



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **FAGOFARMA s.r.o.**, IČO: 021 32 559
sídlem Londýnská 730/59, Praha
zastoupen advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 5. 2019, čj. 21125/19/5300-21444-706361,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „finanční úřad“) vzhledem k pochybnostem o správnosti tvrzení žalobce uvedených v daňovém přiznání k dani

z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014 zahájil výzvou ze dne 25. 11. 2014 postup k odstranění pochybností. Vzhledem k tomu, že pochybnosti finančního úřadu nebyly jednoznačně odstraněny, zahájil za předmětné zdaňovací období daňovou kontrolu. Finanční úřad dospěl na základě kontrolních zjištění k tomu, že žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění (validační práce) od obchodní společnosti MB PHARMA s.r.o., IČO: 256 87 191 (dále jen „MB PHARMA“), tudíž nesplnil podmínky pro nárok na odpočet ve smyslu § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Z toho důvodu vydal finanční úřad platební výměr ze dne 31. 7. 2017, čj. 3638035/17/3003-52523-711978, kterým žalobci snížil nadměrný odpočet z hodnoty 1 633 363 Kč na výši 936 115 Kč (šlo tedy o snížení o částku 697 248 Kč).

2. Proti uvedenému platebnímu výměru podal žalobce odvolání a v nynějším řízení brojí proti rozhodnutí žalovaného, kterým bylo toto odvolání zamítnuto a platební výměr potvrzen.

II. Shrnutí žaloby

3. Žalobce uvedl, že jeho hlavní činností je vývoj a výzkum biotechnologických přípravků založených na bázi bakteriofágů, vedlejší činnost, která napomáhala činnosti hlavní, byl mimo jiné i nákup a prodej zdravotnických přístrojů. Přístroje, na kterých probíhá, či bude probíhat výroba léčivých přípravků, je nutné tzv. validovat, přičemž žalobce validaci společností MB PHARMA doložil daňovými doklady, příkazní smlouvou, validačními zprávami a vyjádřením této společnosti. Správci daně předložené důkazy nesprávně vyhodnotili. Žalovaný vzal za základ rozhodnutí skutkový stav, který nemá oporu ve spise, a jeho závěry nejsou dostatečně důkazně podloženy. Navíc pouze převzal skutkové závěry finančního úřadu.
4. Hodnocení rozsáhlých validačních zpráv bylo zaměřeno pouze na formální kontrolu drobných překlepů či chyb v datech, aniž by byly posuzovány jako celek. Závěr, že se jedná o zjevný falsifikát, je zcela nepřezkoumatelný a nesprávný. Nepřezkoumatelné je i tvrzení, že v řízení vyšlo najevo mnoho nesprávností, vzhledem k nekonkrétnímu odkazu. Nepřezkoumatelné je i tvrzení, že v kupní ceně mezi žalobcem a jeho odběratelem není validace kalkulována. Žalovaný se nevypořádal ani se všemi odvolacími námitkami.
5. Finanční úřad ani žalovaný nevyzvali žalobce, aby doložil dokumentace úplné, či v jiných kopiích, tudíž obtížná čitelnost nemůže být kladena k jeho tíži. Zároveň po žalobci nebylo vyžadováno vysvětlení rozdílných „hlaviček“ v rámci validačních zpráv. Nepochopení skutkové materie dokládá tvrzení žalovaného ohledně neprůkaznosti podpisů k realizaci plnění v září 2014. V září 2014 však byla uhrazena pouze záloha a poskytování služeb probíhalo postupně až do II. kvartálu roku 2016 v souladu s příkazní smlouvou.
6. Pakliže žalobce přístroje používá, je zřejmé, že validace musela být provedena. Tuto skutečnost žalovaný zcela pominul.
7. Postup k odstranění pochybností byl zahájen nezákonně, jelikož výzva neobsahovala dostatečně konkrétní vyličení pochybností finančního úřadu.
8. Vzhledem k uvedenému žalobce navrhl, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

9. Žalovaný uvedl, že žalobce bagatelizuje zjištění finančního úřadu. Finanční úřad zjistil, že validační dokumentace obsahuje hlavičku žalobkyně, nikoliv společnosti MB PHARMA. Dále bylo zjištěno, že text jednotlivých validačních zpráv není šitý na míru konkrétním přístrojům. V jiném dokumentu bylo zjištěno uvedení nesprávných dat, která navíc nevypovídají o uskutečnění plnění v září 2014.
10. Závěr o falsifikátu zprávy o kvalifikaci byl dostatečně zdůvodněný a má podklad ve spise. Žalovaný rovněž popsal řadu nesrovnalostí, které vyšly najevo a o kterých hovoří v bodě 35 napadeného rozhodnutí. Rovněž dostatečně zdůvodnil závěr, že validace nebyla kalkulována v kupní ceně mezi žalobcem a jeho odběratelem.
11. Údaj o tom, že data předložených dokumentů nesvědčí o tom, že by došlo k plnění v září 2014, žalobce vytrhává z kontextu.
12. Institut esenciálních výdajů je spojen s právní úpravou a judikaturou týkající se daní z příjmů, nikoliv daně s přidané hodnoty či odpočtu daně z přidané hodnoty. Tato argumentace tedy není přílehavá. Žalovaný dospěl k závěru, že jedna dokumentace byla prokazatelně zfalšovaná a ostatní dokumenty, které byly čitelné, obsahovaly různé nesrovnalosti uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdanitelné plnění bylo nutno brát jako jeden celek, jelikož žalobce nedoložil žádnou kalkulaci validačních prací, tudíž je nebylo možné posuzovat jako dílčí plnění.
13. Výzva k odstranění pochybností byla způsobilá splnit svůj základní účel, tj. informovat žalobce o pochybnostech, které finanční úřad o údajích z daňového přiznání měl.
14. Vzhledem k uvedenému navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

IV. Posouzení věci soudem

15. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí finančního úřadu vydané v prvním stupni včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
16. Spor mezi účastníky se týká toho, zda se žalobci podařilo prokázat, že se fakticky uskutečnilo zdanitelné plnění spočívající ve validacích zdravotnických přístrojů, resp. zda tato plnění fakticky přijal. Jádrem žalobních bodů spočívá v rozporování hodnocení důkazů provedeného správcem daně, nicméně žalobce namítal i nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a procesní vady (nezákonnost výzvy k odstranění pochybností a nevyzvání k odstranění vad předložené dokumentace).
17. Předně se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností, přičemž část námitek žalobce uplatnil v obecné podobě (nevypořádání odvolacích námitek, rozpor se spisovým materiálem). Obsah a kvalita žalobního bodu však předurčuje míru podrobnosti, s níž soud přistoupí k jeho vypořádání (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54). V této míře obecnosti soud námitku důvodnou neshledal, jelikož závěry napadeného rozhodnutí jsou srozumitelně zdůvodněny a opírají se o podklady obsažené ve spise.
18. Dále žalobce uvedl, že nelze přezkoumat několik konkrétních úvah žalovaného. Soud dospěl k opačnému závěru, jelikož konstatování o falsifikátu, o řadě nesprávností předložených dokumentů i konstatování o nezakalkulované ceně validace v kupní ceně

uzavřené s odběratelem žalobce jsou z pohledu soudu řádně, resp. detailněji než naznačuje žalobce, odůvodněna, tudíž je lze v nynějším řízení bez potíží přezkoumat.

19. Soud se následně k námitce žalobce zabýval charakterem výzvy k odstranění pochybností ze dne 25. 11. 2014, kterou finanční úřad zahájil řízení o odstranění pochybností. Podmínkou pro postup podle § 89 daňového řádu je existence konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, jež musí být ve výzvě k odstranění pochybností vyjádřena způsobem umožňujícím daňovému subjektu na ni adekvátně reagovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, čj. 10 Afs 22/2016-39). 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. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, jsou-li v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu. Naopak za nedostatečnou je v tomto směru považována úvaha opírající se pouze o samotnou výši nadměrného odpočtu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, čj. 8 Afs 76/2015-58, zejm. bod 41).
20. Soud dává za pravdu žalobci, že výzva je v tomto ohledu značně nekonkrétní a vychází z vysokého nadměrného odpočtu, aniž by byla založena na konkrétních skutkových okolnostech, či ekonomickém srovnání. Ve výzvě je sice dále odkazováno na to, že pochybnosti finančnímu úřadu vznikly nejenom na základě samotného daňového přiznání, ale zároveň i na základě místního šetření ze dne 31. 10. 2014, nicméně konkrétní pochybnosti plynoucí z tohoto šetření ve výzvě zmíněny nejsou (a ve spise není obsažen ani protokol, který by provedení tohoto úkonu zachycoval). Dále finanční úřad pochybnosti vysvětlil tím, že mu nebyly předloženy originály podkladů, na jejichž základě by bylo možné ověřit skutečný stav věc. Ve zcela obecné rovině konstatoval pochybnosti o původu zboží. Výzva dle soudu požadavkům zákona (konkretizovaným judikaturou) skutečně nevyhovuje, jelikož je velmi obecná a žalobce z ní nemohl zjistit, kterých skutkových okolností se pochybnosti týkají (jinými slovy řečeno, z výzvy vyplývají pouze nekonkretizované pochybnosti o „naplnění podmínek pro uplatnění takto vysokého nadměrného odpočtu“).
21. Soud však nedal za pravdu žalobci v tom, že by výše uvedené mělo mít vliv na realizovanou daňovou kontrolu, z ní plynoucí závěry a v konečném důsledku i na napadené rozhodnutí. Lze vyjít například ze závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2018, čj. 6 Afs 383/2017-26, v němž bylo mimo jiné uvedeno, že *postup k odstranění pochybností může být „překlopen“ do daňové kontroly, pokud vyvstanou podmínky, které zahájení daňové kontroly odůvodňují. Nezákonnost výzev k odstranění pochybností ani případná nezákonnost samotného postupu k odstranění pochybností nemají automaticky za následek nezákonnost jiného postupu, v projednávané věci daňové kontroly. Vždy je nutné zkoumat konkrétní okolnosti v té které věci. Obecně tedy platí, že nezákonnost postupu k odstranění pochybností bez dalšího nevylučuje následně zahájení daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu, pokud konkrétní okolnosti daného případu zahájení daňové kontroly ve vymezeném rozsahu odůvodňují.*

Následnou daňovou kontrolu by bylo možné označit za nezákonnou např. tehdy, pokud by byly výzvy k odstranění pochybností vydány až po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, případně nesplňovaly náležitosti kvalifikovaného úkonu a nemohly tedy účinně prodloužit lhůtu pro vyměření daně a tím i pro provádění daňové kontroly. Stejně tak je nezákonným

zásahem zahájení daňové kontroly za situace, kdy jsou všechny pochybnosti postaveny najisto již v průběhu postupu k odstranění pochybností, a daňová kontrola by tak sloužila jen k svévolnému provádění ve věci nadbytečných úkonů, které se samotnou daňovou povinností nesouvisejí. Nezákonnost daňové kontroly byla konstatována i v situaci, kdy její zahájení bylo důsledkem ignorování právně relevantních podání daňového subjektu v průběhu postupu k odstranění pochybností.

