



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **eNZi.cz s. r. o.**, se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, zastoupen JUDr. Pavlem Dvorským, advokátem se sídlem nám. T. G. Masaryka 588, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, **za účasti**: Smrčka a Kubálek, v. o. s., se sídlem Opatovická 159/17, Praha 1, insolvenčního správce žalobce, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 1. 2019, č. j. 31 Af 50/2017 - 64,

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.
- III. Osoba zúčastněná na řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[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 (dále jen „DPH“) z titulu přijetí plnění „INZYMTEST 1/2014“ za částku 12 915 226 Kč od dodavatele FAGOFARMA s. r. o. (dále jen „FAGOFARMA“). 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.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem ze dne 23. 1. 2019, č. j. 31 Af 50/2017 - 64.

[3] Jako nedůvodnou vyhodnotil krajský soud obecnou námitku žalobce, že se žalovaný nevypořádal s jeho argumentací uplatněnou v odvolání. Krajský soud 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.

[4] Také námitku, že celé daňové řízení bylo zahájeno na základě nezákonné výzvy, která neobsahovala konkrétní pochybnosti, krajský soud neshledal důvodnou. Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 21. 10. 2014, č. j. 1739930/14/3310-05301-800737, správce daně uvedl zcela konkrétní skutečnosti, které u něj vyvolaly pochybnosti o tom, že se žalobcem deklarované plnění uskutečnilo, a že je tedy příslušné daňové přiznání správné a pravdivé. 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 judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[5] Podle názoru krajského soudu nejsou důvodné ani námitky, jimiž žalobce brojil proti samotnému hodnocení skutkového stavu (zejména svědeckých výpovědí) ze strany žalovaného a proti jeho závěru, že neunesl důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Žalobce nárok na odpočet DPH z titulu přijetí plnění „INZYMTEST 1/2014“ primárně prokazoval dokladem č. 201400011 ze dne 31. 7. 2014, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 7. 2014, vystaveným dodavatelem FAGOFARMA a dále smlouvou o dílo ze dne 23. 6. 2014 uzavřenou mezi žalobcem a odběratelem MB PHARMA s. r. o. (dále jen „MB PHARMA“), 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 splnil svou prvotní důkazní povinnost. Správce daně nicméně předložil 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 zcela správně správcem daně vyhodnoceny jako naprosto nevěrohodné. 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

pokračování

vyvracejí možnost, že by se plnění uskutečnilo tak, jak žalobce tvrdil, a která žalobce z převážné části v žalobě ani nezpochybnil.

III.

[6] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně posoudil otázku pořízení testovací látky INZYMTEST od společnosti FAGOFARMA, když v podstatě zopakoval argumenty žalovaného uvedené v jeho rozhodnutí. Žalovaný a stejně tak i krajský soud založili své pochybnosti zejména na výši částky za pořízení této testovací látky, která byla podle nich nepřiměřená vzhledem k celkové hodnotě stroje, na který byla tato testovací látka použita. Takové tvrzení je však vytrženo z kontextu celé dodávky. Dodáno bylo celkem 27 strojů za cenu uvedenou na předložené kartě celé zakázky. Dílo je třeba vnímat jako celek a karta zakázky byla předložena krajskému soudu i proto, aby si mohl utvořit komplexní představu o tom, co celá zakázka obsahovala a jaká byla její celková hodnota. V rámci celého testování linky (tedy všech komponentů, nikoliv jen fermentoru) byla testovací látka INZYMTEST spotřebována. Cena této testovací látky pak byla zakalkulována i do ceny celého zařízení, nikoliv jenom do ceny fermentoru, který nebyl v žádném případě dodáván samostatně, ale pouze jako jedna z komponent celého zařízení, resp. celé linky, tudíž tato cena se v kontextu celé zakázky nejeví jako nepřiměřená.

[8] Stěžovatel dále poukázal na to, že existenci plnění potvrdili všichni předvolaní svědci, dodavatel FAGOFARMA řádně z tohoto plnění DPH odvedl, přijetí plnění a vlastní provedení testu potvrdil i odběratel MB PHARMA. Plnění bylo řádně zapláceno i přes bankovní účet. Za této situace nebyl stát žádným způsobem poškozen, neboť všechny subjekty si řádně splnily své povinnosti.

[9] Krajský soud se rovněž dostatečně nezabýval otázkou rozporů ve výpovědích svědků. Všichni svědci se shodli na tom, že INZYMTEST v deklarovaném množství existoval a že byl dodán na místo testování, tedy do Fakultní nemocnice Ostrava. Rovněž se shodli, jak celá doprava probíhala. Drobné rozpory ve svědeckých výpovědích byly spíše subjektivního charakteru, tedy závislé na tom, jak kdo ze svědků danou situaci vnímal. Žalovaný pak odvozuje neexistenci předmětného plnění mimo jiné i od skutečnosti, že někteří zúčastnění si neplnili své povinnosti a nakládali s předmětným zbožím nedbale. Taková skutečnost však není schopna vyvrátit tvrzení stěžovatele a svědků, že plnění existovalo a že bylo předáno k testování. Ani skutečnost že pracovník technických služeb nepřepočítal prázdné skleněné ampule, nemůže vyvrátit tvrzení stěžovatele. Je třeba zdůraznit, že se nejednalo o nebezpečný odpad, ale pouze o prázdné a vymyté skleněné ampule.

[10] Rozpory na papírových dokumentech nemohou dostatečně zpochybnit věrohodné výpovědi svědků, neboť se jedná o důkazní prostředky pouze formální povahy. Pokud by dodání bylo pouze fiktivní, jak se snaží tvrdit žalovaný, zcela jistě by při takové hodnotě plnění právě tyto „papírové“ důkazy byly v bezvadném pořádku. Projednávaná situace pak ukazuje spíše na to, že když bylo zboží fakticky dodáno na místo, osoby na tom

zúčastněné již doklady vyplnily spíše formálně bez důrazu na jejich bezvadnost. Data uvedená na dokladech za pořízení strojů (včetně fermentoru), jsou pak daty, kdy byly stroje předány po jejich instalaci. Před tímto datem byly tyto stroje již fyzicky u stěžovatele, když probíhala jejich instalace a zkušební provoz.

[11] Stěžovatel dále nesouhlasil s žalovaným i krajským soudem v tom, že dodavatel i odběratel stěžovatele byli personálně propojeni. V srpnu roku 2014 žádné personální propojení společností FAGOFARMA A MB PHARMA neexistovalo. Skutečnosti, které nastaly později, nelze považovat za prokázání čehokoliv.

[12] Na základě svědeckých výpovědi a dalších výše uvedených faktů lze tak podle stěžovatele konstatovat, že žalovaný neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost předložených evidencí tak, jak mu ukládá § 92 odst. 5 daňového řádu, čímž neunesl své důkazní břemeno.

[13] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podle jeho názoru krajský soud postupoval při posouzení žaloby správně, adekvátně se vypořádal se všemi námitkami stěžovatele a rozsudek je zákonný a přezkoumatelný. Žalovaný pak odkázal na své vyjádření k žalobě a rozhodnutí o odvolání, neboť z těchto písemností je patrný jeho právní názor, a to včetně hodnocení zjištěného skutkového stavu. Ke konkrétním námitkám stěžovatele žalovaný uvedl, že pochybnosti správce daně nebyly založeny pouze na nepřiměřenosti výše částky za pořízení testovací látky vzhledem k celkové hodnotě stroje, na který byla testovací látka použita. Existovaly zejména pochybnosti o tom, zda bylo plnění vůbec realizováno či zda stěžovatel plnění použil v rámci své ekonomické činnosti. Stěžovatel tvrdil, že pořízené plnění INZYMTEST bude použito v souvislosti s testováním stroje fermentor, a deklaroval, že k testování došlo 4. 8. 2014. Z provedeného dokazování však vyplynulo, že stroje a zařízení (mezi nimi i fermentor) stěžovatel pořídil v září 2014, resp. fermentor v říjnu 2014, těžko tak mohl realizovat testování chodu fermentoru dne 4. 8. 2014. Stěžovatelem uváděné zakalkulování ceny testovací látky i do ceny celého zařízení, nikoliv jen do ceny fermentoru, je pro posouzení věci irrelevantní, neboť pro věc nebylo podstatné, jak byly částky fakturovány a zakalkulovány do ceny zakázky, nýbrž to, zda k plnění skutečně došlo tak, jak stěžovatel tvrdil. Karty zakázek a knihy vydaných faktur, předložené v průběhu soudního řízení, nemohly přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu a z povahy věci nemohly zvrátit závěr o neunesení důkazního břemene. V nyní posuzovaném případě stěžovatel potvrdil, že listinné důkazní prostředky byly vystaveny dodatečně pouze pro kontrolu správce daně, přičemž další důkazní prostředky v podobě svědeckých výpovědí byly zejména z důvodu jejich rozpornosti a obecnosti vyhodnoceny jako nevěrohodné. Krajský soud v rozsudku uvedl výčet skutečností, na které poukázal i žalovaný ve svém rozhodnutí a které vyvracejí tvrzení stěžovatele a svědků Fuglíka, Moši, J., P. a M. Jedná se o zcela konkrétní skutečnosti, které zásadním způsobem zpochybňují věrohodnost uvedených svědků.

pokračování

Stěžovatel pouze polemizuje s hodnocením důkazů ze strany žalovaného, žádné relevantní argumenty, které by byly s to závěr o nevěrohodnosti svědků změnit, však neuvádí. Nevěrohodnost svědků plyne ze zcela konkrétních zjištění správce daně, která ve svém souhrnu zcela vyvracejí možnost, že by se plnění uskutečnilo tak, jak tvrdil stěžovatel. Nelze rovněž opomenout, že velkou část skutečností zpochybňujících tvrzení stěžovatele a svědeckých výpovědí, stěžovatel v žalobě nerozporoval, a nečiní tak ani v kasační stížnosti. Správní orgány postupovaly zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů platnou v daňovém řízení a pochybení neshledal ani krajský soud. V posuzované věci správní orgány poukázaly na konkrétní skutečnosti zásadním způsobem zpochybňující věrohodnost svědků, potažmo zpochybnily vůbec způsobilost jejich výpovědí prokázat tvrzení stěžovatele, zejména tvrzení o použití pořízeného plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatele. Jednotlivé provedené svědecké výpovědi se nedoplňují, naopak jsou plné rozporů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí netvrdil, že v době dodání předmětné linky existovalo personální propojení společností FAGOFARMA a MB PHARMA. Žalovaný toliko poukázal na skutečnost zřejmou ze živnostenského rejstříku, a sice že obě uvedené společnosti měly minimálně v období srpen 2014 až listopad 2014 shodně provozovny na týchž adresách, a na nestandardní výměnu statutárních orgánů. Tyto skutečnosti by samy o sobě nemohly vést k odmítnutí odpočtu DPH. Uvedené však s ohledem na všechny zjištěné skutečnosti vzbuzovalo pochybnosti o tom, zda se jedná o situaci standardní. Šlo pouze o jednu z dílčích indicíí, a jak krajský soud podotkl, jednu z těch nejméně závažných, které zpochybňovaly tvrzení stěžovatele o realizaci posuzovaného plnění. Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

[15] Usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 2. 2020, č. j. KSOS 34 INS 18673/2019-B-7 byl na majetek žalobce prohlášen konkurs. Dne 8. 9. 2020 insolvenční správce kasačnímu soudu sdělil, že bude v souladu s § 34 s. ř. s. v řízení uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení.

V.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Jelikož stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[19] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne

20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nepřezkoumatelnost.

[20] K námitce stěžovatele, že krajský soud převzal argumentaci žalovaného, aniž by ji podrobil bližšímu zkoumání stran žalobních námitek, Nejvyšší správní soud poukazuje na svůj rozsudek dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, z něž vyplývá, že *„je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“* Také v posuzované věci má Nejvyšší správní soud za to, že krajský soud nepochybil, když se ztotožnil s řádně odůvodněnými závěry žalovaného.

[21] Podstatou kasační stížnosti je tvrzení stěžovatele, že unesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť jím předložené daňové doklady v souhrnu s ostatními důkazy prokazují oprávněnost jeho nároku na odpočet DPH. Podle jeho názoru to byl naopak žalovaný, kdo neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost předložených evidencí tak, jak mu to ukládá § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[22] 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). Daňový subjekt prokazuje podle § 92 odst. 3 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho zákonný nárok na odpočet DPH. Prokazování nároku na odpočet DPH je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít). Nárok na odpočet DPH tedy nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, č. j. 2 Afs 148/2006 - 54, nebo ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67). Správce daně pak prokazuje podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Jak zcela správně uvedl již krajský soud, 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. Pokud správce

pokračování

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.

[23] Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jí tvrzených skutečností spočívá na stěžovateli. Jak vyplývá ze správního spisu, stěžovatel podal přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2014 a deklaroval v něm daň na výstupu ve výši 1 085 514 Kč, odpočet daně ve výši 3 421 428 Kč a nadměrný odpočet ve výši 2 335 914 Kč. Údaje uvedené v přiznání ověřoval správce daně při místním šetření dne 14. 10. 2014 a zjistil, že stěžovatel nárokuje odpočet ve výši 2 241 485 Kč z titulu přijetí plnění „INZYMTEST 1/2014“ za částku 12 915 226 Kč od dodavatele FAGOFARMA. Nárok na odpočet daně stěžovatel prokazoval daňovým dokladem č. 201400011 ze dne 31. 7. 2014, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 7. 2014. Podle stěžovatele se mělo jednat o 770 ks vzorků léčiva, které bude použito k testování technologického zařízení chromatografu a fermentoru, k jejich dodání se spolu s dalšími 25 přístroji stěžovatel podle smlouvy o dílo ze dne 23. 6. 2014 zavázal společnosti MB PHARMA. Správce daně měl pochybnosti o oprávněnosti nárokováného odpočtu daně z předmětného plnění s ohledem na to, že tvoří podstatnou část z celkem deklarovaného odpočtu a jde o plnění (léčivo) vybočující z běžně vykonávané ekonomické činnosti (architektonické a inženýrské činnosti a související technické poradenství). Správce daně proto stěžovatele výzvou 21. 10. 2014 zahájil podle § 89 odst. 1 daňového řádu postup k odstranění pochybností. Stěžovatel byl vyzván, aby prokázal, že plnění od dodavatele FAGOFARMA bylo skutečně přijato, bylo přijato od deklarovaného dodavatele a bylo či bude použito v rámci uskutečňování ekonomické činnosti stěžovatele. Ten na výzvu reagoval předložením několika listin a fotodokumentace, které však pochybnosti správce daně prohloubily. Správce daně proto zahájil kontrolu DPH za zdaňovací období srpen 2014 v rozsahu sdělených pochybností, neboť dospěl k závěru o potřebě rozsáhlejšího dokazování. Na základě zjištěných skutečností (předložené listiny, skutečnosti sdělené statutárním zástupcem stěžovatele, výpovědi svědků, odpovědi na dožádání, provedená místní šetření, personální propojení dodavatele a odběratele stěžovatele) dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel neprokázal nárok na odpočet daně z titulu přijetí plnění INZYMTEST deklarovaného na předmětném dokladu od společnosti FAGOFARMA, neboť neprokázal přijetí deklarovaného plnění od deklarovaného dodavatele v uvedeném množství a za uvedenou cenu. Podle správce daně stěžovatel rovněž neprokázal, že plnění bylo nebo bude použito k jeho ekonomické činnosti. Správcem daně zjištěné skutečnosti, ze kterých plynuly relevantní a zásadní pochybnosti o tom, že předmětné plnění se uskutečnilo tak, jak stěžovatel deklaroval, velmi podrobně shrnul žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí (viz str. 8 až 20) a následně i krajský soud ve svém rozsudku (str. 6 a 7), přičemž zdejší soud na ně na tomto místě pro stručnost odkazuje.

[24] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že důkazní prostředky, které stěžovatel v průběhu daňového řízení poskytl správci daně (a následně i žalovanému), nelze s ohledem na zjištěné okolnosti daného případu považovat za věrohodné. Zejména lze poukázat na skutečnost, že listiny předložené stěžovatelem dne 5. 11. 2014 na základě výzvy správce daně (objednávka, předávací protokol, potvrzení o předání zboží či potvrzení o převzetí zboží) byly stěžovatelem vyhotoveny až dodatečně, a to pro účely již

zahájeného daňového řízení, což ostatně potvrdil i statutární zástupce stěžovatele Marcel Zimek a vyslechnutí svědkové A. M. a Ing. A. P. Rovněž nelze souhlasit se stěžovatelem, že svědci jednoznačně potvrdili existenci předmětného plnění. Byť svědci shodně tvrdili, že předmětné zdanitelné plnění (papírová krabice se skleněnými ampulemi) bylo přepraveno z Brna do Fakultní nemocnice v Ostravě, kde mělo být použito k testování, v jejich výpovědích se objevily rozpory a zavádějící informace (např. neformální způsob převzetí a předání testovací látky v udávané hodnotě cca 13 mil. Kč, nezabezpečená přeprava z Brna do Ostravy, rozpory stran počtu ampulí v krabici, skladování na stavbě „v nějaké lednici“ apod.). Dále se stěžovateli nepodařilo věrohodně vysvětlit např. skutečnost, že podle protokolu o zkoušce, který podle stěžovatele měl deklarovat použití INZYMTESTU v rámci jeho ekonomické činnosti, měla být zkouška fermentoru za použití předmětné testovací látky provedena dne 4. 8. 2014, avšak jeho statutární zástupce při místním šetření dne 14. 10. 2014 tvrdil, že INZYMTEST bude teprve pro testování použit, přičemž při místním šetření u odběratele MB PHARMA dne 15. 7. 2015 bylo zjištěno, že fermentor a homogenizační kotel nebyly dosud zkompletovány a zprovozněny. Věrohodnost protokolu o zkoušce zpochybňuje také další správcem daně zjištěná skutečnost, že podle přijatých daňových dokladů č. 201400016 a č. 201400020 stěžovatel stroje a zařízení (mezi nimi i fermentor) pořídil od dodavatele FAGOFARMA až v září a říjnu 2014. Navíc jak bylo zjištěno v rámci místních šetření provedených u jiných odběratelů výrobce fermentoru, jímž byla firma BIOTRADE s.r.o., pokud bylo testování tohoto přístroje vůbec prováděno, pak se cena použité testovací látky pohybovala řádově v desetikorunách. Podle smlouvy o dílo ze dne 23. 6. 2014 byla přitom celková cena díla (41 050 000 Kč bez DPH) tvořena toliko součtem cen jednotlivých zařízení a zahrnovala veškeré nutné náklady k realizaci díla včetně nákladů souvisejících. Cena testovací látky INZYMTEST (10 673 740 Kč bez DPH) však celkovou cenu díla neovlivnila. Z uvedených skutečností je zřejmé, že závěr správních orgánů i krajského soudu, že stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění a tím i vznik nároku na odpočet DPH, je odůvodněný a věcně správný.

[25] K námitce stěžovatele, že jeho dodavatel i odběratel nebyli v srpnu 2014 personálně propojeni, a že ke skutečnostem nastalým později nebylo možno přihlížet, zdejší soud uvádí následující. Žalovaný na str. 19 žalobou napadeného rozhodnutí poukázal na fakt, že Ing. Vítězslav Fuglík, jediný statutární zástupce a společník ve firmě FAGOFARMA v době realizace dodání testovací látky, byl v době od 25. 10. 2012 do 31. 5. 2014 jediným statutárním zástupcem ve firmě MB PHARMA, a že RNDr. Marek Moša, jediný statutární zástupce a společník ve firmě MB PHARMA v době pořízení strojů a zařízení, se stal ode dne 23. 7. 2015 statutárním zástupcem i společníkem ve firmě FAGOFARMA, a že obě korporace měly minimálně od srpna 2014 do listopadu 2014 provozovny na shodných adresách. K tomuto zjištění žalovaný uvedl, že tyto skutečnosti nemohou být obecně důvodem pro odmítnutí stěžovatelem nárokováného odpočtu daně, ale s ohledem na všechny zjištěné okolnosti nelze mít za to, že se zde jedná o situaci standardní a že se v případě pořízení plnění INZYMTEST jednalo o vážně míněnou obchodní transakci. Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný tuto skutečnost nekladal stěžovateli k tíži, ale byla zmíněna pouze jako jedna z indicií svědčících o důvodnosti pochybností stran tvrzení stěžovatele.

pokračování

[26] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[27] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

[28] Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť jí soudem nebyla uložena žádná povinnost, v souvislosti s níž by jí náklady vznikly, a ani právo na náhradu řízení neuplatnila (§ 60 odst. 5 s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. září 2020

Mgr. David Hipšr
předseda senátu