství záložních přístrojů; 3) bod 27 a tam

pokračování

uvedená úvaha o nákupu několikanásobně většího objemu zboží, než bylo potřeba; 4) o důvodech likvidace posuzovaného zboží; 5) o tendenčním hodnocení důkazů.

[24] Co se týče dílčí námitky 1), tak celý bod 22 rozsudku krajského soudu je pouhou rekapitulací zjištění a závěrů správce daně o pohybu posuzovaného zboží a jeho likvidaci. V tomto bodě krajský soud žádný svůj závěr neučinil, resp. tato zjištění daňových orgánů krajský soud hodnotil až v bodě 24 a násl. svého rozsudku. Nejvyšší správní soud proto nemůže konstatovat nepřezkoumatelnost bodu 22 rozsudku krajského soudu. Co se týče dílčí námitky 2), tak stěžovatelka konkrétně považuje za nepřezkoumatelnou tuto úvahu, neboť dle stěžovatelky nemá oporu ve spise: *„Dle krajského soudu si lze stěžít 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.“* Nejvyšší správní soud má, na rozdíl od stěžovatelky, za to, že tato úvaha má oporu ve spise. Skutečnost, že většina přístrojů, kterými měla stěžovatelka disponovat, nemocnice nevyužily, vyplývá z vyjádření těchto nemocnic (bod 55 prvního rozhodnutí žalovaného). Skutečnost, že nevyužité přístroje byly likvidovány, pak vyplývá z výpovědi MUDr. Buriánka (bod 51 prvního rozhodnutí žalovaného). Ostatně sama stěžovatelka konstatuje, že tyto přístroje pořizovala *de facto* záložně, neboť je musela pořídit bez ohledu na to, zda k jejich použití skutečně dojde. Sama stěžovatelka rovněž konstatuje, že pro ni bylo výhodné zlikvidovat nepoužité přístroje, resp. nesporné, že většinu z nich skutečně zlikvidovala. Tento závěr krajského soudu se tedy zakládá na zjištěních obsažených ve spise. Svoji oporu ve spise tak má i konstatování krajského soudu v bodě 27 jeho rozsudku, že docházelo k nákupu většího objemu zboží, než by bylo potřeba [dílčí námitka 3)]. Věcným posouzením těchto otázek se Nejvyšší správní soud zabývá níže v tomto rozsudku.

[25] Co se týče dílčí námitky 4), tak stěžovatelka shledává, že závěry krajského soudu k důvodu likvidace přístrojů jsou nepřezkoumatelné, neboť důvod likvidace nepoužitého zboží je podle stěžovatelky zřejmý. Dle stěžovatelky byla likvidace nepoužitých přístrojů pro ni ekonomicky výhodnější, poněvadž Medifine jí zaplatil pouze pořízení přístrojů. Krajský soud, pokud jde o tuto otázku, učinil v bodě 25 svého rozsudku úvahu (citovanou v bodě [24] tohoto rozsudku), že (řeceno jinými slovy) nedává smysl, aby stěžovatelka pořizovala tak vysoké počty přístrojů, jestliže pro ně neměla reálné využití. Věcným zhodnocením důvodu likvidace posuzovaného zboží se Nejvyšší správní soud zabývá níže v tomto rozsudku. Nicméně výše parafrázovanou úvahu krajského soudu musí považovat za zjevný důvod, proč krajský soud posoudil tvrzenou likvidaci tohoto zboží jako podezřelou. Ostatně tento rozhodovací důvod krajského soudu je nutno chápat v kontextu jeho dalšího závěru, dle kterého stěžovatelka neprokázala, zda posuzované zboží skutečně zlikvidovala. Co se týče dílčí námitky 5), tak krajský soud v bodě 27 svého rozsudku výslovně konstatoval, že na základě žádného z provedených důkazů, s výjimkou značně obecné výpovědi MUDr. Buriánka, nebylo ničím prokázáno, že stěžovatelka s přístroji skutečně disponovala. Krajský soud tak neshledal, že by žalovaný hodnotil provedené důkazy tendenčně.

[26] Nejvyšší správní soud tedy posoudil výše popsané námitky nepřezkoumatelnosti jako nedůvodné. Nyní napadený rozsudek krajského soudu považuje i ve svém celku za přezkoumatelný.

Nutnost vypracovat znalecký posudek

[27] Nejvyšší správní soud se dále zabýval okruhem námitek, dle kterých musel být v nyní projednávané věci vypracován znalecký posudek. Dle stěžovatelky by totiž tento posudek, na základě svých odborných závěrů, mohl vysvětlit pochybnosti o otázkách, o kterých si daňové orgány a krajský soud nesprávně učinily úsudek samostatně. Stěžovatelka tak má za to, že přijímání či dodávání posuzovaného zboží by mělo být posouzeno v kontextu způsobů jeho reálného využití.

[28] Krajský soud se k této otázce vyjádřil v bodě 29 nyní napadeného rozsudku takto: *„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 způsobilé 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.“*

[29] Dle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu *správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá.* Toto ustanovení je v první řadě potřeba vnímat v kontextu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dle kterého správci daně postačuje, aby relevantně zpochybnil skutečnosti vyplývající z předložených daňových dokladů. Pokud tak učiní, leží břemeno důkazní, ale též i břemeno tvrzení, opět na straně daňového subjektu (rozsudky NSS z 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124; z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS; z 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73). Daňové orgány své pochybnosti opřely o řadu zjištění (body 19 až 23 nyní napadeného rozsudku krajského soudu). Stěžovatelka přitom v žalobě nespороvala, že by správce daně tyto své pochybnosti neprokázal (bod 18 rozsudku krajského soudu). Pokud tedy nově tvrdí, že důkazní břemeno na ni nemohlo přejít bez toho, aby daňové orgány nenechaly zpracovat znalecký posudek, jde o námitku nepřípustnou, neboť tato argumentace byla uplatněna až v kasační stížnosti, ačkoliv mohla být uplatněna již v žalobě (rozsudky NSS z 30. 9. 2020, čj. 10 Ads 210/2019-38, bod 9; z 21. 10. 2015, čj. 1 As 79/2015-56, bod 18; z 28. 2. 2017, čj. 3 Ads 150/2016-31). V daňovém řízení tudíž břemeno důkazní a tvrzení leželo opět na stěžovatce. Proto měla stěžovatelka konkrétně tvrdit a prokázat, proč nelze pořízení a dodání (buď i jako součást služby) nyní dotčených zdravotnických výrobků posuzovat stejně, jako kdyby se posuzovalo pořízení a dodání jiných „obyčejných“ výrobků. Stěžovatelka však relevantní tvrzení či důkaz neposkytla jak v řízení u správce daně (body 60 až 66 prvního rozhodnutí žalovaného – stěžovatelka zde uvedené závěry nespороuje), tak ani v řízení u žalovaného. Pouze na osmé straně doplnění odvolání stěžovatelka uvedla, že *„předmětné zboží mělo povahu náhradních dílů a jejich využití záviselo na vývoji zákroku u pacienta (...)“*. Toto příliš obecné tvrzení však stále nepopisuje konkrétní situace, jaké možné vývoje zákroku a užití výrobků připadaly v nyní posuzované věci v úvahu. Svá případná tvrzení stěžovatelka mohla opřít i o možný znalecký posudek, který by si nechala zpracovat.

[30] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s krajským soudem v tom, že za výše popsané situace neměly daňové orgány povinnost nechat zpracovat znalecký posudek. Stěžovatelka totiž dostatečně netvrdila a neprokázala, proč v nyní projednávaném případě zahrnuje pořízení a dodání zboží (tj. problematika, kterou se daňové orgány ze své podstaty běžně

pokračování

zabývají) nějakou odbornou problematiku, kvůli které bylo třeba zpracovat znalecký posudek. Na základě výše uvedeného tedy Nejvyšší správní soud posoudil tento okruh námitek jako nedůvodný.

Ekonomický smysl plnění a zpochybňující indicie

[31] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami, které zpochybňují způsob, jakým krajský soud posoudil problematické indicie nyní posuzovaného plnění (body [11] a [12] tohoto rozsudku).

[32] Stěžovatelka v kasační stížnosti popisuje, co konkrétně bylo předmětem její smlouvy s Medifine a že toto tvrdí od počátku. Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že stěžovatelka musela v průběhu předchozích řízení svá tvrzení upřesňovat (bod 18 rozsudku krajského soudu), resp. svá tvrzení musel při výpovědích upřesňovat MUDr. Buriánek, přičemž jeho výpovědi byly v rozporu s předloženými daňovými doklady či se smlouvou s Medifine (bod 53 prvního rozhodnutí žalovaného). Zároveň na tomto místě připomíná, že stěžovatelka nespornuje (či nespornuje přípustným způsobem - viz bod [42] tohoto rozsudku) řadu pochybností, na které daňové orgány a krajský soud upozornily (nákup zdravotnických přístrojů, které jsou regulované a nelze je koupit samostatně; nesdělení jmen konkrétních lékařů, kteří tyto přístroje přebírali či s nimi pracovali; Medifine dle zjištění daňových orgánů odebíral tyto výrobky od jiného dodavatele než od stěžovatelky; neprůkazné dodací listy se společností BT trading, s. r. o.; úhrada většiny závazků v hotovosti – body 20 až 27 napadeného rozsudku krajského soudu).

[33] Co se týče výkladu smlouvy s Medifine, tak stěžovatelka namítá, že dle této smlouvy měla poskytovat Medifine služby (konzultace, asistence). K realizaci těchto služeb si stěžovatelka musela opatřit posuzované výrobky, přičemž nebylo podstatné, zda nakonec tyto výrobky skutečně využila. Otázka využití těchto výrobků se totiž odvíjela od způsobu léčby konkrétního pacienta. Ze třech smluv a jednoho dodatku ke smlouvě, které jsou součástí správního spisu, vyplývá, že stěžovatelce náleží jednak odměna za jednu asistenci a také odměna za pořízení jednoho kusu externího neurostimulátoru a jednoho kusu kabelu k neurostimulátoru. K asistenci i k pořízeným výrobkům měla být účtována DPH (čl. V odst. 2 až 4 posuzovaných smluv). Toto ujednání odpovídá tvrzením, která stěžovatelka uvedla v žalobě. Nejvyšší správní soud ovšem musí konstatovat, že tato argumentace nemůže zvrátit stěžejní závěr, že stěžovatelka neprokázala existenci deklarovaného zboží. Stěžovatelka touto argumentací totiž pouze interpretuje svůj smluvní vztah s Medifine. Nijak však nevyvrací zásadní pochybnosti o tom, zda dané zboží vůbec pořídila (bod 53 prvního rozhodnutí žalovaného) a že dotčené nemocnice sice odebíraly posuzované zboží od Medifinu, nicméně ten toto zboží získal od jiného subjektu než od stěžovatelky (bod 56 prvního rozhodnutí žalovaného). Touto argumentací stěžovatelka tvrdí, že ona sama musela posuzovaným zbožím disponovat, respektive bylo pro ni výhodné takové zboží opakovaně pořizovat. V takovém případě by však měla současně prokázat, že posuzované zboží od deklarovaných dodavatelů skutečně obdržela. To se jí však nepodařilo. Stěžovatelka zároveň měla příležitost osvětlit své tvrzení, že ačkoliv Medifine získal posuzované zboží od jiného subjektu, tak zároveň potřeboval od stěžovatelky více kusů tohoto zboží jakožto náhradní

díly. Stěžovatelka však ani v této otázce neunesla své důkazní břemeno (bod 58 prvního rozhodnutí žalovaného).

[34] Stěžovatelka touto argumentací primárně sporuje způsob, jakým se krajský soud vypořádal s otázkou ekonomického smyslu posuzované transakce. Co se týče ekonomické logiky tvrzení, že stěžovatelce postačovalo k zisku pouze pořídit posuzované zboží, tak k tomu soud odkazuje na bod [33] tohoto rozsudku. I kdyby totiž o výhodnosti opakovaného pořizování zboží platilo vše, co stěžovatelka tvrdí, tato argumentace tedy nemůže sama o sobě vyvrátit stěžejní pochybnosti, které vznikly ohledně pořízení posuzovaného zboží, respektive jeho skutečné existence.

[35] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud se zabýval otázkou expirace nyní posuzovaných výrobků, ačkoliv je tato otázka dle stěžovatelky irelevantní. Nejvyšší správní soud má nicméně za to, že krajský soud se sám otázkou expirace nezabýval. Pouze v bodě 22 zrekapituloval závěr správce daně, že vzhledem k expiraci nebyl dán důvod k zničení posuzovaných výrobků.

[36] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud zaměnil pojmy „asistence“ a „implantace“. Stěžovatelka tímto upozorňuje, že ne všechny kusy pořízených výrobků byly použity při implantaci. Jak ale shledal krajský soud, stěžovatelka nedokázala v žalobě relevantně popsat, např. při jakých různých zákrocích se tyto výrobky používaly a zda se vůbec mohlo jednat o jiné typy léčby než o implantace. Jelikož stěžovatelka tyto závěry krajského soudu nespornuje, tak se Nejvyšší správní soud nemůže zabývat otázkou, zda krajský soud správně rozlišoval mezi jednotlivými způsoby využití nyní posuzovaných výrobků.

[37] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nesprávně shledal, že stěžovatelka pořizovala posuzované výrobky, aby je následně zlikvidovala. Ve skutečnosti však stěžovatelka tyto výrobky pořizovala postupně podle potřeby a také je postupně podle potřeby likvidovala. Krajský soud k této otázce v bodě 25 svého rozsudku uvedl: *„Dle krajského soudu si lze stěžít 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.“* Dle Nejvyššího správního soudu nelze z této citované formulace dovodit, že by stěžovatelka, dle krajského soudu, většinu přístrojů pořídila proto, aby je následně zlikvidovala či že by je zlikvidovala najednou. Krajský soud především pochyboval o tom, proč stěžovatelka musela pořizovat tolik kusů posuzovaných výrobků, jestliže většina z nich nebyla reálně využita. Krajský soud nezpochybňoval výklad smlouvy s Medifine, ale spíše obecnější smysl tohoto smluvního ujednání. Stěžovatelka navíc nevysvětluje, jaký vliv na tento spor by mohlo mít určení toho, zda byly posuzované výrobky zlikvidovány postupně či najednou. Totéž platí i o vlivu způsobu likvidace posuzovaného zboží na nyní projednávanou věc. Relevantní by – pokud jde o otázku likvidace – mohlo být pouze to, pokud by stěžovatelka prokázala, že k likvidaci zboží skutečně došlo a v jakém množství. Prokázání takové skutečnosti by bylo jedním z nepřímých důkazů o pořízení takového zboží. Nic takového však stěžovatelka neprokázala. Naopak z jejích vyjádření o tom, že zboží nebylo zapotřebí likvidovat žádným zvláštním způsobem, plyne, že žádné důkazy k samotné likvidaci nemá.

[38] Irelevantní je také tvrzení, které stěžovatelka uplatnila vedle argumentace, že k dosažení platby od Medifine toliko postačovalo posuzované zboží pořídit, a sice že

pokračování

likvidace nepoužitého zboží byla v konečném důsledku učiněna za účelem zvýšení zisku stěžovatele, neboť stěžovatel by dispozicí se zbožím po dobu jeho expirační doby neměl oprávnění vyúčtovat Medifine další odměny. Stěžovatelka předně nevysvětluje, jaký zisk má v tomto směru na mysli, zda má jít o situaci, že by v případě likvidace zboží mohla od Medifine obdržet ještě nějakou další platbu. Ve smlouvách totiž bylo ujednáno, že ostatní náklady budou stěžovatelce proplaceny tehdy, jestliže s jejich proplacením bude Medifine písemně souhlasit (čl. VI. odst. 2 posuzovaných smluv). Z tohoto ujednání by teoreticky mohl vyplývat nárok stěžovatelky, aby jí Medifine proplácel i náklady na likvidaci. Pokud právě takovou situaci má stěžovatelka na mysli, jde o nové skutkové tvrzení (§ 109 odst. 5 s. ř. s.), ke kterému Nejvyšší správní soud nemůže přihlížet. V žalobě totiž, na rozdíl od kasační stížnosti, stěžovatelka neuvedla, že likvidace nepoužitého zboží by vedla k jejím dalším odměnám ze strany Medifine. Jde-li pak jen o dovysvětlení tvrzení, že k dosažení platby od Medifine toliko postačovalo posuzované zboží pořídit, a tedy nebylo výhodné takové zboží opakovaně používat, ale bylo jednodušší a výhodnější ho zlikvidovat, postačí pouze odkázat na závěry vyložené v bodech [33] a [34] tohoto rozsudku.

[39] Na základě závěrů výše shledal Nejvyšší správní soud tento okruh námitek nedůvodným.

Nekontaktnost dodavatelů

[40] Nejvyšší správní soud se dále zabýval okruhem námitek, který se vztahuje k nekontaktnosti deklarovaných dodavatelů stěžovatelky a skutečnosti, že tito dodavatelé nezveřejňovali v posuzovaném období v obchodním rejstříku své účetní závěrky.

[41] Co se týče nekontaktnosti dodavatelů, tak tu shledal již správce daně a následně ji potvrdil i žalovaný (body 29 a 53 prvního rozhodnutí žalovaného). Krajský soud pak z těchto zjištění vyšel v bodech 25 a 36 nyní napadeného rozsudku. Navzdory tomu, že se touto otázkou zabývaly již daňové orgány, tak stěžovatelka ve své žalobě jejich závěry nijak nespороvala. Poprvé stěžovatelka brojí proti těmto závěrům až v kasační stížnosti. Tímto okruhem námitek se tedy Nejvyšší správní soud nezabýval. Námitky, které byly uplatněny až v kasační stížnosti, ačkoliv mohly být uplatněny již v žalobě, totiž považuje za nepřípustné (rozsudky NSS z 30. 9. 2020, čj. 10 Ads 210/2019-38, bod 9; z 21. 10. 2015, čj. 1 As 79/2015-56, bod 18; z 28. 2. 2017, čj. 3 Ads 150/2016-31). Tentýž závěr se týká i otázky zveřejňování účetních závěrek. Ačkoliv se touto pochybností zabýval již správce daně (bod 29 prvního rozhodnutí žalovaného), tak stěžovatelka proti ní brojí až v kasační stížnosti, ačkoliv tak mohla učinit již v žalobě.

Kasační námitka uvedená v replice

[42] Nejvyšší správní soud se závěrem zabýval oddělitelnou námitkou (tj. nebyla ve svém věcném základu ještě uplatněna), kterou stěžovatelka vznesla až v replice a která se týkala tvrzené povinnosti správce daně usilovat o získání důkazu, který nepředložila sama stěžovatelka, a to za situace, kdy sám přistoupil k vyhledávání jiných důkazů. Správce daně tak měl opatřit seznam konkrétních lékařů, kteří jednali s MUDr. Buriánkem. Nejvyšší správní soud nicméně ve vztahu k této námitce musí souhlasit s žalovaným, že tato námitka byla vznesena opožděně. Dne 31. 10. 2023 byla soudu doručena blanketní kasační stížnost. Soud proto, dle § 106 odst. 3 s. ř. s., vyzval stěžovatelku usnesením z 16. 11. 2023, čj. 8 Afs

250/2023-17, aby do jednoho měsíce od doručení tohoto usnesení doplnila důvody své kasační stížnosti. Toto usnesení bylo zástupci stěžovatelky doručeno dne 20. 11. 2023, a proto lhůta k doplnění kasačních důvodů uplynula dne 20. 12. 2023. Stěžovatelka v této lhůtě skutečně doplnila důvody své kasační stížnosti. Nicméně replika k vyjádření žalovaného byla soudu doručena až 12. 2. 2024. Námitka vznesená v této replice tedy byla vznesena opožděně, a proto se jí soud nemohl zabývat, resp. ji musí považovat za nepřipustnou (rozsudky NSS z 11. 4. 2024, čj. 8 Afs 69/2023-97, bod 36; z 18. 9. 2023, čj. 10 Afs 179/2021-90, bod 67; z 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 123/2015-35, bod 4). Tentýž závěr se týká i námitky, že pro nyní projednávanou věc je irelevantní, zda se jednalo o regulované výrobky, neboť také ji uplatnila stěžovatelka až v replice.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené žádnou z přípustných kasačních námitek neshledal důvodnou, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[44] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 21. listopadu 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu