



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Ondřeje Bartoše a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **Stimcare, s. r. o.**, Medkova 96, Praha 4, zastoupené advokátem JUDr. Michalem Chřmou, Ph.D., Ovocný trh 11, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 16. 7. 2024, čj. 21220/24/5300-22442-706033, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2024, čj. 11 Af 16/2024-52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci se řešila otázka, zda žalobkyně prokázala svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v souvislosti s přijatými plněními od dodavatele EVART s. r. o. (*Evert*). Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí plnění, jejichž odpočet si nárokovala. V dokumentech předložených žalobkyní zjistil nesrovnalosti; následně provedl další dokazování, které jeho pochybnosti prohloubilo. Žalobkyně ani dalšími důkazy neprokázala uskutečnění plnění podle dříve předložených daňových dokladů. Řešila se také otázka uplynutí lhůty pro stanovení daně: žalobkyně namítala prekluzi, ta však v dané věci nenastala.

1. Popis věci

[2] Správce daně na základě daňové kontroly doměřil žalobkyni DPH ve výši 852 795 Kč a penále ve výši 170 559 Kč. Žalobkyně v daňových přiznáních za zdaňovací období říjen 2017 až prosinec 2017 uplatnila nárok na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti

Evart. Předmětem plnění měla být paušální odměna, realizace vývozu produktů Roche – Diaexpert do Spolkové republiky Německo, realizace akce Roche a provize 8 % z dosaženého obrátu. Prvním podkladem pro fakturace byla příkazní smlouva mezi žalobkyní a společností Evart, jejímž předmětem bylo poskytování služeb ekonomického, obchodního, právního a finančního poradenství; za to měla žalobkyně platit podílovou odměnu z obrátu. Druhým podkladem pro fakturace byla smlouva o zprostředkování, podle níž měla společnost Evart vyvíjet činnost směřující k tomu, aby žalobkyně získala příležitost uzavřít kupní smlouvu s dodavatelem ROCHE s. r. o. (*Roche*); za to měla žalobkyně zaplatit společnosti Evart sjednanou provizi.

[3] Kromě zmíněných smluv předložila žalobkyně správci daně další dokumenty (předávací protokoly, směrnici k provozu služebních dopravních prostředků a poskytování cestovních náhrad, rámcovou smlouvu se společností Roche, mzdové listy zaměstnanců, smlouvy s bankou). Správce daně však zjistil nesrovnalosti, na jejichž základě nabyt důvodné pochybnosti, zda žalobkyně fakticky přijala posuzované plnění. Žalobkyně sdělila, že se společností Evart komunikovala převážně ústně. V činnostech na základě příkazní smlouvy měla za společnost Evart vystupovat paní JUDr. I. L., která však – jak správce daně zjistil – dne 3. 12. 2016 zemřela, tedy v rozhodných zdaňovacích obdobích nemohla provádět jakékoli činnosti. U předávacích protokolů nelze osvědčit, že se váží k předmětu příkazní smlouvy. Provoz výdejny zdravotnických prostředků byl zahájen už 1,5 roku před posuzovaným obdobím a žádost o tento provoz podala u Státního ústavu pro kontrolu léčiv (SÚKL) sama žalobkyně. Zprostředkování spolupráce se společností Roche nepotvrdila ani jednatelka společnosti Evart, ani samotná společnost Roche. Pochybnosti správce daně jsou podrobněji popsány v bodech 31 až 46 rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.

[4] V reakci na pochybnosti správce daně žalobkyně předložila čestná prohlášení už dříve vyslechnutých osob a písemné dokumenty týkající se popisu zdravotnických činností a distribučního modelu žalobkyně. Ani tyto další prostředky však neprokázaly předmět a rozsah plnění uvedených na daňových dokladech.

[5] Proto správce daně žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty z neuznaných plnění a související penále, a to dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 2. 2023.

[6] Proti doměření daně se žalobkyně odvolala, Odvolací finanční ředitelství však rozhodnutí (výměry) potvrdilo. Stejně jako správce daně dospělo k důvodným pochybnostem, zda žalobkyně splnila zákonné podmínky nároku na odpočet daně. Na základě těchto pochybností bylo zpět na žalobkyni přeneseno důkazní břemeno; to však žalobkyně neunesla. Nebyly tak splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[7] Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně u Městského soudu v Praze, se svou žalobou ale neuspěla. Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále označovaná jako *stěžovatelka*) kasační stížnost.

2. Kasační stížnost a vyjádření OFŘ

pokračování

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila (a následně doplnila) tři důvody. Dodatečné platební výměry byly vydány po lhůtě pro stanovení daně; správce daně nevyzval stěžovatelku k podání dodatečných daňových přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu (*d. ř.*); správce daně nesprávně hodnotil provedené důkazy a nesprávně zjistil skutkový stav – stěžovatelka prokázala, že přijala plnění od společnosti Evart.

[9] Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že se kasační námitky shodují s těmi uplatněnými už v žalobě; proto odkázalo na vyjádření k žalobě, rozhodnutí o odvolání a napadený rozsudek městského soudu. Podle něj správce daně nemohl jen na základě příkazní a zprostředkovatelské smlouvy, tedy bez daňových dokladů, předjímat přijetí plnění od společnosti Evart v dotčených zdaňovacích obdobích. Ze zprostředkovatelské smlouvy nevyplývá jednoznačný závěr o další obchodní spolupráci stěžovatelky se společností Evart i v dotčených zdaňovacích obdobích. Stěžovatelka navíc nebyla schopna prokázat, kdo měl fakticky zprostředkovatelskou činnost vykonávat a v jakém rozsahu. Co se týče příkazní smlouvy, bez daňových dokladů nelze považovat předmět a rozsah plnění za jednoznačně určený. Z těchto důvodů nemohla být daňová kontrola fakticky zahájena dříve než 2. 9. 2020. Ze stejných důvodů zde nebylo možno předpokládat doměření daně, a tedy nebyly splněny podmínky pro výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Pokud jde o otázku prokázání přijatých plnění od společnosti Evart, pak stěžovatelka žádnou kasační námitku neformulovala, neuvádí žádné argumenty, kterými by zpochybnila závěry městského soudu a OFŘ.

[10] V *replíce* stěžovatelka upřesnila, že jak finanční orgány, tak městský soud pochybily při hodnocení důkazů o přijetí zdanitelných plnění od společnosti Evart. Poukázala na to, že všechny kasační důvody uvedla už v kasační stížnosti; v následném doplnění je pouze rozvinula, nikoli nepřipustně rozšířila.

3. Právní hodnocení

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj provedl (na základě dožádání Finančního úřadu pro hlavní město Prahu) daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2017 až prosinec 2017 v rozsahu plnění od společnosti Evart. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí zprostředkovatelských služeb a služeb ekonomického, právního, obchodního a finančního poradenství od společnosti Evart. Proto jí správce daně odepřel nárok na odpočet daně z těchto plnění. OFŘ s hodnocením správce daně souhlasilo. V odůvodnění svého rozhodnutí podrobně popsalo pochybnosti, které vyplynuly z pečlivě provedeného dokazování, a shodně uzavřelo, že stěžovatelka svůj nárok neprokázala.

[13] Závěr, že stěžovatelka neodstranila pochybnosti správce daně o faktickém přijetí plnění, přejal i městský soud. Stejně jako finanční orgány dovodil, že stěžovatelka neprokázala splnění zákonných podmínek. Městský soud se podrobně zabýval otázkou rozložení důkazního břemene mezi stěžovatelku a správce daně. Nebyl zde spor o to, že stěžovatelku tížilo důkazní břemeno k prokázání všech skutečností uvedených v daňových přiznáních. Unést je se však stěžovatelce nepodařilo. Sama společnost Roche nepotvrdila, že

by navázala obchodní vztah se stěžovatelkou prostřednictvím třetí osoby – zprostředkovatele, kterým měla být (jak tvrdila stěžovatelka) společnost Evert. Tvrzení stěžovatelky neodpovídá ani rámcová smlouva mezi ní a společností Roche, která byla uzavřena už v roce 2015. Nedává proto smysl, proč by v roce 2017 měla společnost Evert zprostředkovávat navázání spolupráce se společností Roche, když tato spolupráce už dva roky fungovala. Dále sama společnost Evert uvedla, že se angažovala ve fázi předcházející získání povolení k provozování výdejny zdravotnických prostředků. Toto vyjádření ale nepotvrdila bývalá jednatelka společnosti Evert. Byla to pak sama stěžovatelka, kdo doručil SÚKL žádost o provozování výdejny, a to více než rok před posuzovanými zdaňovacími obdobími. Městský soud nezpochybnil, že stěžovatelka se společností Evert spolupracovala; nebylo ale jednoznačně prokázáno, zda a v jakém rozsahu se tak dělo ve zdaňovacích obdobích říjen až prosinec 2017.

[14] V kasační stížnosti stěžovatelka vznesla námitku doměření daně po uplynutí lhůty pro její stanovení. Na tuto námitku nelze odpovědět nic víc, než co už vyslovil městský soud; NSS se jí přesto zabýval, protože otázku prekluze by musel posoudit i z úřední povinnosti. Námitka ale není důvodná.

[15] Své tvrzení o prekluzi práva doměřit daň opřela stěžovatelka o předpoklad, že počátek běhu lhůty pro zdaňovací období říjen až prosinec 2017 je třeba vztáhnout k datu 12. 12. 2017, což bylo datum (materiálního) zahájení daňové kontroly za zdaňovací období září 2017. K tomu dospěla na základě přesvědčení, že daňové kontroly za období říjen až prosinec 2017 byly pouze rozšířením kontroly období září 2017. Toto hodnocení ale není správné.

[16] NSS už v minulosti tuto otázku řešil. Upozornil, že je třeba důsledně rozlišovat mezi předmětem daňové kontroly a jejím rozsahem. Předmět daňové kontroly je podle § 85 odst. 1 daňového řádu určen vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému řízení, jímž se rozumí řízení o jedné dani za jedno zdaňovací období (§ 134 daňového řádu), tj. k jedné daňové povinnosti daňového subjektu počínající vznikem této daňové povinnosti a končící jejím splněním nebo jiným zánikem. Zatímco předmět daňové kontroly určuje, k jakému daňovému řízení (a tedy zdaňovacímu období) se daňová kontrola vztahuje, rozsah daňové kontroly vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. Rozsah daňové kontroly může být zaměřen na ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností vázících se k daňové povinnosti v daném zdaňovacím období, nebo může být zaměřen jen na ověření plnění vybraných povinností.

[17] Provádí-li tedy správce daně daňovou kontrolu na DPH pro určité zdaňovací období a hodlá-li prověřovat také další zdaňovací období, může stávající daňovou kontrolu rozšířit. Rozšíření daňové kontroly je v takovém případě pouze určitou formou zahájení daňové kontroly pro další daňová řízení. To plyne ze znění § 85 odst. 4 věty druhé daňového řádu: „*správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení*“. Rozšíření daňové kontroly o určité zdaňovací období je tedy zahájením daňové kontroly pro toto zdaňovací období (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2024, č. j. 3 Afs 313/2021-67).

pokračování

[18] V dané věci tak platí, že pro zdaňovací období září 2017 byla daňová kontrola zahájena materiálně dnem 12. 12. 2017, kdy byla stěžovatelce doručena výzva k poskytnutí údajů týkajících se plnění přijatých od společnosti Evart pouze ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období (o tom nebyl mezi stranami spor). Předmětem této kontroly byla *DPH ve zdaňovacím období září 2017* a rozsahem kontroly byla *plnění přijatá od společnosti Evart*. NSS ale z důvodů shora uvedených nesouhlasí se stěžovatelkou, že toto datum je rozhodné také pro běh lhůty pro stanovení daně pro zdaňovací období říjen až prosinec 2017. Pro tato období byla zahájena daňová kontrola protokolem ze dne 2. 9. 2020 a lhůta pro stanovení daně, původně běžící ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (§ 148 odst. 1 d. ř.), začala od tohoto dne běžet znovu (§ 148 odst. 3 d. ř.) a měla skončit 2. 9. 2023. Dodatečné platební výměry byly stěžovatelce doručeny 6. 3. 2023, tedy v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty – tím se lhůta prodloužila o další jeden rok [§ 148 odst. 2 písm. b) d. ř.], tedy do 2. 9. 2024. Napadené rozhodnutí (kterým byla pravomocně doměřena daň) vydal žalovaný dne 17. 7. 2024, tedy včas. Tuto otázku tedy městský soud posoudil správně; daň byla pravomocně doměřena před uplynutím lhůty pro její doměření.

[19] Na tom nic nemění ani skutečnost, že správce daně měl už před zahájením daňové kontroly k dispozici smlouvy uzavřené se společností Evart. Nelze opomenout, že předmět *příkazní smlouvy* byl formulován velmi obecně jako poskytování služeb v oblasti ekonomického, obchodního, právního a finančního poradenství. Je z ní sice patrná dlouhodobost smluvního vztahu, to ale neplatí o povaze předmětu plnění. *Zprostředkovatelská smlouva* je už formulována konkrétněji: jde v ní o zprostředkování příležitosti uzavřít smlouvu s Roche a následně provize z uskutečněných obchodů. Také z ní vyplývá dlouhodobost plnění. Dlouhodobost ale není totéž, co pravidelnost: pokud správce daně neměl k dispozici daňové doklady za měsíce říjen až prosinec 2017 (o tom není spor), nemohl jen na základě smluv předpokládat, zda a v jakém rozsahu bylo plněno v těchto měsících. Jak se ostatně později prokázalo, skutkový stav byl jiný, než jaký tvrdila stěžovatelka: přinejmenším u některých daňových dokladů se neprokázalo, že by měly vazbu na zprostředkovatelskou smlouvu a příkazní smlouvu (podrobněji viz bod 62 odůvodnění rozhodnutí OFŘ). Ani kdyby tedy správce daně daňové doklady měl, nemohl by na základě nich důvodně předpokládat doměření daně za období říjen až prosinec 2017. Stěží lze tedy nyní argumentovat tím, že tento předpoklad měl zaujmout jen na základě zmíněných smluv.

[20] NSS dále věnoval pozornost námitce, že správce daně nevyzval stěžovatelku k podání dodatečných daňových přiznání podle § 145 odst. 2 d. ř. Zde NSS nepřehlédl, že stěžovatelka tuto námitku vznesla prvně už v odvolání, podruhé v žalobě. Námitku tedy vypořádalo jak OFŘ, tak městský soud. Nyní ji stěžovatelka – v pořadí už potřetí – uplatňuje v kasační stížnosti, aniž by však přicházela s novou argumentací, která by alespoň nějak reagovala na to, jak se s námitkou vypořádal městský soud. To stěžovatelka nečiní a namísto toho jen opakuje, co už v této souvislosti uvedla dříve.

[21] Kasační stížnost je přitom opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (zde městského) soudu ve správním soudnictví. Aby byla způsobilá k projednání, musí kvalifikovaně zpochybňovat právě rozhodnutí městského soudu. Jakkoli v případě kasačních důvodů podle § 103 odst. a), b) s. ř. s. argumentace z povahy věci nebude nijak

novátorská, když žalovaný i soud dospěli ke stejnému závěru, lze očekávat *alespoň nějakou* polemiku s rozhodovacími důvody městského soudu, a to dokonce polemiku kvalifikovanou, k čemuž zákonodárce stanovil pro kasační řízení povinné zastoupení advokátem (usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, bod 7). Právě uvedený požadavek se týká nejen kasační stížnosti jako celku, ale lze to vztáhnout i na jednotlivé kasační námitky.

[22] Městský soud pak zejména v bodě 38 napadeného rozsudku – srozumitelně a s odkazem na relevantní judikaturu NSS – vysvětlil, proč je námitka nedůvodná: správce daně nedisponoval takovými poznatky, které by zakládaly odůvodněný předpoklad stanovení daně, a to ze stejných důvodů, které vyloučily vliv povědomí správce daně o existenci a obsahu příkazní a zprostředkovatelské smlouvy na běh prekluzivní lhůty ve vztahu ke zdaňovacím obdobím říjen až prosinec 2017 (viz bod 19 výše).

[23] Stěžovatelka se nesnažila o polemiku s městským soudem. Pouze zopakovala žalobní důvody. Argumentuje opakovaně tím, že správce daně měl k dispozici zmíněné smlouvy, na jejichž základě měl dovodit dlouhodobost plnění a měl předpokládat, že stěžovatelka bude ve zdaňovacích obdobích říjen až prosinec 2017 nárokovat odpočet ze stejných plnění jako v září 2017. Nereagovala ale například na argument městského soudu, že správce daně v době zahájení kontroly nedisponoval daňovými doklady za období říjen až prosinec 2017. Nereagovala ani na argument, že i poté, co správce daně stěžovatelku vyzval k prokázání skutečností, setrvala na svých tvrzeních uvedených v daňových přiznáních a daň vyměřenou podle nich považovala za správnou. Tato námitka tak není skutečným kasačním důvodem; NSS se jí proto nemohl zabývat.

[24] Pokud jde o námitku nesprávného posouzení otázky přijetí plnění od společnosti Evart, stěžovatelka zde poukazuje na odvolací (dokonce ani ne na žalobní) argumentaci; tu doslovně cituje a opakuje, že správce daně ani Odvolací finanční ředitelství ji nevzali v potaz. Podstatou citované argumentace je stěžovatelčino přesvědčení, že spolupráce se společností Evart jí umožnila převzít distribuci produktů společnosti Roche na českém trhu, na což by jinak stěžovatelka neměla dostatečné personální zázemí ani *know-how*.

[25] Městský soud posouzení této otázky věnoval stěžejní část odůvodnění napadeného rozsudku. V bodech 60 a 61 shrnul pochybnosti, které v průběhu daňové kontroly vyvstaly na základě množství rozporů a nesrovnalostí mezi jednotlivými získanými podklady (neshody ve vyjádřeních, výpovědích a čestných prohlášení subjektů; zjištění, že žádost o provoz výdejny zdravotnických prostředků podala stěžovatelka sama, nikoli zprostředkovaně; jednotliví zaměstnanci společnosti Evart nepotvrdili, že by společnost vykonávala pro stěžovatelku činnost v rozsahu podle příkazní smlouvy v dotčených zdaňovacích obdobích).

[26] Argumentace stěžovatelky tyto rozhodovací důvody nijak nevyvrací ani jim konkrétně neoponuje. Stěžovatelka jen znovu předkládá svou verzi hodnocení důkazů, která ale není s to kvalifikovaně zpochybnit rozhodovací důvody městského soudu zkrátka proto, že na ně nijak nereaguje. Stěžovatelka dále argumentuje ekonomickým modelem své činnosti a v obecné rovině přínosy spolupráce se společností Evart. Tato argumentace se ale mívá

pokračování

s tím, co je v dané věci podstatou doměření daně – neunesením důkazního břemene ohledně podmínek pro odpočet DPH.

[27] NSS znovu připomíná, že pokud daňový subjekt hodlá uplatnit nárok na odpočet DPH, musí tvrdit a prokázat, že jsou splněny nejen formální, ale i hmotněprávní podmínky. Formální podmínkou je zpravidla předložení daňového dokladu (se všemi předepsanými náležitostmi) na přijaté plnění. Hmotněprávní podmínkou pak je fakticita plnění. Formální podmínku stěžovatelka v dané věci splnila. To však nelze říct o podmínce hmotněprávní: při řádně odůvodněných pochybnostech správce daně o souladu dokladů se skutečným stavem stěžovatelka neprokázala skutečné přijetí plnění od osoby povinné k dani a použití plnění při ekonomické činnosti. Stěžovatelka byla povinna, chtěla-li nárok na odpočet daně úspěšně uplatnit, uzpůsobit provádění a dokumentaci svých obchodů tomu, aby byla schopna unést důkazní břemeno ohledně jí tvrzených skutečností (rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013-37, bod 38). NSS nepochybně, že spolupráce se společností Evert mohla být v obecné rovině pro stěžovatelku užitečná a mít konkrétní ekonomický přínos. V dané věci ale nebylo úkolem správce daně (a konečně ani správních soudů) hodnotit něco takto obecného. Byla to naopak stěžovatelka, která byla povinna konkrétně prokázat splnění podmínek pro odpočet daně v případech, které správce daně podrobil daňové kontrole. To se jí však nepodařilo. Námitce tak NSS nemohl přisvědčit.

4. Závěr a náklady řízení

[28] NSS souhlasí s městským soudem: stěžovatelce byl správně odepřen nárok na odpočet DPH za zdaňovací období říjen až prosinec 2017. Stěžovatelka totiž nevyvrátila důvodné pochybnosti správce daně a neprokázala, že tvrzená plnění skutečně přijala.

[29] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, NSS proto její kasační stížnost zamítl. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s.); Odvolacímu finančnímu ředitelství nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 21. listopadu 2025

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu