



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **eNZi.cz s.r.o.**, IČO 28585011
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín
zastoupený **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2017, č. j. 14709/17/5300-22443-701226

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 27. 6. 2016, č. j. 1388995/16/3310-50521-803020 (dále jen „platební výměr“), žalobci vyměřil za zdaňovací období srpen 2014 nadměrný odpočet ve výši 94 429 Kč, oproti žalobcem tvrzenému nadměrnému odpočtu ve výši 2 335 914 Kč. Důvodem rozhodnutí bylo neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z titulu přijetí plnění „INZYMTEST 1/2014“ za částku 12 915 226 Kč od dodavatele FAGOFARMA s. r. o. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl rozhodnutím ze dne 30. 3. 2017, č. j. 14709/17/5300-22443-701226 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

II. Podání účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že se žalovaný nevypořádal s jeho argumenty, a nemůže se ztotožnit s hodnocením svědeckých výpovědí a výpovědi jednatele. Jeví se sice podezřelým, že věc o takové hodnotě je předávána bez dokladů a podpisů a že je uložena v ledničce nezabezpečená, nemá však pro „zloděje“ žádnou užitnou hodnotu, a nekradе se i z obavy z obsahu ampulí. Ani rizika doby přepravy se nemusel žalobce obávat, neboť cesta z Brna do Ostravy trvá hodinu a čtyřicet minut. Vysvětlení jednatele Zimka trvalo několik hodin, není tedy možné, že by odpovídal pouze obecně. Úřední osoby zjevně postrádaly odborné znalosti. Každá skutečnost je žalovaným účelově poupravena, aby zapadala do obrazu, který se snaží vytvořit. V době dodání linky neexistovalo propojení mezi dodavatelem FAGOFARMA s. r. o. a odběratelem MB PHARMA s. r. o. Celé řízení bylo zahájeno na základě nezákonné výzvy ze dne 21. 10. 2014, která neobsahovala konkrétní pochybnosti. Jejím vydáním žalovaný neunesl své důkazní břemeno, neboť neuvedl žádné další konkrétní důkazní prostředky zpochybňující tvrzení žalobce, což nenapravil ani v dalším dokazování. Veškerá další tvrzení na podporu jeho pochybností neměla racionální či odborný základ, případně vznikla manipulací s fakty, přitom pět svědků potvrdilo dodání a fyzickou existenci inzymtestu.
3. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a dodává, že se s žalobcovou argumentací podrobně zabíral. Z rozhodnutí je zřejmé, z jakých důvodů tvrzení žalobce neprokázaly ani svědecké výpovědi. Není sporu, že pro žalobce inzymtest hodnotu měl. Zloději se nadto často předem nezamýšlí nad tím, zda obsah krabice pro ně bude mít význam. Personální propojení dodavatele a odběratele nebylo žalobci kladeno k tíži, pouze bylo zmíněno jako jedna z indicií svědčící o důvodnosti pochybností stran tvrzení žalobce. Byly zjištěny zásadní rozpory a nedostatky, které důkazní prostředky zpochybnily. Ve výzvě ze dne 21. 10. 2014 správce daně specifikoval skutečnosti, jež jsou důvodem vzniku pochybností – přijetí plnění zcela mimo předmět hlavní ekonomické činnosti žalobce, výše nárokovaného odpočtu. Žalovaný proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl.
4. Žalobce ve své replice opakuje, že žalovaný opomenul faktickou stránku věci a upřednostnil formální důkazní prostředky v podobě listinných důkazů, které staví nad svědectví svědků, která se nerozházela.

III. Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích 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 řízení

předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

6. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.
7. Nejprve se krajský soud zabýval námitkou, že se žalovaný nevypořádal s jeho argumentací uplatněnou v odvolání. Jelikož se jedná o zcela obecnou námitku bez konkretizace argumentů, s nimiž se údajně žalovaný nevypořádal, předesílá soud, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“* (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78; všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz). Na nekonkrétní a povšechné námitky proto soud může reagovat taktéž pouze v obecné rovině.
8. Zdejší soud přitom neshledal, že by rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející řízení trpěla uvedenou vadou. Žalovaný se zabýval odvolacími námitkami, zdůvodnil své úvahy a předložil konkrétní ucelenou argumentaci oponující argumentaci žalobce. Z napadeného rozhodnutí je patrná reakce na námitky žalobce i konkrétní úvahy žalovaného. Ostatně sám žalobce proti těmto úvahám v žalobě brojí konkrétní argumentací, a krajskému soudu proto nic nebrání v tom, aby správnost těchto úvah věcně posoudil. Uvedenou námitku proto soud vyhodnotil jako nedůvodnou.
9. Dále se soud zabýval námitkou, že celé řízení bylo zahájeno na základě nezákonné výzvy, která neobsahovala konkrétní pochybnosti.
10. Ani tuto námitku soud neshledal důvodnou.
11. Podle § 89 daňového řádu platí, že má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností (odst. 1). Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností (odst. 2).
12. Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkácímu řízení podle předchozí právní úpravy (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č. j. 5 Afs 59/2017 - 99). Existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochyboval o tvrzeních daňového subjektu, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě náhodného výběru či dokonce na základě libovůle. Judikatura Nejvyššího správního soudu navazující na

citované usnesení jeho rozšířeného senátu upřesnila na konkrétních příkladech kvalitativní požadavky na výzvu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013 - 63, ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012 - 35, či ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015 - 41). Pochybnost nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, ale musí existovat důvodné podezření, tzn. podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody. V každém případě musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu.

13. Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 21. 10. 2014, č. j. 1739930/14/3310-05301-800737, správce daně poukázal na tyto skutečnosti: 1) v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období jsou vykázány vyšší hodnoty přijatých zdanitelných plnění, aniž by došlo ke zvýšení uskutečněných zdanitelných plnění; 2) přijaté plnění od FAGOFARMA s. r. o. představuje významnou položku (základ daně 10 673 740,50 Kč); 3) jde o plnění vybočující z běžně vykonávané ekonomické činnosti (architektonické a inženýrské činnosti a související technické poradenství). Ve výzvě proto žalobce vyzval k doložení a prokázání skutečného přijetí plnění a toho, že vzorky léčiv byly plně použity pro jeho ekonomickou činnost.
14. Ve výzvě jsou tak bezpochyby uvedeny zcela konkrétní skutečnosti, které u správce daně vyvolaly pochybnosti o tom, že se žalobcem deklarované plnění uskutečnilo, a že je tedy příslušné daňové přiznání správné a pravdivé. Na rozdíl od případu, který posuzoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58, na který žalobce poukazuje, není výzva v posuzované věci založena pouze na východisku, že hodnota přijatých plnění na určitém řádku je příliš vysoká. Nejde ani o výzvu obecnou, v důsledku čehož by správce daně fakticky prováděl postup odpovídající daňové kontrole. Skutková situace je tak zcela odlišná. V nyní projednávané věci byla výzva zcela konkrétní, zakládala se na konkrétních skutkových zjištěních a plně odpovídala smyslu a účelu výzvy k odstranění pochybností.
15. Jestliže žalobce vykázal plnění značně vybočující z jeho běžné podnikatelské činnosti jak výši (aniž by nadto došlo k navýšení uskutečněných plnění), tak i předmětem (dodání léčiv pro společnost provádějící architektonické a inženýrské činnosti a související technické poradenství), jsou pochybnosti o skutečném uskutečnění daného plnění zcela na místě. Tyto pochybnosti správce daně vyjádřil jednoznačně, na základě logické úvahy a relevantních poznatků. Předmětná výzva tedy byla vydána zcela v souladu se zákonem a shora citovanou judikaturou.
16. Dalšími námitkami žalobce brojí proti samotnému hodnocení skutkového stavu (zejména svědeckých výpovědí) ze strany žalovaného a proti jeho závěru, že neunesl důkazní břemeno (podle žalobce naopak neunesl důkazní břemeno správce daně) ohledně faktického uskutečnění zdanitelného plnění „INZYMTEST 1/2014“ za částku 12 915 226 Kč od dodavatele FAGOFARMA s. r. o.
17. Ani tyto námitky nejsou důvodné.
18. Podle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“

(odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

19. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).
20. Pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).
21. Žalobce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z titulu přijetí plnění „INZYMTTEST 1/2014“ primárně prokazoval dokladem č. 201400011 ze dne 31. 7. 2014, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 7. 2014, vystaveným dodavatelem FAGOFARMA s. r. o. a dále smlouvou o dílo ze dne 23. 6. 2014 uzavřenou mezi žalobcem a odběratelem MB PHARMA s. r. o., v níž se zavázal k dodání 27 strojů a zařízení (mj. Fermentor a Chromatograf) a k provedení veškerých potřebných zkoušek, měření a atestů. Těmito

doklady žalobce nepochybně splnil svou prvotní důkazní povinnost. Správce daně nicméně postupně předkládal celou řadu relevantních a zásadních pochybností ohledně uskutečnění uvedeného plnění, v důsledku čehož přešlo důkazní břemeno opět na žalobce. Ačkoliv se žalobce snažil dále předkládat důkazy k prokázání svých tvrzení, tyto důkazy byly podle názoru soudu zcela správně správcem daně vyhodnoceny jako naprosto nevěrohodné.

22. Žalobce v žalobě poukazuje zejména na svědecké výpovědi pěti svědků (F., M., J., P. a M.), kteří vypověděli, že inzymtest byl do místa zkoušek přepraven a že byl v rámci zkoušek spotřebován. Soud nicméně poznamenává, že v rámci daňového řízení se uplatní zásada volného hodnocení důkazů, nikoliv zásada legální teorie důkazní, podle níž zákon stanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, popř. stanoví, které důkazní prostředky jsou k prokázání určitých skutečností a v jakém rozsahu nutné. Proto nelze přikládat svědeckým výpovědím vyšší důkazní sílu než důkazním prostředkům jiným. Jsou-li svědecké výpovědi vyhodnoceny jako nevěrohodné či dokonce lživé, nemohou logicky převážet nad jinými důkazními prostředky, které svědky tvrzenou skutečnost přímo či nepřímo vyvracejí. Právě tím, že správce daně poukázal na zcela konkrétní skutečnosti zásadním způsobem zpochybňující věrohodnost svědků (potažmo zpochybnil vůbec způsobilost jejich výpovědi prokázat tvrzení žalobce), se posuzovaná věc diametrálně odlišuje od případu posuzovaného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 22. 10. 2015, č. j. 10 Afs 104/2014-61, na který žalobce poukazuje. V projednávané věci nadto vůbec nejde o interpretaci tvrzení svědků (tato tvrzení jsou jednoznačná), nýbrž o posouzení věrohodnosti a pravdivosti jejich výpovědi.
23. Jelikož žalovaný naprosto precizně a vyčerpávajícím způsobem shrnul celou řadu skutečností, které vyvracejí tvrzení žalobce a výše uvedených svědků, přičemž s jeho hodnocením jednotlivých důkazů se soud ztotožňuje, nebylo by účelné všechny úvahy žalovaného opakovat. Žalobce ostatně velkou část těchto skutečností v žalobě nerozporuje a až na výjimky pouze odkazuje na svědecké výpovědi a předložené formální doklady. Protože soud přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, uvede dále pouze stručný výčet všech těchto skutečností a dále se omezí skutečně pouze na explicitně uplatněné žalobní námitky. Konkrétně žalovaný poukázal na tyto skutečnosti:
- V případě Průvodky odpadu – čestné prohlášení – dodací list, jež měla prokázat dodání odpadu („sklo čiré - obaly od použitých vzorků chemikálie INZYMTEST-1/2014“) správce daně zjistil, že v evidenci TS Valašské Meziříčí s. r. o. o tomto odpadu není záznam, ačkoliv každý odpad je vážen a dokladován (nebezpečný odpad i speciálně evidován).
 - Výpověď B. P., který měl průvodku vyplnit, byla nevěrohodná, neboť svědek věrohodně nezdůvodnil, proč odpad nevážil, proč uvedl počet ampulí, ačkoliv je nepočítal, proč nezjišťoval, zda nejde o nebezpečný odpad, ačkoliv uvedl, že jde o chemikálii.
 - Statutární zástupce žalobce Z. tvrdil, že předávací protokol vystavila sekretářka 31. 7. 2014 odpoledne, ačkoliv svědek M. uvedl, že inzymtest přebíral v Brně dopoledne. V další výpovědi v rozporu s předchozí výpovědí uvedl, že předávací protokol vystavila sekretářka ráno a svědek M. jej vzal do Brna, ačkoliv tento svědek uváděl, že kromě krabice žádné listiny nevezl. Statutární zástupce Zimek nadto protokol podepisoval, byť u předání nebyl.

- Výpovědi svědků prokázaly, že listiny předložené dne 5. 11. 2014 žalobcem na základě výzvy správce daně za účelem prokázání faktického uskutečnění plnění (zejména objednávka, předávací protokol, potvrzení o předání zboží či potvrzení o převzetí zboží), byly žalobcem vyhotoveny až dodatečně.
- Svědek M. uváděl, že převzal 770 ks vzorků, ačkoliv je nepřepočítával. Listinu, fotodokumentaci a vzorek, které měl předat, nepředal a listinu a fotodokumentaci ani neviděl a vzorek (jehož cena by měla činit téměř 17 tisíc Kč) si v rozporu s potvrzením o převzetí ponechal.
- Inzymtest je podle dodavatele třeba uchovávat při konstantní teplotě od 2 do 8 °C, o čemž svědek M. nebyl poučen, přepravoval jej na trase Brno-Ostrava v osobním autě bez chladicího boxu a dokumentace tak, že jej položil na podlahu, a nadto cestou zastavil na benzínové stanici a ponechal tak tuto látku v hodnotě téměř 13 miliónů Kč bez dozoru.
- Ačkoliv měl mít inzymtest hodnotu téměř 13 miliónů Kč, žalobce neevidoval její přijetí ani výdej, neexistovaly protokoly o fyzickém předávání, skladování probíhalo několik dní v „nějaké lednici“ na stavbě a nikdo za něj nebyl zodpovědný.
- Statutární zástupce žalobce Z. uváděl, že o dodavateli bylo rozhodnuto formou výběrového řízení, ačkoliv zástupce dodavatele účast ve výběrovém řízení popřel.
- Žalobcem předložený protokol o zkoušce byl nečitelný a navíc podle něj měla být zkouška provedena dne 4. 8. 2014, ačkoliv žalobce při místním šetření dne 14. 10. 2014 tvrdil, že inzymtest bude teprve pro testování použit. Není zřejmé, kde byla zkouška provedena, výrobní číslo testovaného zařízení, postavení přítomných osob, množství použitého inzymtestu. Kromě toho při místním šetření u odběratele MB PHARMA s. r. o. dne 15. 7. 2015 bylo zjištěno, že fermentor a homogenizační kotel nebyly dosud zkompletovány a zprovozněny a ze zápisů o předání a převzetí č. MB001-80/01 a MB001-80/13 vyplývá, že převjímací řízení u fermentoru bylo zahájeno i ukončeno dne 14. 10. 2014 a u homogenizačního kotle dne 16. 10. 2014 (z karty majetku pak vyplývá, že obě zařízení byla do majetku MB PHARMA s. r. o. zařazena dne 25. 10. 2014).
- Mezi cenou testovaného zařízení a testovací látkou je zásadní disproporce. Fermentor byl dodán za částku 3 025 000 Kč a inzymtest byl pořízen za 12 915 226 Kč. Nadto cena testovací látky neovlivnila cenu dodávaného zařízení (jde o součet cen jednotlivých strojů, zařízení a prací).
- Svědek F. uváděl, že inzymtest předal svědku M. po podpisu předávacího protokolu, ačkoliv bylo prokázáno, že ten byl vyhotoven až dodatečně.
- Z pořízené fotodokumentace v provozovně FAGOFARMA s. r. o. vyplynulo, že fotografie žalobcem předložené za účelem prokázání faktické realizace plnění byly pořízeny v této provozovně, tedy nikoliv v místě, kde měl být inzymtest použit k testování.
- Při místním šetření u společnosti Lab&Pharma s. r. o. bylo zjištěno, že tato společnost prováděla instalační a operační kvalifikaci fermentoru dne 5. 11. 2014 u společnosti MB PHARMA s. r. o. Ačkoliv existoval rozpor ve zprávách předložených oběma společnostmi (pouze ovšem ve výrobním čísle přístroje), jednatelka společnosti popsala průběh testování tak, že bylo použito 15 l čištěné vody, do 50 ml standardního

kyselého pufru, do 50 ml standardního alkalického pufru a do 500 ml standardního odpěňovacího přípravku. Zároveň uvedla, že s nikým od žalobce nebylo jednáno.

- Na žalobcem předložených přijatých daňových dokladech deklarujících pořízení strojů a zařízení (včetně fermentoru) jsou uvedena data vystavení 30. 9. 2014 a 15. 10. 2014. Na vydaných daňových dokladech k těmto strojům a zařízením jsou uvedena data 1. 10. 2014 a 20. 10. 2014. Tato skutečnost také zpochybňuje, že by žalobce mohl realizovat testování chodu fermentoru dne 4. 8. 2014.
- Ing. F., jediný statutární zástupce a společník FAGOFARMA s. r. o. v době realizace dodání testovací látky, byl v době od 25. 10. 2012 do 31. 5. 2014 jediným statutárním zástupcem MB PHARMA s. r. o. RNDr. M., jediný statutární zástupce a společník MB PHARMA s. r. o. v době pořízení strojů a zařízení, se stal ode dne 23. 7. 2015 statutárním zástupcem i společníkem FAGOFARMA s. r. o. Obě korporace měly minimálně od srpna 2014 do listopadu 2014 provozovny na shodných adresách.
- V rámci místních šetření u odběratelů BIOTRADE s. r. o. bylo zjištěno, že u daných odběratelů byla při testování fermentorů tohoto dodavatele cena testovací látky buďto zahrnuta do celkové ceny dodávky, nebo testování nebylo vůbec prováděno (pouze zaškolení obsluhy), nebo byla validační zkouška provedena samostatně, přičemž cena použitých testovacích látek se pohybovala řádově v desetikorunách.

24. Z výše uvedených zjištění také podle názoru soudu plynou zcela relevantní a zásadní pochybnosti o tom, že by se plnění „INZYMTEST 1/2014“ mohlo uskutečnit tak, jak žalobce deklaroval (že by bylo vůbec realizováno, že by jeho hodnota mohla činit 12 915 226 Kč a vysoce tak přesahovat hodnotu testovaného zařízení, že by mohlo být realizováno dne 4. 8. 2014, jak žalobce deklaroval, apod.). Nelze souhlasit se žalobcem, že by uvedené pochybnosti neměly racionální základ nebo že by vznikly manipulací s fakty. Odvolává-li se žalobce na odbornou stránku věci a poukazuje-li na to, že úvahy žalovaného nemají odborný základ, pak soud zdůrazňuje, že pro výše uvedená zjištění nebylo potřeba žádných specifických odborných znalostí.
25. Žalobce se přitom v žalobě konkrétně vyjadřuje pouze k pochybnostem týkajícím se způsobu přepravy a skladování zboží tak vysoké hodnoty a ke zjištěnému personálnímu propojení společností FAGOFARMA s. r. o. a MB PHARMA s. r. o. a ve zbytku rozporuje hodnocení svědeckých výpovědí. Jak je patrné z výše provedeného výčtu, drtivou většinu úvah a pochybností správce daně a žalovaného žalobce vůbec nepochybňuje.
26. Co se týče personálního propojení uvedených společností, žalobce poukazuje na to, že toto propojení neexistovalo v době dodání předmětné linky. K této námitce soud poznamenává, že žalovaný ani netvrdil opak. Poukázal na zcela nestandardní výměnu statutárních orgánů a společníků uvedených společností, z čehož lze i ve spojení s tím, že obě společnosti měly v době údajné realizace sporného plnění provozovny na téže adrese, dovozovat nadstandardní vztahy těchto společností již právě v době realizace plnění. Nutno však poznamenat, že sám žalovaný zdůraznil, že tato skutečnost by sama o sobě nemohla vést k odmítnutí odpočtu daně z přidané hodnoty. Šlo pouze o jednu z dílčích indicíí, nutno podotknout jednu z těch nejméně závažných, které zpochybňovaly žalobcova tvrzení o realizaci posuzovaného plnění.

27. Co se pak týče žalobcova zdůvodnění toho, proč bylo dané plnění přepravováno a skladováno bez jakéhokoliv zabezpečení, např. proti krádeži, to se soudu jeví zcela nevěrohodné. Žalobce poukazuje na to, že „takové věci“ se vůbec nekradou, protože nemají pro nikoho užitnou hodnotu a všichni mají obavu z jejich obsahu a možných následků. Opomíjí však, že alespoň dle jím deklarované ceny, muselo mít pro něj toto zboží zcela zásadní hodnotu. Žádný racionálně jednající podnikatel by v žádném případě nenechal přepravovat zboží tak vysoké hodnoty v osobním autě bez chladicího boxu (ačkoliv v běžných podmínkách se údajně mohl inzymtest vyskytovat maximálně šest hodin), bez jakéhokoliv poučení osoby pověřené přepravou, která například zastavila na benzínové stanici a ponechala toto zboží bez dohledu na zemi za sedadlem, a skladovat je v lednici na stavbě. Nelze se spoléhat na to, že případný zloděj bude obeznámen s tím, že dané zboží pro něj nemá užitnou hodnotu, nebo že se bude obávat obsahu ampulí (stejně tak se může domnívat, že obsah je natolik specifický či nebezpečný, že mu může jeho zpeněžení přinést značný zisk). Průměrně obezřetný podnikatel nemůže při ochraně svého majetku významné hodnoty toliko spoléhat na to, že uvažování případného zloděje (jehož konkrétní motivaci, znalosti či inteligenci nemůže předvídat) bude odpovídat jeho představě o uvažování běžného zloděje.
28. Snaží-li se žalobce zpochybnit jednu zcela marginální úvahu žalovaného (že přeprava byla riziková s ohledem na to, že trasa Brno – Ostrava je známa neustálými dopravními kolizemi a omezeními), nemůže tím nijak zvrátit skutečnost, že veškeré okolnosti přepravy a skladování ve svém souhrnu budí u tak hodnotného plnění zcela zásadní pochybnosti.
29. Ve světle výše uvedených zjištění správce daně, která žalobce z převážné části ani nerozporuje, je pak nutno hodnotit svědecké výpovědi žalobcem uváděných pěti svědků, kteří podle žalobce měli potvrdit přepravu a spotřebování inzymtestu. Nejenže někteří z nich nebyli přepravě a spotřebování přítomni, ale výše uvedená zjištění prakticky vylučují, že by k plnění mohlo dojít tak, jak popisovali. Tyto výpovědi proto byly naprosto správně vyhodnoceny jako zcela nevěrohodné.
30. Jak již soud uvedl, jsou-li svědecké výpovědi vyhodnoceny jako nevěrohodné či dokonce lživé, nemohou logicky převážet nad jinými důkazními prostředky, které svědky tvrzenou skutečnost přímo či nepřímo vyvracejí. Tak tomu bylo i v projednávané věci. Krajský soud neshledal žádné pochybení žalovaného při hodnocení svědeckých výpovědí. Závěr o jejich nevěrohodnosti je založen na logické argumentaci, která odpovídá obsahu správního spisu. Nevěrohodnost zde plyne ze zcela konkrétních zjištění, která ve svém souhrnu zcela vyvracejí možnost, že by se plnění uskutečnilo tak, jak žalobce tvrdil, a která žalobce z převážné části v žalobě ani nezpochybnil.
31. Uvedené závěry nemůže zvrátit ani poukaz žalobce na porušení principu neutrality s ohledem na skutečnost, že jeho dodavatel daň řádně přiznal a odvedl. Bylo-li zpochybněno, že se deklarované plnění vůbec uskutečnilo, nemůže ani odvedení daně ze strany údajného dodavatele jakkoli zhojit pochybnosti správce daně a vést k přiznání nároku na odpočet daně u údajného odběratele.
32. Navržené důkazy nad rámec správního spisu soud neprováděl, neboť nemohly přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci. Dodatečné předkládání důkazů, které nebyly navrženy v daňovém řízení, nemůže z povahy věci nijak zvrátit závěr, že v samotném řízení žalobce neunesl důkazní břemeno. Kromě toho žalobce důkazy (knihy faktur a karty zakázky) navrhl k prokázání jeho tvrzení uváděných v bodu „II. Shrnutí stavu“,

nikoliv k bodu „III. Argumentace žalobce“. Žalobce je tedy ani neuváděl jako důkazy prokazující jím tvrzenou nezákonnost napadeného rozhodnutí. Ostatně, jak bylo uvedeno výše, pro věc nebylo podstatné, jak byly částky fakturovány a zakalkulovány do ceny zakázky, nýbrž to, zda k plnění skutečně došlo tak, jak žalobce tvrdil.

IV. Shrnutí a náklady řízení

33. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
34. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 23. ledna 2019

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu