



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **FAGOFARMA s. r. o.**, se sídlem Londýnská 730/59, Praha 2, zastoupen JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 2. 2021, č. j. 29 Af 60/2019-38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „finanční úřad“) vydal platební výměr ze dne 31. 7. 2017, č. j. 3638035/17/3003-52523-711978 (dále jen „platební výměr“), kterým vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2014. Finanční úřad dospěl k závěru, že žalobci nelze přiznat nárok na odpočet DPH, jelikož neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění od společnosti MB PHARMA s. r. o., IČO: 25687191 (dále jen „MB PHARMA“), a nesplnil tak podmínky pro přiznání tohoto nároku podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Předmětem plnění bylo přijetí služeb ve formě validačních prací.

[2] Proti uvedenému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 22. 5. 2019, č. j. 21125/19/5300-21444-706361, a platební výměr potvrdil.

II.

[3] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem ze dne 19. 2. 2021, č. j. 29 Af 60/2019-38.

[4] Krajský soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou s ohledem na její obecnost neshledal důvodnou, jelikož závěry napadeného rozhodnutí jsou srozumitelně zdůvodněny a opírají se o podklady obsažené ve spise.

[5] Krajský soud dal za pravdu žalobci v tom, že výzva k odstranění pochybností ze dne 25. 11. 2014 je značně nekonkrétní a vychází z vysokého nadměrného odpočtu, aniž by byla založena na konkrétních skutkových okolnostech, či ekonomickém srovnání. Výzva tak podle krajského soudu požadavkům zákona (konkretizovaným judikaturou) skutečně nevyhovuje, jelikož je velmi obecná a žalobce z ní nemohl zjistit, kterých skutkových okolností se pochybnosti týkají. Krajský 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. Předně krajský soud uvedl, že žalobce tento žalobní bod uplatnil poprvé až v řízení před soudem, v řízení před správcí daně nevznášel procesní námitky ani proti vedení následné daňové kontroly. Tato okolnost podle krajského soudu nasvědčuje spíše účelovosti uplatněného žalobního bodu, nikoliv skutečnému dotčení žalobcových procesních práv v důsledku obecné výzvy k odstranění pochybností. Podle krajského 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 považoval za podstatné, že v jejím rámci byl žalobce výslovně vyzván k prokázání faktického přijetí zcela konkrétních zdanitelných plnění. Žalobce tak byl s konkrétními pochybnostmi finančního úřadu v průběhu daňové kontroly jednoznačně seznámen a vada tedy byla zhojena.

[6] Krajský soud se dále zabýval hodnocením důkazů. V této souvislosti shrnul, že 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. Podle názoru krajského soudu jsou uvedené závěry správních orgánů přezkoumatelné, logické a správné. K tomu dodal, že uvedené nesrovnalosti 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. Přestože byl žalobce s hodnocením důkazů řádně seznámen, shledané nesrovnalosti nijak nevysvětlil.

pokračování

[7] Krajský soud dále uvedl, že souhlasí s tvrzením žalovaného, že existence příkazní smlouvy uzavřené s deklarovaným dodavatelem MB PHARMA, jejímž předmětem byl závazek zpracování validační dokumentace pro skupinu strojů, neprokazuje, že k deklarovanému plnění fakticky došlo. K tomu dodal, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že si žalovaný byl vědom ujednaného časového rámce, ve kterém mělo být plnění realizováno. Okrajové konstatování žalovaného, že data z roku 2015 ostatně neprokazují realizaci plnění v září 2014, krajský soud považoval za nepřiléhavé. Podle jeho názoru se však nejedná o vadu, která by měla vliv na přijatý závěr, resp. na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[8] Krajský 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). Krajský soud nepovažoval 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.

III.

[9] 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.

[10] Stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, že jeho námitka nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí byla formulována toliko v obecné podobě. V této souvislosti uvedl, že zcela zřetelně formuloval důvody nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelném zdůvodnění závěrů žalovaného a rovněž uvedl, že závěry žalovaného jsou v rozporu se spisovým materiálem. Krajský soud se takto uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti nezabýval, když závěry žalovaného označil za srozumitelné opírající se o podklady obsažené ve spise, aniž by uvedl, jaké úvahy ho k takovému závěru vedly. Stěžovatel je proto přesvědčen, že krajský soud se s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného vypořádal zcela nedostatečným a nepřezkoumatelným způsobem.

[11] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud shledal žalobní argumentaci týkající se nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností jako důvodnou, avšak z takového závěru nevyvodil jakékoliv pozitivní závěry ve vztahu ke stěžovateli, potažmo negativní závěry ve vztahu k žalovanému. Z rozhodnutí krajského soudu je podle názoru stěžovatele zjevná snaha o bagatelizaci pochybení finančního úřadu, které nebylo žádným relevantním způsobem zhojeno ze strany žalovaného, když krajský soud uvedl, že stěžovatel tento žalobní bod uplatnil poprvé v rámci žaloby podané ke krajskému soudu. Tato skutečnost má podle názoru krajského soudu svědčit o účelovosti takového žalobního bodu. Krajský soud však neobjasnil, v čem by měla ona zmiňovaná účelovost spočívat, jak k závěru o účelovosti dospěl a především proč by jí neměla být poskytnuta soudní ochrana.

[12] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud se obdobně jako před ním žalovaný a finanční úřad vůbec nezabýval skutkovými argumenty stěžovatele, který poukazoval na to, že bez validačních prací nelze daný přístroj používat. Bez plnění přijatého stěžovatelem od společnosti MB PHARMA by tedy nebylo možné na tomto přístroji vykonávat ekonomickou činnost. Skutečnost, že daný přístroj existuje a je možno jej provozovat, přitom nebyla rozporována. Validací práce jsou nezbytnou součástí procesu uvádění daných přístrojů do provozu. Správní orgány ani krajský soud zjevně nerozlišují mezi validačními pracemi, tedy fyzickou činností spočívající ve validačním procesu daného přístroje a validační dokumentací, která je samotným hmotným výstupem provedených validačních prací. Stěžovatel současně namítal, že krajský soud hodnotil důkazy jednostranně v jeho neprospěch a de facto pouze aproboval domněnky a spekulace žalovaného. V této souvislosti stěžovatel polemizoval s hodnocením důkazů provedeným krajským soudem a předložil své vlastní hodnocení těchto důkazů. Zejména odmítl kategorický závěr o falzifikaci zprávy o kvalifikaci č. 8094 s tím, že takový závěr nemá oporu v důkazních prostředcích. Pokud správce daně, žalovaný a nyní krajský soud zpochybňovali pravost podpisů či jejich odlišnost jednoho od druhého, pak bez odborného zkoumání není možno k takto rezolutnímu závěru dospět. Takto tvrzení o údajné falzifikaci zůstalo toliko v rovině spekulací, které následně krajský soud bez dalšího aproboval.

[13] Závěrem stěžovatel uvedl, že finanční úřad, žalovaný ani krajský soud nezohlednili podmínky pro nepřiznání nároku na odpočet DPH stanovené judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudním dvorem EU. Správní orgány postupovaly zcela v rozporu s rozsudkem Soudního dvora EU ve věci C-18/13, Maks Pen, podle kterého „nelze uplatnit odpočet daně v případě, kdy plnění bylo poskytnuto, ale patrně nikoli dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu pouze za současného splnění dvou podmínek, a sice že se musí jednat o podvodné jednání a že s ohledem na objektivní informace předložené daňovými orgány je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet, bylo součástí takového podvodného jednání.“ O podvodné jednání se však v tomto případě nejednalo a takový závěr nebyl v dosavadním průběhu řízení konstatován. V řízení tedy nebylo zohledněno, že základní podmínka pro závěr o nesplnění podmínek pro nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nebyla splněna.

[14] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[15] 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 dále odkázal na své vyjádření k žalobě a rozhodnutí o odvolání, neboť z těchto písemností je patrný jeho právní názor, a to včetně jeho hodnocení zjištěného skutkového stavu. Krajský soud se podle žalovaného s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání vypořádal dostatečně, a to i s ohledem na koncepci žalobní námitky stěžovatele v obecné rovině. Ačkoliv se žalovaný neztotožnil se závěrem krajského soudu o tom, že výzva k odstranění

pokračování

pochybností nevyhovuje požadavkům zákona, souhlasil se závěrem krajského soudu, že i kdyby byla výzva k odstranění pochybností obecná, tato skutečnost neměla vliv na následně realizovanou daňovou kontrolu, z ní plynoucí závěry ani na žalobou napadené rozhodnutí, neboť její případná nezákonnost byla v průběhu daňového řízení zhojena. Žalovaný dále uvedl, že rozhodnutí o odvolání není založeno na spekulacích či domněnkách, nýbrž na hodnocení důkazů v souladu s pravidly logiky. Stěžovatel polemizuje s hodnocením důkazů provedených krajským soudem a předkládá své vlastní hodnocení těchto důkazů, aniž by vyvrátil závěr krajského soudu, že veškeré správcem daně zjištěné nesprávnosti a rozpory ve vzájemné vazbě, a to i s ohledem na zjištění o falzifikátu zprávy o kvalifikaci č. 8094, vedly k zásadním pochybnostem o faktickém přijetí zdanitelného plnění. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že stěžovatel poprvé v kasační stížnosti uvádí, že bez odborného zkoumání nebyl správce daně oprávněn posuzovat odlišnost podpisu na první straně oddílu „Formulář kvalifikace č. 8094“ od podpisů na následujících stranách tohoto oddílu. Podle žalovaného je v této části kasační stížnost nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Žalovaný se pak ztotožnil se závěrem krajského soudu, že závěr o falzifikátu byl komplexně podložený. S ohledem na uvedené má žalovaný na rozdíl od stěžovatele za to, že hodnocení důkazů provedené ze strany krajského soudu není interpretované jednostranně v neprospěch stěžovatele. Žalovaný zdůraznil, že závěr daňových orgánů o nesplnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona o DPH byl v daném případě založen na neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění tak, jak jej stěžovatel deklaroval na předloženém daňovém dokladu. Jednalo se o zdanitelné plnění, které je nutno brát jako jeden celek, a vzhledem ke zpochybnění stěžovatelem předložených dokladů byla zpochybněna fakticita celého plnění. Důkazní břemeno stran prokázání faktického přijetí deklarovaného plnění pak tížilo stěžovatele, který jej neunesl a neprokázal, že by se plnění skutečně realizovalo. Z uvedených důvodů je nepřijatelný odkaz stěžovatele na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, Maks Pen, neboť tento se totiž zabýval skutkově odlišným případem, kde plnění bylo poskytnuto, ale ve skutečnosti patrně nikoli deklarovaným dodavatelem ani jeho subdodavatelem. Zcela obecná je pak námitka stěžovatele, že žalovaný ani krajský soud nezohlednili podmínky pro nepřiznání nároku na odpočet daně, které byly stanoveny judikaturou NSS a Soudního dvora EU. Žádnou bližší (kromě výše uvedeného rozsudku Soudního dvora EU) judikaturu stěžovatel neuvádí a přehlíží, že pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. V projednávané věci se stěžovateli nepodařilo prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného na daňovém dokladu vystaveném dodavatelem MB PHARMA. Tím nebyly splněny podmínky uvedené v § 72 a § 73 zákona o DPH a stěžovateli tedy nemohl být přiznán jím uplatněný nárok na odpočet daně za zdaňovací období září 2014 z plnění, jež měl podle daňových dokladů přijmout od dodavatele MB PHARMA. Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

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] Zdejší soud nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že se krajský soud s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání vypořádal nedostatečně či nepřezkoumatelně. V této souvislosti je třeba připomenout, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. platí, že správní soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů, a proto obsah žalobních bodů a kvalita jejich odůvodnění v žalobě do značné míry předurčují obsah rozhodnutí správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). S ohledem na relativní obecnost uplatněné žalobní námitky týkající se tvrzené nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí nelze krajským soudem provedené vypořádání této námitky označit za nedostatečné či nepřezkoumatelné. V bodě 17 napadeného rozsudku krajský soud dospěl ke zcela jednoznačnému závěru o tom, že závěry žalovaného jsou srozumitelně zdůvodněny a opírají se o podklady obsažené ve spise. V bodě 18 rozsudku se pak krajský soud blíže zabýval tím, zda lze přezkoumat konkrétní úvahy žalovaného ve vztahu k falzifikátu, řadě nesprávností předložených dokumentů i ke konstatování o nezakalkulované ceně validace v kupní ceně uzavřené s odběratelem, a dospěl k jednoznačnému závěru, že je v soudním řízení přezkoumat lze. Nelze proto souhlasit se stěžovatelem, že se krajský soud námitkou nepřezkoumatelnosti nezabýval. Nelze rovněž přehlédnout, že krajský soud dále v odůvodnění svého rozsudku na základě uplatněných žalobních bodů posuzoval věcnou správnost jednotlivých úvah a závěrů žalovaného, což by jistě nebylo možné, pokud by mělo být rozhodnutí o odvolání nepřezkoumatelné.

[19] K námitce stěžovatele, že krajský soud shledal argumentaci týkající se nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností důvodnou, aniž by vyvodil jakékoliv pozitivní závěry ve vztahu ke stěžovateli, resp. negativní závěry ve vztahu k žalovanému, Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel zcela přehlíží, že krajský soud v bodech 21 až 23 svého rozsudku vyložil, jakými úvahami se řídil, a zdůvodnil, proč podle jeho mínění nezákonná výzva k odstranění pochybností neměla vliv na následně provedenou daňovou kontrolu ani na rozhodnutí o odvolání. Své úvahy krajský soud podpořil i relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu, a to rozsudkem ze dne 14. 2. 2018, č. j. 6 Afs 383/2017-26, přičemž jeho aplikovatelnost na nyní projednávaný případ stěžovatel nerozporuje. Nepřípadné je rovněž tvrzení stěžovatele o tom, že pochybení finančního úřadu nebylo žádným relevantním způsobem zhojeno. V této souvislosti krajský soud zcela správně poukázal na skutečnost, že v rámci daňové kontroly byl stěžovatel výzvou k prokázání skutečností ze dne 13. 6. 2016, č. j. 2847447/16/3003-60562-711092, vyzván k prokázání faktického přijetí zcela konkrétních zdanitelných plnění a byl tak seznámen s konkrétními pochybnostmi finančního úřadu, čímž byla nezákonnost výzvy k odstranění pochybností zhojena. Pokud jde o nesouhlas stěžovatele s úvahou krajského soudu ohledně účelové povahy takto uplatněné námitky, zde je třeba uvést, že se jednalo toliko o dílčí úvahu krajského soudu uvedenou nad rámec věci, přičemž závěr krajského soudu o tom, že výzva k odstranění pochybností neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání a že její nezákonnost byla v průběhu daňového řízení zhojena, ob stojí i bez ní.

pokračování

[20] K námitkám týkajícím se nesprávného hodnocení důkazů Nejvyšší správní soud uvádí následující. Pokud jde o tvrzení stěžovatele, že krajský soud *de facto* pouze aproboval domněnky a spekulace žalovaného, je předně nutno v souladu s žalovaným uvést, že rozhodnutí o odvolání není založeno na spekulacích či domněnkách, nýbrž na hodnocení důkazů v souladu s pravidly logiky. Je přitom přípustné, aby si krajský soud závěry správního orgánu se souhlasnou poznámkou osvojil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). V souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení totiž není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené. Stěžovatel polemizoval s hodnocením některých důkazů provedených krajským soudem a předložil své vlastní hodnocení těchto důkazů, aniž by však vyvrátil závěr krajského soudu, že veškeré finančním úřadem zjištěné nesprávnosti a rozpory ve vzájemné vazbě, a to zejména s ohledem na zjištění o falzifikátu zprávy o kvalifikaci č. 8094, vedly k zásadním pochybnostem o faktickém přijetí zdanitelného plnění uvedeného na daňovém dokladu vystaveném dodavatelem MB PHARMA. Krajský soud se zabýval všemi uplatněnými žalobními body, jeho závěry jsou logické a přezkoumatelné, na čemž nic nemění fakt, že v části aproboval právní názor vyslovený žalovaným. Zdejší soud zdůrazňuje, že stěžovateli byl uplatněný nárok na odpočet daně odepřen na základě neunesení jeho důkazního břemene, neboť důvodné pochybnosti správce daně nerozptýlil a neprokázal, že nárok na odpočet daně z předmětných přijatých plnění uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Krajský soud se pak ve svém rozsudku výslovně zabýval jednotlivými nesrovnalostmi v předložených dokumentech, přičemž stěžovatel zpochybňuje toliko některé z nich. Stěžovatel v kasační stížnosti například vůbec nebrojil proti závěrům krajského soudu o tom, že „schvalující podpis nelogicky předcházeli dni provedení instalační kvalifikace“ a že „žalobce měl být dle svého tvrzení vlastníkem předmětných strojů i v době validace, nicméně předložená dokumentace tomu neodpovídá (v některých případech došlo k validaci dle uvedeného data, až po prodeji stroje)“. Přitom právě veškeré finančním úřadem zjištěné nesprávnosti a rozpory ve vzájemné vazbě vedly k důvodným pochybnostem o faktickém přijetí zdanitelného plnění, jak správně uvedl krajský soud. Jinými slovy, i pokud by se stěžovateli teoreticky podařilo zpochybnit hodnocení některých důkazů ze strany krajského soudu či správních orgánů, ostatní uvedené nesprávnosti a rozpory v předložených dokumentech ve vzájemné vazbě zejména s ohledem na zjištěný falzifikát by i nadále vedly k důvodným pochybnostem o faktickém přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, které stěžovatel v průběhu daňového řízení neodstranil. Faktické přijetí zdanitelného plnění uvedeného na daňovém dokladu vystaveném dodavatelem MB PHARMA přitom nevyplývalo ani z jiných stěžovatelem předložených důkazů.

[21] Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že závěr o falzifikátu zprávy o kvalifikaci č. 8094 byl komplexně podložený. Finanční úřad v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že společnost Lab & Pharma, spol. s r.o. (jejíž pracovník je podepsán v oddílu „Formulář kvalifikace č. 8094“ zprávy o kvalifikaci č. 8094) sice provedla kvalifikaci č. 8094 předmětného stroje, avšak s jiným výrobním číslem a pro zcela jiného zákazníka (blíže viz odpověď této společnosti ze dne 13. 6. 2017, č. j. 3143645/17). Závěru o falzifikátu nasvědčují rovněž zjištění, že přebal zprávy o kvalifikaci vypracované společností Lab & Pharma, spol. s r.o. je vzhledově totožný s přebalem zprávy, kterou doložil stěžovatel jako důkazní prostředek. Oddíl „Formulář kvalifikace č. 8094“, který je psán ručně a obsahuje 14 stran, je totožný s listinami zaslanými společností Lab & Pharma,

spol. s r.o., avšak údaje o čísle stroje a pracovnících, kteří měli kvalifikaci provést, jsou odlišné. Společnost Lab & Pharma, spol. s r.o. dále sdělila, že její metodika pro provádění validačních měření je výlučně vlastní a nikdo jiný nemůže podle této metodiky validace a kvalifikace pracovat. Veškerá tato zjištění podpořila závěr o falzifikátu zprávy o kvalifikaci č. 8094.

[22] Související námitkou stěžovatele, že závěr o falzifikátu zprávy o kvalifikaci č. 8094 nemá oporu v důkazních prostředcích, neboť zpochybnění pravosti podpisů či jejich odlišnosti nelze učinit bez odborného písmoznaleckého zkoumání, se Nejvyšší správní soud pro její nepřijatelnost nemohl zabývat. Jedná se totiž o námitku, kterou stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nad rámec uvedeného zdejší soud dodává, že závěr o falzifikátu předmětné zprávy o kvalifikaci nestál pouze na konstatování o odlišnosti podpisů (viz odstavec výše).

[23] Pokud jde o námitku, že správní orgány postupovaly v rozporu s rozsudkem Soudního dvora EU ze dne 13. 02. 2014 ve věci C-18/13, Maks Pen, pak lze v souladu s žalovaným konstatovat, že tento odkaz je nepřipadný, neboť Soudní dvůr EU se zde zabýval skutkově odlišným případem, kde plnění bylo poskytnuto, ale ve skutečnosti patrně nikoli deklarovaným dodavatelem ani jeho subdodavatelem, zejména proto, že tyto osoby nedisponovaly nezbytným personálem, hmotnými prostředky ani aktivy, že náklady na tato plnění nebyly zaznamenány v jejich účetnictví a že se totožnost osob, které podepsaly některé dokumenty jako dodavatelé, ukázala jako sporná. V nyní posuzovaném případě bylo důvodem nepřiznání odpočtu daně neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění uvedeného na daňovém dokladu vystaveném dodavatelem MB PHARMA a nikoliv existence daňového podvodu.

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

[25] 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.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. ledna 2023

David Hipšr
předseda senátu