



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Andrey Veselé a Mgr. Jany Jurečkové ve věci

žalobce

BIOTRADE s.r.o.,
se sídlem Šlikova 287/20, 169 00 Praha 6,

zastoupený: Euro-Trend s.r.o.,
se sídlem Senovážné náměstí 978/23, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2018, č. j. 35815/18/5300-22442-711492,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2015 vykázal nadměrný odpočet DPH ve výši 1 097 449 Kč. Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční úřad“) jakožto správci daně nicméně vznikly pochybnosti o průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních, tedy zda žalobce nárok na odpočet DPH uplatnil v souladu s §§ 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Z tohoto důvodu finanční úřad s žalobcem zahájil postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu. Z důvodu, že tento postup k odstranění pochybností nevedl, zahájil následně finanční úřad daňovou kontrolu, která byla v souladu s § 88 odst. 4 daňového řádu ukončena dne 10. 1. 2017 (viz zpráva o daňové kontrole č. j. 2752236/16/2006-60562-109264 z tohoto dne).
2. Finanční úřad za problematické považoval následující obchodní transakce, jíž byl žalobce účasten: Spol. HPST s.r.o. na základě objednávky dodala v prosinci 2014 analytické přístroje a zařízení spol. FAGOFARMA s.r.o., ta je následně prodala žalobci, ten je následně prodal konečnému odběrateli, spol. MB PHARMA s.r.o. Tato obchodní transakce budila u finančního úřadu pochybnost z toho důvodu, že společnosti FAGOFARMA s.r.o. a MB PHARMA s.r.o. byly personálně propojené a při přebírání zboží první z nich vystupovala zaměstnankyně druhé společnosti. Dále finanční úřad považoval za problematickou související obchodní transakci spočívající v tom, že spol. MB PHARMA s.r.o. dodala spol. FAGOFARMA s.r.o. kolagenázu. Tato spol. ji následně prodala žalobci, ten uvedenou kolagenázu neměl využít k dalšímu prodeji, ale měl ji spotřebovat při kalibraci a validaci analytických přístrojů a zařízení, které dodával právě spol. MB PHARMA s.r.o. (právě tato spol. tedy měla být ve výsledku konečným odběratelem uvedené kolagenázy).
3. Finanční úřad tedy odpočet DPH odvedené žalobcem v rámci výše uvedených transakcí neuznal. Dne 16. 2. 2017 proto vydal v návaznosti na zprávu o finanční kontrole platební výměr na DPH, č. j. 1105258/17/2006-51524-110971, kterým žalobci s ohledem na neuznaný odpočet daně vyměřil za zdaňovací období leden 2015 DPH ve výši 4 131 551 Kč (dále jen „platební výměr“).
4. Žalobce následně platební výměr napadl odvoláním. Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 10. 8. 2018, č. j. 35815/18/5300-22442-711492, platební výměr změnil tak, že uznal část žalobcem nárokováného odpočtu DPH, a snížil tedy vyměřenou daňovou povinnost na 2 031 551 Kč (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalovaný předně ve svém rozhodnutí dospěl k jinému závěru stran první z uvedených obchodních transakcí týkající se nákupu a následného dodání analytických přístrojů a zařízení konečnému odběrateli. U této transakce dospěl žalovaný k závěru, že odpočet DPH byl uplatněn v souladu s podmínkami stanovenými v §§ 72 a 73 ZDPH, a je tedy třeba ho uznat (právě toto odlišné posouzení vedlo žalovaného ke změně platebního výměru). Naopak u druhé transakce, která měla spočívat v nákupu a následném spotřebování kolagenázy při kalibraci a validaci dodávaných analytických přístrojů a zařízení žalovaný potvrdil stanovisko finančního úřadu.

5. Právě ve vztahu k této druhé transakci žalovaný uvedl, že žalobce neprokázal, že uvedenou kolagenázu skutečně použil v rámci svých ekonomických činností, jinými slovy neprokázal své tvrzení, že uvedená kolagenáza byla skutečně použita při kalibraci a validaci dodávaných analytických přístrojů (tedy při jejich řádném nastavení a přípravě k provozu při dodání spol. MB PHARMA s.r.o.). Žalobce přitom v této otázce v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu tížilo důkazní břemeno. Žalovaný argumentoval tím, že neodpovídá množství kolagenázy, které je uvedeno v objednávce č. 14J00026 a na faktuře č. 115002, které předložil žalobce na jedné straně a na shodně označených dokladech, které na základě dožádání finančního úřadu předložila spol. FAGOFARMA s.r.o. Dále u něj vzbuzovala pochybnost ta skutečnost, že pořizovací cena kolagenázy byla v nepoměru k ceně, za kterou měly být dodány analytické přístroje a zařízení (cena kolagenázy měla převyšovat cenu samotných přístrojů). Žalovaný dále vycházel z vyjádření dodavatele analytických přístrojů a zařízení, spol. HPST s.r.o., ze dne 31. 3. 2016, který na výzvu finančního úřadu k poskytnutí informací uvedl, že žádný z dodávaných přístrojů nepoužívá pro zprovoznění nebo ověření kolagenázu, spol. HPST s.r.o. tuto chemikálií za účelem zprovoznění přístrojů, kalibračních a validačních procesů nenakupovala a přístroje, které dodal odběrateli (spol. FAGOFARMA s.r.o.), byly po provedení instalačních a operačních procedur plně funkční. Dále vycházel z dokumentů k servisním zakázkám vystaveným právě spol. HPST s.r.o., ze kterých vyplývá, že dne 6. 1. 2015 byly dva dodané přístroje techniky této společnosti vybaleny z krabic a instalovány, přičemž byla provedena kontrola funkčnosti, spuštěny a provedeny instalační a operační kvalifikace a rovněž zaškolení personálu. V těchto zprávách také bylo konstatováno, že uvedené přístroje jsou funkční a v pořádku.
6. Žalovaný dále neuznal některé důkazy předložené žalobcem, neboť tyto důkazy podle něj buďto vůbec nesvědčí o tom, že uvedená kolagenáza byla užita v souvislosti s kalibrací a validací analytických přístrojů a zařízení; nebo se jedná o důkazy, které nejsou v kontextu ostatních podkladů hodnověrné. Tak žalovaný konstatoval ve vztahu k žalobcem předloženým validačním dokumentacím, které se vztahují k provedení hardwarové instalační kvalifikace u dvou přístrojů dne 29. 1. 2015, resp. 31. 1. 2015. Z těchto dokumentací vyplývá, že při k provedení hardwarové instalační kvalifikace bylo vyžadováno použití kolagenázy. Žalovaný k těmto dokumentům uvedl, že jsou opatřeny třemi nečitelnými podpisy a není z nich tedy možno identifikovat, kým byly vyhotoveny. Tato skutečnost vzbuzuje v celkovém kontextu případu pochybnost, zda uvedené dokumentace byly skutečně vypracovány žalobcem a zda údaje v nich uvedené vůbec odpovídají skutečnosti.
7. Žalobce se s tímto závěrem neztotožnil a proti uvedenému rozhodnutí podal dne 10. 10. 2018 k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu podle § 65 s. ř. s.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

8. Žalobce proti napadenému rozhodnutí namítá zaprvé, že žalovaný neuznal nárok na odpočet DPH na vstupu u dodané kolagenázy s odkazem na to, že žalobce neunesl důkazní břemeno v tom, že nakoupenou kolagenázu použil v rámci svých ekonomických činností. U finančního úřadu nicméně byla primárním důvodem doměření daně skutečnost, že kolagenázu dodavatel žalobce pořídil od jeho následného odběratel. O této skutečnosti ale žalobce nevěděl, ani vědět nemohl.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

9. Zadruhé namítá, že finanční úřad dovozoval nevěrohodnost použití kolagenázy zřejmě pouze z odpovědi dovozce přístrojů, která měla dle zprávy o daňové kontrole znít: „Žádný z dodávaných přístrojů nepoužívá pro zprovoznění, kalibrační a validační procesy zmiňovanou kolagenázu.“ Toto tvrzení ve zprávě o daňové kontrole nicméně nemá oporu ve spise, když dovozce konstatoval pouze, že a) kolagenáza není nutná ke zprovoznění a b) že sám kolagenázu za tímto účelem nepoužívá.
10. Zatřetí namítá, že mu žalovaný nedal prostor pro reakci na změnu právního názoru spočívající v tom, že na rozdíl od zprávy o daňové kontrole, ve které byl popsán řetězec obchodních transakcí ve vztahu k dodávané kolagenáze, žalovaný argumentuje neunesením důkazního břemene.
11. Začtvrté namítá, že žalovaný svým postupem kryje nesprávný postup finančního úřadu, který virtuálně vytváří daňovou povinnost bez ohledu na provedená skutková zjištění a za situace, kdy celá transakce neměla za následek poškození státního rozpočtu z titulu neodvedení DPH.
12. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 29. 11. 2018 ke vzneseným žalobním námitkám uvedl následující: Ke druhé žalobní námitce uvedl, že odpověď spol. HPST s.r.o. má oporu ve správním spisu; současně doplnil, že napadené rozhodnutí není založeno pouze na této odpovědi, ale na vícero důkazech či indiciích, které ve svém souhrnu odůvodňují to, jak žalovaný rozhodl. Ve zbytku žalovaný odkázal na svou argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí nebo tuto argumentaci opakoval. Závěrem žalovaný dodává, že žalobní námitky jsou formulovány značně obecně, přičemž žalobce nerozporuje to nejzásadnější, tedy to, že neprokázal, že nakoupenou kolagenázu použil v rámci uskutečňování svých ekonomických činností.

III.

Posouzení žaloby

13. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobcem vymezených námitek, vycházel přitom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl městský soud bez nařízení jednání, neboť žalovaný s takovým postupem vyslovil souhlas a žalobce se k možnosti takového postupu ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřil.
14. Žaloba není důvodná.
15. Městský soud předně konstatuje, že žalobcem uplatněné žalobní námitky jsou jen velmi obecné a ve vztahu k napadenému rozhodnutí poměrně dílčí povahy. Městský soud je tedy vypořádal ve stručnosti; věnovat se jim mohl pouze v míře obecnosti, v jaké je sám žalobce vznesl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31). Městský soud připomíná, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128).
16. Městský soud se nejprve zabýval první žalobní námitkou. V té žalobce uvedl, že finanční úřad ani žalovaný své rozhodnutí nezaložili na okolnosti, že uvedenou kolagenázu

dodavatel žalobce pořídil od následného odběratele žalobce. Důvodem, pro který finanční úřad ani žalovaný odpočet DPH za uvedenou kolagenázu neuznali, byl ten, že žalobce neprokázal použití této kolagenázy pro svou ekonomickou činnost, konkrétně že neprokázal, že kolagenáza skutečně byla použita pro uvedení dodávaných analytických přístrojů a zařízení do provozu, jak žalobce tvrdil. Z uvedeného důvodu tedy nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 ZDPH. Tato skutečnost vyplývá jak z napadeného rozhodnutí, tak ze zprávy o finanční kontrole ze dne 10. 1. 2017.

17. Žalovaný v této souvislosti v napadeném rozhodnutí přiléhavě rekapituluje právní základ případu, když uvádí, jaké jsou podmínky pro nárok na odpočet DPH. Ust. § 72 odst. 1 ZDPH stanoví hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH; podle tohoto ustanovení je *plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení.* Pro přiznání nároku na odpočet DPH je poté plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi, jak stanoví § 73 odst. 1 ZDPH. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84, tak: *„Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Stěžovatel nárok na odpočet daně uplatnil před správcem daně a byl proto povinen k výzvě správce daně uplatněný nárok jednoznačně prokázat.“*
18. Dále se městský soud zabýval druhou žalobní námitkou týkající se rozporu mezi vyjádřením spol. HPST s.r.o. založeným ve správním spisu a rekapitulací tohoto vyjádření v napadeném rozhodnutí, resp. závěry, které z tohoto vyjádření žalovaný vyvodil.
19. Městský soud za účelem posouzení této žalobní námítky rekapituluje obsah vyjádření spol. HPST s.r.o. ze dne 31. 3. 2016, kterým odpověděla na výzvu finančního úřadu. Na otázku, zda se ke zprovoznění přístrojů používá jako spotřební materiál kolagenáza a pokud ano, tak v jaké množství, odpověděla: *„Žádný z dodávaných přístrojů nepoužívá pro zprovoznění / ověřování zmiňovanou kolagenázu.“* Na další otázku, zda dotazovaná společnost kolagenázu nakupuje za účelem zprovoznění přístrojů, kalibračních a validačních procesů, odpověděla: *„Ne, společnost HPSA toto chemikálii nekupuje za účelem zprovoznění přístrojů, kalibračních a validačních procesů.“* Na poslední otázku zda dodávané přístroje byly plně funkční, uvedla: *„Ano přístroje byly plně funkční.“*
20. Městský soud konstatuje, že není rozpor mezi vyjádřením spol. HPST s.r.o. ze dne 31. 3. 2016, tak jak je založeno ve správním spisu, a tím, jak je rekapitulováno v napadeném rozhodnutí, zejména v jeho bodě 32. Zhodnocení tohoto důkazu je potom provedeno v bodě 38 napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný zdůrazňuje, že vyjádření spol. HPST s.r.o. není možno pojímat absolutně (že z něj nelze dovodit, že vůbec není možné ke kalibračním a validačním procesům užít kolagenázu). Žalovaný v napadeném rozhodnutí nicméně svůj celkový závěr stran odpočtu DPH ve vztahu k uvedené kolagenáze podpořil celou řadou důkazů a dílčích indicií; vyjádření spol. HPST s.r.o. jednak nebylo žalobcem

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

v průběhu řízení nijak hodnověrně rozporováno, současně se nejednalo o rozhodný důkaz, na kterém by byly závěry žalovaného postaveny.

21. Dále se městský soud zabýval třetí žalobní námitkou, kterou se žalobce ohradil proti změně právního názoru v průběhu odvolacího řízení, se kterou nebyl před vydáním napadeného rozhodnutí seznámen a na kterou tak neměl možnost reagovat.
22. Městský soud k této námitce uvádí, že v průběhu odvolacího řízení nedošlo k žalobcem uváděné změně právního názoru či jiné zásadní úpravě či změně zacílení právní argumentace oproti tomu, co uvedl finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 1. 2017. Finanční úřad v této zprávě jednoznačně vyjádřil pochybnosti stran toho, zda se uskutečnilo zdanitelné plnění spočívající v užití kolagenázy při kalibraci a validaci analytických přístrojů a zařízení, čili zda žalobce uvedenou kolagenázu použil v rámci své ekonomické činnosti. Jediná změna právního názoru, ke které skutečně v rámci odvolacího řízení došlo, se týkala jiné záležitosti, a sice obchodní transakce spočívající v nákupu a prodeji analytických přístrojů a zařízení, nikoliv ve vztahu k obchodní transakci s kolagenázou. Uvedená změna právního názoru ale byla provedená ve prospěch žalobce (viz rekapitulace v bodě 4 shora); žalovaný tak vyhověl jeho žalobní námitce. Žalobce tímto postupem nebyl na svých procesních právech nijak zkrácen.
23. Čtvrté žalobní námitce městský soud také nemohl přisvědčit. Žalovaný náležitě odůvodnil, proč nemohl uznat žalobcem uplatňovaný nárok na odpočet DPH; v jeho postupu tedy nelze spatřovat žádnou svévoli vedenou snad snahou zakrýt předchozí pochybení finančního úřadu. Pokud žalobce uvádí, že jím prováděné ekonomické transakce nijak nepoškodily státní rozpočet, potom městský soud konstatuje, že by se tak mohlo stát právě v případě, že by žalobci byl uznán nárok na odpočet DPH za plnění, které bylo pouze fiktivní, a u kterého tak nebylo prokázáno, že k němu skutečně došlo.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

24. Vzhledem k tomu, že městský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
25. O nákladech řízení městský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož žalobce neměl ve věci úspěch, nepřiznal mu soud náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který měl ve věci plný úspěch, potom nevznikly náklady převyšující náklady běžné úřední činnosti. Ani jemu tudíž městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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.

Praha dne 24. března 2021

JUDr. Slavomír Novák v.r.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.