



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudkyně JUDr. Jitky Hroudové a soudkyně Mgr. Ivety Postulkové v právní věci

žalobce

Stimcare, s. r. o., IČ 11903732
se sídlem Medkova 1300/96, 149 00 Praha 4
zastoupený JUDr. Michalem Chrůmou, Ph.D., advokátem
se sídlem Ovocný trh 11, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2024, č. j. 21220/24/5300-22442-706033

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále také „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměřům Finančního

úřadu pro hlavní město Prahu (dále také „správce daně“) ze dne 27. 2. 2023, č. j. 1328777/23/2011-52522-112073, č. j. 1328891/23/2011-52522-112073 a č. j. 1328989/23/2011-52522-112073, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2017, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti žalobce uhradit penále.

Žalobní body

2. Žalobce uvedl, že daňová kontrola byla zahájena již dnem 12. 12. 2017 (doručením Výzvy k poskytnutí informací žalobci) pro všechna zdaňovací období, tj. kromě zdaňovacího období září 2017, rovněž i pro říjen až prosinec 2017, a nikoli až dnem 2. 9. 2020, jak uvádí žalovaný. Je proto přesvědčen o uplynutí lhůty pro stavení daně pro všechna čtyři zdaňovací období, dodatečné platební výměry tak byly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty. Žalobce namítl, že předmět daňové kontroly (přijata plnění od společnosti EVART s. r. o., se sídlem Náměstí Na Sádkách 705, 252 41 Dolní Břežany, DIČ: CZ28962095, dále jen „EVART“) a podklady byly pro všechna zdaňovací období stejné, daňová kontrola byla vedena jako jedna pro všechna zdaňovací období. Dne 2. 9. 2020 došlo dle žalobce pouze k rozšíření daňové kontroly o další zdaňovací období.
3. Žalobce dále namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu nevypořádání odvolací námítky uplynutí lhůty pro stanovení daně pro zdaňovací období říjen až prosinec 2017.
4. Žalobce také uvedl, že nebyl prvostupňovým správcem daně vyzván před zahájením daňové kontroly k podání dodatečných daňových přiznání, v důsledku čehož mu vznikla povinnost uhradit penále z částky doměřené daně. Rozporuje vypořádání této odvolací námítky v bodě [70] žalobou napadeného rozhodnutí jako účelové, vnitřně rozporné, zmatečné a vystavěné na fabulacích.
5. Žalobce uvedl, že správce daně detailně seznámil se svým ekonomickým modelem a důvody, proč probíhala spolupráce se společností EVART, přínos spočíval v zavedení segmentu ROCHE do hospodaření žalobce, na kterém se významně podílela právě společnost EVART, kterou byla outsourcována obsluha tohoto segmentu. Žalobce připouští, že s ohledem na časový odstup a délku daňové kontroly od kontrolovaných období mohlo dojít k určitým protichůdnostem ve svědeckých výpovědích, žalovaný však zcela pominul celkový kontext, do kterého jsou jednotlivosti zasazeny. Žalobce namítl zpochybnění a v zásadě nepřipuštění vyjádření paní Evy Novákové, a to formou protokolovaného ústního jednání a následného doplnění jejího vyjádření nazvaného „Čestné prohlášení“, kdy vypovídala o činnosti korporace EVART ve prospěch žalobce, přičemž zároveň v kontrolovaných zdaňovacích obdobích působila vůči žalobci v pozici třetí osoby. Žalobce má za to, že žalovaný zasáhl do žalobcova práva na spravedlivý proces.
6. Žalobce předkládal řadu důkazů, které prokazují uskutečnění zdanitelného plnění ze strany společnosti EVART, což je patrné z místního šetření konaného dne 15. 9. 2022 v sídle žalobce a navazujícího podání žalobce ze dne 30. 9. 2022, ve kterých žalobce dodal správci daně pracovní smlouvy a dohody svých zaměstnanců, ze kterých vyplynulo, že nepracovali na segmentu ROCHE, výpisy s přístupy na server z jednotlivých pracovních stanic skladové evidence ROCHE, deklarující přihlašování stanice paní Evy Novákové, která tyto činnosti realizovala za EVART, a další množství listin (dodací listy, poukazy pacientů apod.), které

dokládaly objem práce společnosti EVART pro žalobce. Správce daně je sice posoudil, avšak uvedl, že nepostačují k unesení důkazního břemene žalobcem, což dle žalobce nasvědčuje mimo jiné hledání absolutní jistoty ze strany správce daně, nikoliv dostatečné míry pravděpodobnosti.

7. Závěrem žalobce brojil proti délce daňové kontroly, z pohledu žalobce došlo k porušení zásady rychlosti, přičemž v odvolacím řízení nebyla dodržena interní šestiměsíční lhůta daná Pokynem MF-5 o stanovení lhůt při správě daní.

Vyjádření žalovaného k obsahu podané žaloby

8. Žalovaný nejprve uvedl, že souhlasí se žalobcem, že v případě zdaňovacího období září 2017 byla daňová kontrola fakticky zahájena už dne 12. 12. 2017. Vzhledem k tomu, že dodatečný platební výměr za zdaňovací období září 2017 byl vydán až dne 27. 2. 2023, je zřejmé, že k jeho vydání došlo po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jejíž konec připadl na den 12. 12. 2020. Proto žalovaný zastavil odvolací řízení vedené za zdaňovací období září 2017 a zrušil dodatečný platební výměr za září 2017.
9. Ohledně zdaňovacích období říjen až prosinec 2017 žalovaný dospěl k závěru, že dodatečné platební výměry byly vydány v zachované lhůtě pro stanovení daně. Dne 12. 12. 2017 byla žalobci doručena Výzva k poskytnutí údajů týkajících se přijatých plnění od společnosti EVART ve zdaňovacím období září 2017. Předmětem daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2017 až prosinec 2017 byla sice taktéž plnění od korporace EVART, ale správce daně v době zahájení daňové kontroly dne 2. 9. 2020 nedisponoval žádnými daňovými doklady za zdaňovací období říjen 2017 až prosinec 2017. Správci daně tak před zahájením daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2017 až prosinec 2017 nebylo známo, co bylo předmětem plnění v posuzovaných zdaňovacích obdobích od korporace EVART. Nejednalo se tak o rozšíření daňové kontroly pro zdaňovací období září 2017.
10. Žalovaný taktéž nesouhlasí s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť je z něj zřejmé, z jakého skutkového stavu zjištěného správními orgány odvolací orgán vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Z odůvodnění rozhodnutí je rovněž zřejmé, proč žalovaný považoval závěry žalobce za liché, mylné a vyvrácené.
11. Důvodem, proč správce daně nevydal výzvu podle ustanovení § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v příslušném znění (dále jen „*daňový řád*“), byla skutečnost, že v posuzovaném případě disponoval pouze některými informacemi, které nenaplňovaly hypotézu zmiňovaného ustanovení, a to, že je zde důvodný předpoklad doměření daně, přičemž žalobce setrval na oprávněnosti svého nároku na odpočet daně z přijatého plnění od společnosti EVART. Správce daně neměl jinou možnost než zahájit daňovou kontrolu, tedy zvolit nejsilnější a nejkompexnější kontrolní postup.
12. Zákonným důvodem odepření nároku žalobce na odpočet DPH z přijatých plnění od dodavatele EVART za předmětná období bylo neprokázání splnění podmínky zakotvené v ustanoveních § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „*ZDPH*“), kdy žalobce přes výzvu správce daně

neodstranil pochybnosti, zda fakticky přijal posuzované plnění, když neprokázal předmět, rozsah jakož i přijetí předmětného plnění.

13. Žalovaný uvedl, že z předložených dokumentů žalobcem nelze prokázat, že se váží k činnosti korporace EVART. Z vyjádření společnosti EVART vyplynulo, že se angažovala nejen v činnostech, které směřovaly k uzavření smlouvy s korporací ROCHE, ale také v činnostech pro získání povolení k provozování výdejny zdravotnických prostředků, ke které je nutný souhlas Státního ústavu pro kontrolu léčiv (dále jen „SÚKL“). Z odpovědi SÚKL však vyplynulo, že žádost o provozování výdejny zdravotnických potřeb na adrese Medkova 96, Praha, byla podána žalobcem, přičemž její provoz byl zahájen již dne 11. 4. 2016, tj. přibližně rok a půl před posuzovaným obdobím.
14. Správce daně dále zjistil, že paní Eva Nováková byla sice v posuzovaném období říjen až prosinec 2017 jednatelkou korporace EVART, avšak v době prověřování předmětných obchodních transakcí v roce 2021 již byla (od 3. 7. 2020 do 27. 6. 2022) jednatelkou žalobce, nemohla tedy být v dané věci provedena její svědecká výpověď, když již nebyla ve věci třetí osobou. Jakákoliv tvrzení jednatelky žalobce tak jsou pouze tvrzením daňového subjektu, resp. nyní žalobce, a nikoliv svědeckou výpovědí, přičemž dle žalovaného dostala dostatečný prostor se k posuzovaným transakcím vyjádřit. Otázka věrohodnosti její výpovědi je pak otázkou hodnocení důkazů.
15. Žalovaný shrnul, že žalobce nebyl v průběhu daňového řízení schopen prokazatelným a ověřitelným způsobem doložit, kdo měl fakticky zprostředkovatelskou činnost v období říjen 2017 až prosinec 2017 vykonat, v jakém rozsahu byla tato činnost vykonána a jakým způsobem, kdy a komu za zprostředkovatele byly předávány potřebné informace.
16. Na závěr svého vyjádření se žalovaný vyslovil k délce prvostupňového řízení a uvedl, že v průběhu řízení bylo provedeno značné množství důkazních prostředků, čemuž odpovídá i délka daňového řízení. Žalovaný souhlasil, že v odvolacím řízení nebyla dodržena interní šestiměsíční lhůta daná Pokynem MF-5 o stanovení lhůt při správě daní, nicméně má za to, že tato skutečnost nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Lhůty uvedené v tomto pokynu jsou stanoveny s ohledem na běžnou náročnost jednotlivých úkonů při správě daní. Lhůty nejsou striktně závazné, s jejich eventuálním nedodržením není spojena žádná zákonem stanovená sankce, v praxi mohou nastat a také nastávají situace a případy, kdy z objektivních či subjektivních důvodů vyřídit podání nelze ani v této tzv. lhůtě obvyklé.

Rozhodné skutkové okolnosti, dosavadní průběh řízení a obsah spisového materiálu

17. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
18. Dne 2. 9. 2020 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH, mimo jiné za zdaňovací období říjen 2017 až prosinec 2017, v rozsahu plnění přijatých od obchodní korporace EVART. Správce daně provedenou daňovou kontrolou dospěl k závěru, že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele EVART zakotvené v ustanoveních § 72 a § 73 ZDPH, a tedy že neprokázal, že fakticky přijal zdanitelná plnění od tohoto deklarovaného dodavatele v rozsahu uvedeném v předmětných daňových dokladech. Spor je veden o DPH v celkové výši 852 795 Kč a o penále v celkové výši 170 559 Kč.
19. Daňová kontrola byla ukončena oznámením o ukončení daňové kontroly, jehož součástí byla Zpráva o daňové kontrole ze dne 16. 2. 2023, č. j. 527020/23/3205-60562-809776 (dále

také „Zpráva“). Dne 27. 2. 2023 vydal správce daně dodatečné platební výměry za předmětná zdaňovací období č. j. 1328777/23/2011-52522-112073, č. j. 1328891/23/2011-52522-112073 a č. j. 1328989/23/2011-52522-112073 (dále také „dodatečné platební výměry“), neboť dle správce daně žalobce nárok na odpočet daně od dodavatele EVART neprokázal.

20. Žalobce dodatečné platební výměry napadl odvoláním. V napadeném rozhodnutí žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu dodatečné platební výměry potvrdil, neboť dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, že nebylo prokázáno faktické uskutečnění služeb od deklarovaného dodavatele EVART v rozsahu uvedeném v předmětných daňových dokladech, nárok na odpočet daně z těchto plnění žalobci tedy nenáleží.

Posouzení věci soudem

21. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
22. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, neboť žalobce s tímto postupem po poučení soudem nevyslovil nesouhlas a žalovaný nařízení jednání nepožadoval (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu – dále též „NSS“ ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008-117, dostupný, stejně jako všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu též online na www.nssoud.cz, a publikovaný pod č. 2383/2011 ve Sbírce NSS).
23. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
24. Žaloba není důvodná.
25. Podstata sporu spočívá v prokázání naplnění podmínek uvedených v ustanovení § 72 a 73 ZDPH, a tedy v posouzení, zda žalobce unesl své důkazní břemeno a prokázal naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně v souvislosti s jím deklarovanými přijatými plněními (zprostředkovatelské služby a poradenství) od dodavatele EVART a otázka uplynutí lhůty pro stanovení daně.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

26. Žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu nevypořádání odvolací námítky uplynutí lhůty pro stanovení daně pro zdaňovací období říjen až prosinec 2017.
27. Soud nejprve přistoupil k posouzení námítky poukazující na skutečnost, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, protože tento nedostatek by mohl soudu bránit ve věcném posouzení dalších žalobních námitek.
28. Správní soudy v minulosti opakovaně judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006-63), nevypořádá se se všemi odvolacími námítkami (rozsudek NSS

ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů pak může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Podle Městského soudu v Praze však žádná z těchto skutečností v posuzované věci nenastala.

29. Soud prostudoval dodatečné platební výměry (za zdaňovací období říjen až listopad 2017) a došel k závěru, že přezkoumatelné jsou. V platebních výměrech jsou uvedeny podklady, ze kterých správce daně vycházel. Zároveň je zde popsáno, proč správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně a o faktickém uskutečnění přijetí zdanitelných plnění. Napadené rozhodnutí soud rovněž považuje za přezkoumatelné, jelikož se podrobně vypořádává s jednotlivými námitkami žalobce uvedenými v odvolání a je srozumitelné. Všechna rozhodnutí rovněž obsahovala i odkaz na příslušnou právní úpravu. Žalovaný také v bodech [69], [70] a [72] napadeného rozhodnutí sdělil žalobci svůj právní názor ohledně data zahájení daňové kontroly a jejího trvání. Soud proto považuje napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry za přezkoumatelné, čemuž ostatně nasvědčuje i to, že žalobce v podané žalobě s jejich odůvodněním polemizuje.

Dodatečné platební výměry byly vydány po lhůtě pro stanovení daně

30. Žalobce uvedl, že daňová kontrola byla zahájena již dnem 12. 12. 2017 (doručením Výzvy k poskytnutí informací žalobci) pro všechna zdaňovací období, tj. kromě zdaňovacího období září 2017 rovněž i pro říjen až prosinec 2017, a nikoli až dnem 2. 9. 2020, jak uvedl žalovaný. Je proto přesvědčen, že dodatečné platební výměry byly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty. Žalobce namítl, že daňová kontrola byla vedena jako jedna pro všechna zdaňovací období. Dne 2. 9. 2020 došlo podle žalobce pouze k rozšíření daňové kontroly o další zdaňovací období.
31. Městský soud ověřil, že v případě zdaňovacího období září 2017 byla daňová kontrola zahájena dne 12. 12. 2017, kdy byla žalobci doručena Výzva k poskytnutí údajů ze dne 11. 12. 2017, č. j. 3729899/17/3205-60561-809776. Správce daně po žalobci požadoval poskytnutí informací o předmětu přijatých plnění ve vztahu k obchodní korporaci EVART (předložení faktur, dodacích listů, objednávek, smluv včetně dodatků, předávacích protokolů, případně dalších souvisejících podkladů), o úhradách plnění, o účelu porřízení přijatého plnění (záměr, účel, cíl, souvislost s ekonomickou činností). Žalobce na výše uvedenou Výzvu k poskytnutí údajů reagoval podáním ze dne 19. 12. 2017, evidovaným pod č. j. 3794257/17, kdy předložil daňové doklady č. 16521 - 16523, Smlouvu o zprostředkování uzavřenou s korporací EVART dne 31. 3. 2015, Smlouvu o zprostředkování uzavřenou s korporací EVART dne 1. 4. 2016, listinu bez názvu, ale v záhlaví uvedeno „*Mění se znění článku III takto:*“ ze dne 1. 1. 2017, pohyby na účtu ze dne 27. 9. 2017, 2. 10. 2017, 3. 10. 2017, 4. 10. 2017, 16. 10. 2017, 25. 10. 2017, Smlouvu o zprostředkování uzavřenou s korporací EVART dne 30. 6. 2014 a Příkazní smlouvu uzavřenou s korporací EVART. Správce daně následně při formálním zahájení daňové kontroly dne 2. 9. 2020 vycházel ze zjištění, které mu poskytl žalobce na základě Výzvy k poskytnutí údajů, když se ptal na řadu konkrétních věcí spojených s obchodními transakcemi s korporací EVART. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že skutečně

byla daňová kontrola za zdaňovací období září 2017 fakticky zahájena dne 12. 12. 2017, tudíž novou tříletou lhůtu podle § 148 odst. 3 daňového řádu bylo nutné počítat od tohoto data. Vzhledem k tomu, že dodatečný platební výměr za zdaňovací období září 2017 byl vydán až dne 27. 2. 2023, je zřejmé, že k jeho vydání došlo až po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jejíž konec připadl na den 12. 12. 2020. Žalovaný proto v souladu s ustanovením § 111 odst. 6 daňového řádu zastavil odvolací řízení vedené za zdaňovací období září 2017, zrušil dodatečný platební výměr za září 2017 a dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastavil doměřovací řízení pro toto zdaňovací období.

32. V případě zdaňovacích období říjen až prosinec 2017 však nastala jiná situace. Dne 12. 12. 2017 byla žalobci doručena Výzva k poskytnutí údajů týkající se přijatých plnění od společnosti EVART pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2017. Předmětem daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2017 až prosinec 2017 byla sice taktéž plnění od korporace EVART, ale správce daně v době zahájení daňové kontroly dne 2. 9. 2020 nedisponoval žádnými daňovými doklady za zdaňovací období říjen 2017 až prosinec 2017. Správci daně tak před zahájením daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2017 až prosinec 2017 nebylo známo, co bylo předmětem plnění v posuzovaných zdaňovacích obdobích od korporace EVART. Lze tak přisvědčit žalovanému, že vzhledem k tomu, že nedisponoval daňovými doklady k předmětným zdaňovacím obdobím, nebylo možné pouze na základě předložených daňových dokladů za jiné zdaňovací období (září 2017) předpokládat doměření daně, a to bez doložení samotných daňových dokladů a dalšího dokazování. Městský soud proto musí souhlasit se žalovaným, že se nejednalo o rozšíření daňové kontroly pro zdaňovací období září 2017.
33. Daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2017 tak byla u žalobce zahájena až dne 2. 9. 2020, nikoli dne 12. 12. 2017, jak se mylně domnívá žalobce. Dne 6. 3. 2023 byly žalobci doručeny dodatečné platební výměry, tj. rozhodnutí o stanovení daně byla žalobci doručena v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, čímž se tak lhůta pro stanovení daně prodloužila o další jeden rok ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, a to až do dne 2. 9. 2024. Napadené rozhodnutí tak bylo vydáno včas, ještě před uplynutím jejího běhu, a to dne 17. 7. 2024, zatímco poslední den lhůty pro stanovení daně připadl až na 2. 9. 2024. Námitka není důvodná.

Nezaslání výzvy k podání dodatečných daňových přiznání

34. Žalobce též namítá, že nebyl prvostupňovým správcem daně vyzván před zahájením daňové kontroly k podání dodatečných daňových přiznání ve smyslu ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, v důsledku čehož mu vznikla povinnost uhradit penále z částky doměřené daně.
35. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu „K doměření daně z moci úřední může dojít pouze a) na základě výsledku daňové kontroly, nebo b) v případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení.“
36. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu „Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“

37. Touto problematikou se podrobně zabýval, jak ostatně uvedl i žalovaný, rozšířený senát NSS, jenž v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, vyložil, že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Nesprávnou výši daně má zásadně „napravit“ samotný daňový subjekt. To může učinit dodatečným daňovým tvrzením, a tato možnost mu má být poskytnuta i tehdy, zjistí-li skutečnosti nasvědčující zvýšení daňové povinnosti správce daně, a to jakýmkoli způsobem s výjimkou daňové kontroly. Konkrétně pak rozšířený senát uvedl, že „[p]okud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu.“ (body 59 a 60). NSS ovšem již v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, s odkazem na odbornou literaturu dovodil, že „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří“ (bod 24; obdobně též rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014-84).
38. Citovaná judikatura tak vychází z toho, jakými poznatky správce daně v danou chvíli fakticky disponuje. Pokud zakládají odůvodněný předpoklad stanovení daně, musí vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného tvrzení. S ohledem na uvedené, je městský soud stejně jako žalovaný toho názoru, že na ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu nelze pohlížet jako na ustanovení, které ukládá správci daně bezpodmínečnou povinnost daňový subjekt vyzvat vždy před zahájením daňové kontroly. V posuzovaném případě disponoval správce daně pouze některými informacemi, které nenaplnily hypotézu již zmiňovaného ustanovení, a to, že je zde důvodný předpoklad doměření daně. Tyto informace se navíc týkaly jiného zdaňovacího období a to září 2017. V případě zdaňovacích období říjen 2017 až prosinec 2017 správce daně v době zahájení daňové kontroly nedisponoval žádnými daňovými doklady. Správci daně tak před zahájením daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2017 až prosinec 2017 nebylo známo, co bylo předmětem plnění v posuzovaných zdaňovacích obdobích od korporace EVART. Proto nebylo možné pouze na základě předložených daňových dokladů za zdaňovací období září 2017 včetně dalších výše uvedených listin předpokládat doměření daně, a to bez doložení samotných daňových dokladů a dalšího dokazování.
39. Městský soud má tak za to, že správce daně neměl jinou možnost než zahájit daňovou kontrolu, tedy zvolit nejsilnější a nejkomplexnější kontrolní postup. Správce daně tak nepostupoval nezákonně, pokud žalobce nevyzval před zahájením daňové kontroly k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období říjen 2017 až prosinec 2017. Žalobce navíc trval na svých tvrzeních uvedených v daňových přiznáních a daň vymeřenou na základě

jí podaných daňových přiznání za zdaňovací období říjen 2017 až prosinec 2017 považoval za správnou. Námitka není důvodná.

Prokázání přijatých plnění od korporace EVART

40. Žalobce uvedl, že správce daně detailně seznámil se svým ekonomickým modelem a důvody, proč probíhala spolupráce se společností EVART. Žalobce připustil, že s ohledem na časový odstup a délku daňové kontroly od kontrolovaných období mohlo dojít k určitým protichůdnostem ve svědeckých výpovědích, žalovaný však dle něj zcela pominul celkový kontext, do kterého jsou jednotlivosti zasazeny. Žalobce předkládal řadu důkazů, které prokazují uskutečnění zdanitelného plnění ze strany společnosti EVART. Správce daně je posoudil, avšak uvedl, že nepostačují k unesení důkazního břemene žalobcem, což dle žalobce nasvědčuje mimo jiné hledání absolutní jistoty ze strany správce daně, a nikoliv dostatečné míry pravděpodobnosti.
41. Žalovaný odepřel nárok žalobce na odpočet DPH z přijatých plnění od dodavatele EVART za předemtná období pro neprokázání splnění podmínky zakotvené v § 72 a § 73 ZDPH, kdy žalobce, přes výzvu správce daně neodstranil pochybnosti, zda fakticky přijal posuzované plnění, když neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění ze strany společnosti EVART.
42. K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se správní soudy opakovaně vyslovovaly. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ve kterém Nejvyšší správní soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“ K obdobným závěrům dospěl NSS např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31.*

43. Z uvedeného vyplývá, že primární povinnost prokázat rozhodné skutečnosti má daňový subjekt, který doklady předkládá. Správce daně je povinen „pouze“ prokázat, že existují vážné a důvodné pochybnosti o údajích, v předložených dokladech tvrzených. Správce daně proto musí uvést konkrétní pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví či předložených dokladů. Je nutno zdůraznit, že správce daně není povinen prokazovat, že k plnění došlo jiným způsobem, správce daně je povinen prokázat pochybnosti o tom, že k plnění došlo způsobem, který vyplývá z předložených dokladů.
44. V dané věci je žalobce přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl. Správce daně a žalovaný jsou však opačného názoru. Soud konstatuje, že není sporu o tom, že důkazní břemeno k prokázání veškerých skutečností uvedených v daňových přiznáních tížilo žalobce. Ten správci daně předložil daňové doklady od dodavatele EVART, Příkazní smlouvu uzavřenou mezi korporací EVART a žalobcem dne 30. 6. 2014 (dále jen „*Příkazní smlouva*“), jejímž předmětem bylo poskytovat žalobci služby v oblasti ekonomického, obchodního, právního a finančního poradenství a předávací protokoly k Příkazní smlouvě. Dále byla předložena Směrnice k Provozu služebních dopravních prostředků a poskytování cestovních náhrad, která nebyla číselně označena, nebyla v ní uvedena platnost ani účinnost, nebyly v ní doplněny konkrétní údaje a Smlouvu o zprostředkování, kterou uzavřel odvolatel s korporací EVART dne 31. 3. 2015 (dále jen „*Zprostředkovatelská smlouva*“). Dle této smlouvy měl zprostředkovatel (korporace EVART) vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce (žalobce) měl příležitost uzavřít kupní smlouvu s dodavatelem ROCHE a zároveň se zájemce zavázal zaplatit zprostředkovateli sjednanou provizi. Předložena byla též Rámcová smlouva uzavřená mezi žalobcem a korporací ROCHE s. r. o., DIČ: CZ49617052 (dále jen „*ROCHE*“) dne 25. 3. 2015, mzdové listy zaměstnanců odvolatele za rok 2017 a smlouvy žalobce uzavřené s bankou.
45. Žalobce dále v podání ze dne 16. 9. 2020, evidovaném pod č. j. 3482958/20 správci daně sdělil, že komunikace mezi ním a korporací EVART probíhala převážně ústní formou a v případě Příkazní smlouvy vystupovala a komunikovala za korporaci EVART JUDr. Ivana Loudová, nicméně správce daně zjistil, že ta dne 3. 12. 2016 zemřela, tudíž nemohla v rozhodném období provádět jakékoliv činnosti. V případě zprostředkovatelské smlouvy vystupovala jednatelka korporace EVART Eva Nováková. Žalobci bylo taktéž známo, které osoby měly deklarovaná plnění realizovat – Příkazní smlouva: JUDr. Ivana Loudová, JUDr. Monika Emanuelová, Dagmar Brumlichová, Petr Louda a Žofie Fiedlerová; Zprostředkovatelská smlouva: Eva Nováková a Kateřina Schwarz, DiS (bod [29] napadeného rozhodnutí).
46. Správce daně následně zaslal korporaci EVART Výzvu k poskytnutí údajů ze dne 6. 11. 2020, č. j. 3812220/20/3205-60562-809776. Korporace EVART na Výzvu k poskytnutí údajů reagovala podáním, které doručila správci daně dne 3. 12. 2020, zaevidováno pod č. j. 4126484/20. Z vyjádření vyplynulo, že korporace EVART měla pro žalobce zajišťovat nejen činnosti směřující k uzavření smluvního vztahu mezi žalobcem a korporací ROCHE, ale též celou řadu dalších činností např. činnosti zabezpečující povolení a chod výdejny zdravotnických prostředků. Mzdovou a personální evidenci zpracovávala paní Dagmar Brumlichová. K notifikaci produktů u SÚKL byly podkladové dokumenty předávány v písemné, případně elektronické podobě. Roztřídění produktů prováděl Petr Louda. Na zpracování směrnice o provozu služebních dopravních prostředků se podílela JUDr. Monika Emanuelová. Korporace se také vyjadřovala k předávacím protokolům, jejímž obsahem bylo ukončení pracovního poměru Ing. Gutttera a Ing. Pavlíčka. Tyto činnosti měla vykonávat JUDr. Monika Emanuelová. Korporace EVART uvedla, že jednotlivé vystavované faktury

se nevztahují vždy ke konkrétnímu plnění v daném časovém období tak, jak to požaduje správce daně doložit. Proto nelze, až na zcela výjimečné případy, konkrétní činnost v konkrétním čase vztáhnout k předem určené faktuře.

47. Správcem daně z předložených dokumentů a samotného vyjádření korporace EVART byly zjištěny nesrovnalosti, jelikož z postoupených dokumentů nebylo patrné a prokazatelné, že se váží k činnosti korporace EVART. Z předávacího protokolu předloženého žalobcem, jehož obsahem mělo být ukončení pracovního poměru Ing. Guttera je zřejmé, že danou činnost měla provést JUDr. Ivana Loudová. Oproti tomu korporace EVART ve svém vyjádření na Výzvu k poskytnutí údajů uvedla jako osobu provádějící uvedenou činnost paní JUDr. Moniku Emanuelovou. V daném případě nelze ani osvědčit, že tento předávací protokol se váže k předmětu Příkazní smlouvy za posuzovaná zdaňovací období (říjen 2017 až prosinec 2017), když pracovní poměr Ing. Guttera byl ukončen ke dni 31. 8. 2017. Shodně lze hodnotit i předávací protokol, jehož obsahem je ukončení pracovního poměru Ing. V. Pavlíčka. Pracovní poměr s touto osobou byl ukončen ke dni 4. 5. 2017, což je období, které opět nespadá do posuzovaných zdaňovacích období (říjen 2017 až prosinec 2017). I předávací protokol, kterým byla deklarována notifikace produktů u SÚKL nelze ztotožnit s činností korporace EVART a ani s osobou na něm označenou, tak jak uvedla korporace EVART ve svém vyjádření. V daném případě se totiž jednalo o tabulkově zpracovaný ceník zboží 2016, návod na použití produktu v cizím i českém jazyce z března 2017, certifikáty za období 2011 do 2016 a od 2008 do června 2017, přehledovou tabulku a přehled notifikace neurčitého či neoznačeného data i zpracovatele.
48. Vzhledem k tomu, že k provozování výdejny zdravotnických prostředků je nutný souhlas SÚKL, zaslal správce daně SÚKL Výzvu k poskytnutí údajů č. j. 1177496/21/3205-60562-809776. SÚKL na výzvu reagoval podáním ze dne 14. 4. 2021, evidovanou pod č. j. 1573665. Z odpovědi SÚKL však vyplynulo, že žádost o provozování výdejny zdravotnických potřeb na adrese Medkova 96, Praha byla podána žalobcem (jako statutární orgán byl uveden JUDr. Petr Louda a jako kontaktní osoba Kateřina Schwarz, DiS), přičemž její provoz byl zahájen již dne 11. 4. 2016, tj. cca 1,5 roku před posuzovaným obdobím (body [31] až [32] napadeného rozhodnutí).
49. Správce daně následně přistoupil k výpovědím JUDr. Evy Novákové, Dagmar Brumlichové, JUDr. Moniky Emanuelové a Kateřiny Schwarz, DiS.
50. Z výpovědi Evy Novákové vyplynulo, že i když působila v posuzovaných obdobích jako jednatelka korporace EVART, tak prováděla pouze logistiku zdravotnických prostředků. Její výpověď nepotvrdila tvrzení žalobce o zprostředkování spolupráce s korporací ROCHE, což nepotvrdila ani samotná korporace ROCHE. Dále sdělila, že korporace EVART se nepodílela na činnostech a úkonech zajišťujících výdejnu zdravotnických potřeb, přičemž korporace EVART ve svém vyjádření na Výzvu k poskytnutí údajů tvrdila opak. Ve všech souvislostech odkazovala na JUDr. Petra Loudu, což byl v období říjen 2017 až prosinec 2017 statutární orgán žalobce. Výpovědi Evy Novákové tedy byla ověřena pouze obchodní spolupráce žalobce s korporací EVART, ale již nebylo prokázáno, jakou činnost ve skutečnosti korporace EVART pro žalobce uskutečňovala, jaký byl její rozsah, věcná náplň, časové období a zároveň nebyla stvrzena návaznost činností na předmětné daňové doklady.
51. Správce daně zaslal korporaci ROCHE Výzvu k poskytnutí údajů č. j. 3158002/21/3205-60562-809776. Korporace ROCHE na výzvu prvostupňového správce daně reagovala

podáním evidovaným pod č. j. 3254408/21. Korporace ROCHE potvrdila obchodní spolupráci s žalobcem, ale již nepotvrdila to, že na jejich smluvním vztahu se podílela třetí osoba, dle žalobce tvrzená korporace EVART.

52. Ze svědecké výpovědi Dagmar Brumlichové vyplynulo, že vykonávala pro korporaci EVART externí účetní služby, které zahrnovaly účetní a mzdovou agendu. Zároveň prováděla dílčí účetní, resp. administrativní činnosti pro žalobce prostřednictvím korporace EVART. Tyto dílčí činnosti pak předávala účetní firmě žalobce, a to korporaci Account s. r. o. Potvrdila existenci zprostředkovatelského vztahu mezi žalobcem a korporací EVART, ovšem bližší okolnosti této spolupráce nevěděla. O existenci Příkazní smlouvy neměla žádné povědomí. Tato svědecká výpověď stvrdila to, že pro žalobce vykonávala pouze dílčí administrativní činnosti, jelikož žalobce měl již svou účetní firmu. Svědecká výpověď však nepotvrdila předmět a rozsah Zprostředkovatelské smlouvy, jelikož detaily neznala a o Příkazní smlouvě neměla vůbec žádné povědomí.
53. Ze svědecké výpovědi JUDr. Moniky Emanuelové vyplynula její spolupráce s korporací EVART. Její činnost spočívala především v personálním poradenství, kdy jí veškeré pokyny uděloval pan JUDr. Petr Louda. Potvrdila zpracování směrnice na provoz dopravních prostředků a cestovních příkazů a vypořádání pracovních vztahů Ing. Guttera a Ing. Pavlíčka. I když oba výše uvedené pracovní poměry byly ukončeny ještě dříve, než jsou nyní posuzovaná zdaňovací období, tak z předložených důkazních prostředků není patrné, kdo se pracovními vztahy Ing. Guttera a Ing. Pavlíčka skutečně zabýval. K obchodní spolupráci korporace EVART s žalobcem jí bližší okolnosti nebyly známy, sama nebyla s žalobcem v kontaktu a ani se žádných projektů nezúčastnila. Přestože tedy JUDr. Monika Emanuelová potvrdila, že vykonávala pro korporaci EVART pracovní činnost, nelze doložené podklady věcně ani časově ztotožnit s předmětem a rozsahem deklarovaných služeb, kterých měla být korporace EVART ve prospěch žalobce poskytovatelem.
54. Ani svědecká výpověď Kateřina Schwarz, DiS. nepotvrdila její spolupráci s korporací EVART v posuzovaných zdaňovacích obdobích. Žádné bližší okolnosti týkající se případné Zprostředkovatelské smlouvy jí nebyly známy a ani se na žádných nepodílela. Nebyla jí známa ani existence Příkazní smlouvy. Z její výpovědi dále vyplynulo, že ona sama se podílela na zajištění a získání povolení k provozování výdejny zdravotnických prostředků, ale vzhledem k tomu, že úkony prováděla pro paní Novákovou a pana Loudu, tak není zřejmé, pro koho, resp. pro jakou korporaci (EVART či žalobce) úkony vykonávala. Ačkoliv měla prostřednictvím paní Evy Novákové zajišťovat distribuci zdravotnických prostředků, tak z žádných podkladů či evidencí není patrné, jaké zdravotní prostředky, v jakém objemu, kým a komu byly distribuovány.
55. Na základě všech výše uvedených zjištění a předložených důkazních prostředků vznikly správci daně důvodné pochybnosti stran skutečného přijetí plnění tak, jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech. Tímto správce daně unesl své důkazní břemeno a bylo opět na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost předložených dokladů. Následoval postup správce daně ve smyslu § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu, jímž vyzval žalobce k prokázání (jím tvrzených) skutečností. Ve výzvě musí být jeho pochybnosti uvedeny způsobem, který daňovému subjektu umožní, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky. Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, zdůraznil, že „[e]xistence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných

skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytykáčského řízení. V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočítající toliko v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak - tedy ověřením existence a povahy těchto skutkových důvodů - je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně.“ Nejvyšší správní soud však v uvedeném usnesení (a obdobně i v rozsudku ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 95/2016-36) zároveň zdůraznil, že pochybnost, kterou správce daně hodlá odstranit prostřednictvím postupu k odstranění pochybností, nemusí být jistotou o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového totiž ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit (srov. též rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 5. 2019, č. j. 5 Af 56/2016-51).

56. Soud tak nejprve přezkoumal Výzvu k odstranění pochybností ze dne 27. 6. 2022, č. j. 5794522/22, a shledal, že těmto požadavkům dostála, když obsahovala identifikaci sporného zdanitelného plnění a konkrétní výčet skutečností, z nichž správci daně vyplynuly pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Výše uvedená výzva správce daně tak byla přiměřeným kontrolním prostředkem.
57. Žalobce na Výzvu k prokázání reagoval podáním zaevidovaným u správce daně dne 27. 6. 2022 pod č. j. 5794522/22. Ke svým tvrzením přiložil čestná prohlášení Evy Novákové, JUDr. Moniky Emanuelové, Dagmar Brumlichové, Mgr. Petra Loudy a JUDr. Petra Loudy a písemné dokumenty týkající se zejména popisu zdravotnických činností (manuály, notifikace, poukazy na léčebnou pomůcku, informační leták) a distribučního modelu žalobce. K veškerým předloženým důkazním prostředkům se žalovaný podrobně vyjádřil v bodech [48] až [61] napadeného rozhodnutí. Nicméně ani tyto další předložené důkazní prostředky opětovně neprokázaly předmět a rozsah plnění uvedených na daňových dokladech.
58. Žalobce sice namítl, že prokázal uskutečnění zdanitelného plnění ze strany společnosti EVART, což je dle něj patrné z místního šetření konaného dne 15. 9. 2022 v jeho sídle a navazujícího podání ze dne 30. 9. 2022, ve kterých dodal pracovní smlouvy a dohody svých zaměstnanců, výpisy s přístupy na server z jednotlivých pracovních stanic skladové evidence ROCHE, deklarující přihlašování stanice paní Evy Novákové a další množství listin (dodací listy, poukazy pacientů apod.), které dokládaly objem práce společnosti EVART pro žalobce.
59. K těmto důkazům se žalovaný podrobně vyjádřil v bodech [56] a [57] napadeného rozhodnutí. Z pracovních smluv pánů Ondřeje Šlechty a Štěpána Tichého nevyplývalo, že by jejich náplní byly pouze výhradní zdravotnické prostředky. Pracovní poměr paní Lucie Tauchenové byl uzavřen na pozici „pracovník zákaznického servisu“. Nebylo tak možné osvědčit, že předložené pracovní smlouvy deklarují práci na jiném segmentu než diabetických prostředků. Ani přehledy výdejek neprokazují tvrzení žalobce o vykonávání činnosti paní Novákové a paní Schwarz. Pracovní stanice pod číslem 115 i číslem 120 byly

přihlášeny pod uživatelským jménem „Schwarz“, tudíž nebylo možné činnost paní Novákové podřadit k těmto stanicím. Navíc první přihlášení paní Novákové bylo zaznamenáno až dne 24. 1. 2018, což nespadá do období říjen 2017 až prosinec 2017. Dodací listy vystavené žalobcem pro jednotlivé lékaře a poukazy na léčebnou a ortopedickou pomůcku dokládají uskutečnění činnosti, ale neprokazují uskutečnění pracovníky korporace EVART, navíc za situace, kdy většina dodacích listů byla vystavena paní Kateřinou Schwarz, DiS, zaměstnankyní žalobce. Lze tak uzavřít, že ani tyto důkazní prostředky nelze považovat za důkazy prokazující tvrzení žalobce o Zprostředkovatelské smlouvě či Příkazní smlouvě.

60. Městský soud v Praze tak shrnuje, že v rámci řízení vyplynulo, že předmětem Zprostředkovatelské smlouvy sice byl zájem uzavřít kupní smlouvu na dodávku produktů firmy ROCHE. Toto ujednání však nepotvrdila samotná korporace ROCHE, když uvedla, že se nejednalo o navázání obchodního vztahu prostřednictvím třetí osoby. Dalším zjištěním neprokazující předmět Zprostředkovatelské smlouvy bylo samotné uzavření Rámcové smlouvy mezi žalobcem a korporací ROCHE. Tato smlouva byla totiž uzavřena již dne 25. 3. 2015 a účinná byla ode dne 1. 4. 2015. Je tedy zjevné, že již od roku 2015 existoval smluvní vztah mezi žalobcem a korporací ROCHE, tudíž lze úspěšně pochybovat o tom, že předmětem Zprostředkovatelské smlouvy v roce 2017 bylo vyvíjení činností za účelem uzavření smluvního vztahu mezi korporací ROCHE a žalobcem. Dále pak korporace EVART uvedla, že se angažovala již ve fázi zajištění všech nezbytných postupů pro získání povolení k provozování výdejny zdravotnických prostředků. Toto vyjádření korporace EVART však nepotvrdila výpověď tehdejší jednatelky korporace EVART Evy Novákové, ani dokumenty získané od SÚKL, kdy sám žalobce doručil na SÚKL dne 27. 11. 2015 žádost o provozování výdejny zdravotnických potřeb. V této žádosti byl uveden JUDr. Petr Louda jako statutární zástupce a kontaktní osobou byla Kateřina Schwarz, DiS. Přičemž bylo prokázáno, že již dne 11. 4. 2016, tedy ještě před posuzovaným obdobím říjen 2017 až prosinec 2017, byl zahájen provoz výdejny zdravotnických prostředků. Předmětem Příkazní smlouvy bylo poskytování služeb v oblasti ekonomického, obchodního, právního a finančního poradenství. I když k prokázání naplnění předmětu a rozsahu Příkazní smlouvy byly provedeny výpovědi osob, tak ani tyto výpovědi neprokázaly předmět a rozsah činností dle Příkazní smlouvy. Eva Nováková prováděla pouze logistiku zdravotnických prostředků, žádné výstupy, kterými by mohla doložit svoji činnost nedisponovala. O činnostech, které měla korporace EVART dle Příkazní smlouvy pro žalobce uskutečnit, jí nebyly známy žádné informace, pouze ve všech souvislostech odkazovala na pana JUDr. Petra Loudu, jednatele žalobce v období říjen 2017 až prosinec 2017. Ten ovšem v rámci své výpovědi odmítl sdělit informace k jemu tvrzené obchodní spolupráci s korporací EVART, pouze odkázal na čestné prohlášení a informace v něm uvedené. Ani Dagmar Brumlichová, která měla provádět pro korporaci EVART externí účetní služby a pro žalobce dílčí administrativní činnosti, svou výpovědí neozřejmila skutečný skutkový stav. Nevěděla bližší okolnosti spolupráce korporace EVART s žalobcem. I v činnostech, které uvedla JUDr. Monika Emanuelová ve své výpovědi, nelze nalézt souvislost s obdobím říjen 2017 až prosinec 2017. Měla se zabývat pracovními vztahy pánů Ing. Guttera a Ing. Pavlíčka, ovšem tyto pracovní vztahy byly ukončeny již dne 31. 8. 2017, resp. 4. 5. 2017. Ze *Směrnice na provoz dopravních prostředků a cestovních příkazů* není patrné, kdy byla vyhotovena, kdy JUDr. Monika Emanuelová tuto směrnici předala korporaci EVART a kdy byla předána žalobci. Na některých předávacích protokolech byla uvedena JUDr. Ivana Loudová jako

osoba podílející se na zpracování deklarovaných činností. Tato osoba však byla již ode dne 3. 12. 2016 osobou zemřelou, tudíž se nemohla podílet na činnostech korporace EVART pro odvolatele v období říjen 2017 až prosinec 2017.

61. Městský soud v Praze tak shrnuje, že žalobcem předložené důkazní prostředky se buď vůbec nevztahovaly k období říjen 2017 až prosinec 2017, nebo neprokazovaly předmět a rozsah plnění uvedených na daňových dokladech. Byť k určité spolupráci žalobce s korporací EVART docházelo, nebylo v daňovém řízení jednoznačně prokázáno, v jakém předmětu a rozsahu korporace EVART poskytla žalobci plnění, a to i vzhledem k vlastní činnosti žalobce, a též vzhledem k vzájemným rozporům v provedených svědeckých výpovědích (Dagmar Brumlichová, JUDr. Monika Emanuelová, Kateřina Schwarz, DiS, JUDr. Petr Louda) s vyjádřeními, které získal správce daně na základě výzev k poskytnutí údajů od třetích subjektů (korporace EVART, ROCHE a SÚKL), či s dodanými čestnými prohlášeními a vyjádřeními žalobce v průběhu kontroly. Hodnocení důkazů správcem daně soud považuje za řádně a podrobně zachycené ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 16. 2. 2023, č. j. 527020/23/3205-60562-809776, je takto součástí soustředěného správního spisu. Stejně tak soud neshledal, že by správce daně snad některý z navržených důkazů neprovedl či se s ním řádně nevypořádal.

Nepřípuštění vyjádření paní Evy Novákové

62. Žalobce nesouhlasí se zpochybněním (tj. v zásadě nepřipuštěním) vyjádření paní Evy Novákové formou protokolovaného ústního jednání a následného doplnění jejího vyjádření nazvaného „Čestné prohlášení“, kdy vypovídala o činnosti korporace EVART ve prospěch žalobce, přičemž zároveň v kontrolovaných zdaňovacích obdobích působila vůči žalobci v pozici třetí osoby.
63. K nepřipuštění vyjádření paní Evy Novákové, jednatelky žalobce, která v rozhodném období působila jako jednatelka korporace EVART (od 3. 7. 2020 do 27. 6. 2022), lze souhlasit se žalovaným v tom, že nemohla být v dané věci provedena její svědecká výpověď, když již nebyla ve věci tzv. třetí osobou.
64. Podle ustanovení § 22 daňového řádu „*Třetími osobami se rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.*“
65. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2013-99, dospěl k závěru, že „*[p]ostavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné. Mohou však nastat situace, kdy fyzické osobě může v daňovém řízení svědčit jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. Tato osoba tak bude mít dvojí status. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu - svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem.*“

66. Z citované judikatury tak vyplývá, že bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se jeho výsledch období, kdy vykonával svoji funkci. Správce daně nemohl provést výslech paní Evy Novákové proto, že by nebylo možné rozlišit, kdy by vypovídala o rozhodných skutkových okolnostech stran obchodních transakcí mezi žalobcem a korporací EVART z pozice jednatele korporace EVART na straně jedné, a kdy z pozice jednatele žalobce na straně druhé. Současně měla paní Eva Nováková možnost vyjadřovat se ke sporným obchodním transakcím v rámci ústního jednání dne 7. 12. 2021, její tvrzení bylo zaznamenáno do protokolu č. j. 4214704/21/3205-60562-809776, přičemž dostala dostatečný prostor se k posuzovaným transakcím vyjádřit (body [33] až [34] a [89] napadeného rozhodnutí). Soud také neshledal, že by vyjádření Evy Novákové v rámci ústního jednání, jakožto i její následné čestné prohlášení hodnotil žalovaný jednotlivě, ale naopak - hodnotil je ve vzájemných souvislostech spolu s ostatními důkazními prostředky. Ani tato námitka proto neobstojí.

Nedodržení interní šestiměsíční lhůty

67. Závěrem své žaloby žalobce brojí proti délce daňové kontroly, kdy z pohledu žalobce došlo k porušení zásady rychlosti, přičemž v odvolacím řízení nebyla dodržena interní šestiměsíční lhůta daná Pokynem MF-5 o stanovení lhůt při správě daní.
68. Je pravdou, že v odvolacím řízení nebyla žalovaným dodržena interní šestiměsíční lhůta daná Pokynem MF-5 o stanovení lhůt při správě daní, když odvolání bylo žalobcem podáno dne 3. 4. 2023, postoupeno žalovanému spolu se stanoviskem správce daně a spisovým materiálem bylo dne 20. 7. 2023 a napadené rozhodnutí bylo vydáno a doručeno žalobci dne 17. 7. 2024. Soud přesto souhlasí se žalovaným, že tato skutečnost neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
69. Pro vyřízení odvolání a jiných typů podání vydalo Ministerstvo financí ČR Pokyn č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní, č. j. MF-21968/2015/39. Lhůty uvedené v tomto pokynu jsou stanoveny s ohledem na běžnou náročnost jednotlivých úkonů při správě daní. Jedná se o tzv. lhůty obvyklé, s jejich eventuálním nedodržením není spojena žádná zákonem stanovená sankce, tím méně sankce nezákonnosti. Lze také přitakat žalovanému, že v praxi mohou nastat a také nastávají situace a případy, kdy z objektivních či subjektivních důvodů vyřídit podání nelze ani v této tzv. lhůtě obvyklé. S překročením lhůty totiž právní předpis nespojuje následek nezákonnosti, ostatně žalobce se mohl případně nečinností bránit procesními prostředky k tomu určenými, což neučinil. Ani tuto námitku proto soud neshledal důvodnou.

Závěr a náklady řízení

70. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
71. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

P o u č e n í

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 nejbližší 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 17. prosince 2024

Mgr. Marek Bedřich
předseda senátu