22. Předně soud uvádí, že žalobce tento žalobní bod uplatňuje poprvé až v řízení před soudem, v řízení před správcí daně nevznášel procesní námitky ani proti vedení následné daňové kontroly. Tato okolnost dle soudu nasvědčuje spíše účelovosti uplatněného žalobního bodu, nikoliv skutečnému dotčení žalobcových procesních práv v důsledku obecné výzvy k odstranění pochybností. Dle soudu byly podmínky pro zahájení daňové kontroly splněny (potřeba rozsáhlého dokazování zaměřeného na faktickou realizaci přijatých a poskytnutých zdanitelných plnění) a z hlediska uplatněného žalobního bodu považuje za podstatné, že v jejím rámci byl žalobce výslovně vyzván k prokázání faktického přijetí zcela konkrétních (mimo jiné i nyní sporných) zdanitelných plnění (výzva ze dne 13. 6. 2016 k prokázání skutečností).
23. Nedůvodnost žalobního bodu lze obecně shrnout tak, že v daňovém procesním právu není aplikována „doktrína ovoce z otráveného stromu“ (tudíž vada procesního charakteru nepůsobí sama o sobě nepoužitelnost všech závěrů plynoucích z navazujících procesů) a žalobce byl s konkrétními pochybnostmi finančního úřadu v průběhu daňové kontroly jednoznačně seznámen (vada tedy byla zhojena). V jiném směru žalobce nezákonnost daňové kontroly netvrdil.
24. Dále se soud zabýval hodnocením důkazů. Skutkový závěr plynoucí z napadeného rozhodnutí lze stručně shrnout následovně. Mezi dokumenty (validační zprávy) předloženými žalobcem byl identifikován jeden falsifikát, přičemž u několika dalších dokumentů byly identifikovány nesrovnalosti takového charakteru, že ve spojení se zjištěným falsifikátem vedly žalovaného (potažmo finanční úřad) k závěru, že ani ony nemají potenciál prokázat faktické přijetí plnění – tj. validačních prací, které měla poskytnout společnost MB PHARMA. Faktické přijetí plnění přitom výslovně nevyplývalo ani z jiných předložených důkazů.
25. Žalobce z části pouze obecně zpochybnil klíčové závěry, když namítal jejich nepřezkoumatelnost. Soud již výše konstatoval, že tyto závěry přezkoumatelné jsou a zároveň je považuje (v kontextu žalobního bodu) za logické a správné. Zjištění ohledně falsifikátu se týkalo zprávy o kvalifikaci č. 8094 k Bioreктору Infors AG Techfors S 30 L. Žalovaný poukázal na to, že podpisy na první straně oddílu „Formulář kvalifikace č. 8094“ se odlišují od podpisů na následujících stranách tohoto oddílu. Dále bylo v celém dokumentu odkazováno na metodiku odlišné obchodní společnosti Lab & Pharma, spol. s r.o., IČO: 158 91 194 (dále jen „společnost Lab Pharma“), která dle zjištění finančního úřadu provedla kvalifikaci předmětného stroje, avšak s jiným výrobním číslem a pro jiného zákazníka. Zároveň bylo zjištěno, že zmiňovaná metodika nemohla být využívána k validaci jiným subjektem. V neposlední řadě bylo poukazováno na podezřelé podobnosti mezi zprávou předloženou žalobcem jako důkaz a zprávou vypracovanou společností Lab Pharma. Nešlo tedy pouze o použití podobné šablony (jak naznačuje žalobce), závěr o falsifikátu byl komplexněji podložený a soud s hodnocením uvedených zjištění souhlasí.

26. Žalobce část přístrojů prodal obchodní společnosti eNZi.cz s.r.o., IČO: 285 85 011. Žalovaný hodnotil uzavřenou kupní smlouvu související doklady, přičemž shledal, že z nich žádným způsobem výslovně nevyplývalo, že se jedná o prodej strojů, na kterých již ke dni prodeje byly provedeny příslušné validační práce. Jinými slovy validace nebyla v kupní ceně výslovně kalkulována, resp. z uvedených dokumentů nevyplýval opak. I s tímto zhodnocením se soud ztotožnil a nesdílí názor žalobce, že by nebylo zřejmé, z jakých důkazů žalovaný při formulaci tohoto závěru vycházel.
27. Z hlediska dalších nesprávností lze rekapitulovat, že část dokumentace byla vyhotovena s hlavičkou deklarovaného dodavatele a část s hlavičkou žalobce (s tím, že tato skutečnost je hodnocena v jeho neprospěch byl žalobce seznámen při projednání zprávy o daňové kontrole, tudíž to pro něho nemohlo být překvapivé, jak naznačuje v žalobě), schvalující podpis nelogicky předcházela dni provedení instalační kvalifikace apod. Dále soud považuje za podstatné, že žalobce měl být dle svého tvrzení vlastníkem předmětných strojů i v době validace, nicméně předložená dokumentace tomu nedopovídá (v některých případech došlo k validaci dle uvedeného data, až po prodeji stroje). Lze souhlasit s tím, že uvedené nesprávnosti a rozpory by samy o sobě nemusely vést k zásadním pochybnostem o faktickém přijetí zdanitelného plnění. Nicméně ve vzájemné vazbě zejména se zjištěným falsifikátem byly pochybnosti o jejich průkaznosti důvodné.
28. Vzhledem k vývoji daňové kontroly bylo na žalobci, aby předložil důkazy prokazující faktické přijetí nyní sporných plnění. Pokud u některých dokumentů předložil pouze jejich části, popřípadě je předložil nečitelné, jde to v zásadě k jeho tíži (jelikož žalobce nese v daném případě důkazní břemeno). Pokud by na tom měl záviset závěr správců daně, měl by žalobce dostat příležitost na shledanou nečitelnost reagovat. V nynějším případě na tom však závěr správců daně nezávisel. Důkazní hodnota předložených dokumentů totiž byla popřena primárně s odkazem na vady vyplývající z částí předložených a čitelných. Za takové situace nemělo smyslu, aby byl žalobce v tomto směru speciálně vyzván k doplnění (či odstranění vad), jelikož by to na přijatém závěru nemohlo ničeho změnit. Nadto je nutno zdůraznit, že žalobce byl s hodnocením důkazů řádně seznámen, přičemž shledané nesrovnalosti nijak nevysvětlil.
29. Z příkazní smlouvy vyplývalo, že žalobce měl s deklarovaným dodavatelem MB PHARMA uzavřený závazek na dobu určitou od 1. 9. 2014 do 30. 6. 2016, jehož předmětem bylo zpracování validační dokumentace pro skupinu strojů. Nicméně žalovaný správně uvedl, že existence této smlouvy neprokazuje, že k deklarovanému plnění fakticky došlo. K tomu soud dodává, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že si žalovaný byl vědom ujednaného časového rámce, ve kterém mělo být plnění realizováno. Jeho okrajové konstatování, že data z roku 2015 ostatně neprokazují realizaci plnění v září 2014 (ač plnění mělo být realizováno dle smlouvy až do 30. 6. 2016) lze i dle soudu považovat za nepřiléhavé. Nejedná se však o vadu, která by měla vliv na přijatý závěr, resp. na zákonnost napadeného rozhodnutí.
30. Soud se přiklonil i k tomu, že deklarované zdanitelné plnění bylo nutné považovat za jedno plnění (ačkoliv mělo jít o zpracování dokumentace pro několik strojů), jelikož žalobce v řízení nedoložil kalkulaci na jednotlivé stroje (i příkazní smlouva je uzavřena na souhrnnou částku). Soud nepovažuje za důvodnou ani argumentaci odkazující na tzv. esenciální výdaje, jelikož zpochybněním předložených podkladů byla (vzhledem tomu, že plnění je posuzováno jako jeden celek) zpochybněna fakticita celého plnění. V nynějším

případě tedy vzhledem ke zpochybnění předložených důkazů nebylo prokázáno, že by se plnění v nějakém (nezbytném) rozsahu skutečně realizovalo.

V. Závěr a náklady řízení

31. Při přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud shledal podanou žalobu jako nedůvodnou. Proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
32. O náhradě nákladů soudního řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto dle úspěchu ve věci (srov. § 60 odst. 1 soudního řádu správního). Právo na náhradu nákladů řízení náleží plně úspěšnému žalovanému, ale vzhledem k tomu, že mu nevznikly náklady přesahující jeho běžnou administrativní činnost, nebyla mu náhrada přiznána.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 19. února 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu