



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **ALTIN JM GROUP s.r.o.**, se sídlem Pionýrů 839, Frýdek-Místek, zast. JUDr. Michaelem Bartončíkem, advokátem se sídlem Koliště 259/55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53793/17/5300-22441-711309, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 1. 2019, č. j. 25 Af 11/2018 - 50,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 1. 2019, č. j. 25 Af 11/2018 - 50, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

- [1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 1. 2017,
- č. j. 122326/17/3207-51522-803047 na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2012 ve výši 98 860 Kč a penále ve výši 19 772 Kč,
 - č. j. 122358/17/3207-51522-803047 na DPH za zdaňovací období duben 2012 ve výši 275 600 Kč a penále ve výši 55 120 Kč,
 - č. j. 122369/17/3207-51522-803047 na DPH za zdaňovací období květen 2012 ve výši 94 400 Kč a penále ve výši 18 800 Kč,
 - č. j. 122383/17/3207-51522-803047 na DPH za zdaňovací období červen 2012 ve výši 348 400 Kč a penále ve výši 69 680 Kč,
 - č. j. 122398/17/3207-51522-803047 na DPH za zdaňovací období červenec 2012 ve výši 252 660 Kč a penále ve výši 50 532 Kč,
- doměřil Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj žalobkyni daň z důvodu neuznání odpočtů DPH ve vztahu k plněním poskytnutým při opravách, demontážích, montážích a repasích linky na výrobu instantních nudlí a polévek, a to dodavateli žalobkyně společností TERSO TECHNOLOGIES s. r. o. „v likvidaci“ (vymazána z obchodního rejstříku dne 4. 4. 2018) a společností Stavotel Technologies s. r. o. v likvidaci.

[2] Podané odvolání proti uvedeným platebním výměrům žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

[3] Krajský soud v Ostravě v záhlaví citovaným rozsudkem napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Krajský soud poukázal na to, že žalovaný v odst. [55] napadeného rozhodnutí k posuzované otázce fakticity realizovaného plnění uvedl, že přílohy byly poskytnuty jen v kopiích a dodal, že jednatelé vypověděli, že vše zařizoval Š. M., jehož vztah ke společnostem nebyl nijak prokázán. Krajský soud uvedl, že se s takovým zhodnocením ve shodě se žalobkyní nemůže ztotožnit. Konstatoval, že není zřejmé, jakou pochybnost měl žalovaný ohledně shody kopií s originály. Jestliže žalovaný považoval za nutné pracovat s originály, měl dát žalobkyni možnost tyto dokumenty předložit; jestliže tak neučinil, zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na výsledek řízení. Pro věc samotnou navíc byla nerozhodná skutečnost, že Š. M. neměl k dodavatelským společnostem oficiální vztah, jestliže jednal jménem obou dodavatelských společností s vědomím jejich jednatelů, kteří to ve svědeckých výpovědích jednoznačně potvrdili, a jestliže bylo uvedeným společnostem splněno na základě jednání Š. M. (odst. [48] napadeného rozhodnutí); správce daně nijak nepochybnil, že oběma dodavatelským společnostem bylo ze strany žalobkyně plněno bezhotovostními platbami na jejich účty podle vystavených faktur. Je tedy nezbytné, aby žalovaný přezkoumatelným způsobem uvedl, jak hodnotí údaje obsažené v přílohách faktur, případně k nim uvedl, proč má kopie za nedostatečné, a následně dal žalobkyni předložit originály. Krajský soud uzavřel, že další důkazy je nutné hodnotit ve vzájemné souvislosti s výše uvedeným důkazem přílohami faktur a v souladu s názorem soudu o nerozhodnosti formálního postavení Š. M., jestliže fakticky jednal jménem a na účet dodavatelů žalobkyně, a to s jejich vědomím. Konstatoval, že s ohledem na uvedené by bylo předčasné zabývat se dalším žalobními výtkami k jednotlivým hodnocením dalších provedených důkazů a k vysloveným pochybnostem.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalobkyně a replika žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatel namítl, že rozsah přijatých zdanitelných plnění a to, že tato byla poskytnuta dodavateli deklarovanými na předložených daňových dokladech, nelze prokázat pouhým předložením daňových dokladů a příloh k daňovým dokladům za situace, kdy dodavatelé žalobkyně (společnosti TERSO a Stavotel) byli pro své místně příslušné správce daně nekontaktní, nepodávali daňová přiznání a nedeklarovali poskytnutí žádných plnění ve prospěch žalobkyně. Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění; k tomu odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[6] Stěžovatel k odůvodnění napadeného rozsudku týkajícímu se poskytnutých kopií dokumentů uvedl, že skutečnost, že přílohy k daňovým dokladům byly předloženy v kopiích, byla v daném bodu odůvodnění rozhodnutí pouze konstatována, aniž by z ní byly vyvozovány jakékoli negativní důsledky stran neunesení důkazního břemene žalobkyní. Stěžovatel k tomu poukázal na znění odst. [55] napadeného rozhodnutí, z něž podle něj plynulo, že krajský soud vyšel z druhé věty citovaného odstavce napadeného rozhodnutí (tedy že přílohy daňových dokladů byly předloženy v kopiích), aniž by jakkoli reflektoval třetí (podle stěžovatele zásadní) větu, že předložené přílohy k daňovým dokladům neprokazují, že fakturované práce byly skutečně provedeny deklarovanými

pokračování

dodavateli, což bylo konstatováno na základě komplexních zjištění (odst. [41] – [65] napadeného rozhodnutí); závěry nelze činit na základě vytržení jediné věty z kontextu, jak to učinil krajský soud. Stěžovatel nijak nezpochybňoval soulad předložených kopií příloh daňových dokladů (rozpisů prací) s jejich originály, jak naznačil krajský soud; případné předložení originálů příloh daňových dokladů by na hodnocení tohoto důkazního prostředku nic nezměnilo.

[7] Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem ani v hodnocení otázky postavení pana Š. M. Uvedl, že krajský soud hodnotil izolovaně odst. [48] napadeného rozhodnutí a pomínil komplexní zhodnocení důvodných pochybností správce daně o tvrzeních žalobkyně týkajících se fakturovaných prací (proč byly práce prováděny, kdo je prováděl, jak byly provedeny a jaký byl výsledek a přínos); tyto skutečnosti byly podrobně popsány v odst. [41] – [58] napadeného rozhodnutí a stěžovatel je v kasační stížnosti znovu zopakoval. Po zhodnocení těchto skutečností ve vzájemné souvislosti bylo podle stěžovatele zřejmé, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že fakturované práce byly provedeny deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu.

[8] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že nesouhlasí s výtkou stěžovatele, podle které posuzoval krajský soud izolovaně odst. [48] a [55] napadeného rozhodnutí. Konstatovala, že stěžovatel generálně uvedl, že tyto přílohy neprokázaly, že fakturované práce byly skutečně provedeny deklarovanými společnostmi. Stěžovatel tedy žádným konkrétním způsobem neodůvodnil, z jakého důvodu považoval předložené přílohy k fakturám za neprokazující provedení příslušných prací dodavatelskými společnostmi. Ke druhému okruhu námitek týkajících se postavení pana M. uvedla, že stěžovatel si prakticky protiřečí, pokud v odst. [48] žalobou napadeného rozhodnutí vypočítává, v jakém postavení pan M. k předmětným společnostem nebyl, ale současně dodává, že jejich jednatele potvrdili, že za dané společnosti jednal. K jednání za společnost s ručením omezeným není nutné být jejím jednatelem či zaměstnancem, ale naopak rozhodný je faktický vztah a oprávnění jednat, který pan M. evidentně měl. Žalobkyně nad rámec důvodů pro podání kasační stížnosti uvedla další skutečnosti týkající se skutkového stavu. Podle ní se v obecném shrnutí v kasační stížnosti pokoušel stěžovatel poukázat na to, že žalobkyně neměla mít potřebu pro provedení daných oprav linky a tyto práce pro ni neměly mít ani přínos. Žalobkyně k tomu poukázala na přílohu „*Přehled počtu vyrobených a prodaných polévek*“ za roky 2011, 2012, 2013 a 2014. Z těchto údajů podle ní byl zřejmý nárůst výroby.

[9] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně uvedl, že ta v něm předložila zcela nově tabulku počtu vyrobených a prodaných produktů za jednotlivé roky 2011, 2012, 2013 a 2014. K tomu konstatoval, že se jedná o důkazní prostředek, který nebyl uplatněn v daňovém řízení a který nebyl uplatněn ani v řízení před krajským soudem, proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud k této tabulce nepřihlížel.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Krajský soud v napadeném rozsudku k námitce žalobkyně, podle které stěžovatel nesprávně zpochybnil fakticitu realizovaného plnění, ačkoli mu žalobkyně předložila rozpis prací (přílohy k jednotlivým daňovým dokladům), konstatoval, že žalovaný uvedl, že přílohy byly poskytnuty jen v kopiích a dodal, že jednatelé vypověděli, že vše zařizoval Š. M., jehož vztah k dodavatelským společnostem nebyl nijak prokázán. Podle krajského soudu nebylo zřejmé, jakou pochybnost měl stěžovatel ohledně shody kopií s originály; uvedl, že pokud chtěl stěžovatel pracovat s originály, měl dát žalobkyni možnost tyto dokumenty předložit. Podle krajského soudu byla nerozhodná i skutečnost, že Š. M. neměl k dodavatelským společnostem oficiální vztah, jestliže jednal jménem obou dodavatelských společností s vědomím jejich jednatelů, kteří to ve svých svědeckých výpovědích jednoznačně potvrdili, a jestliže bylo společnostem splněno na základě jednání Š. M., přičemž správce daně nijak nezpochybnil, že oběma dodavatelským společnostem bylo ze strany žalobkyně plněno bezhotovostně platbami na jejich účty dle vystavených faktur.

[13] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že žalobkyně v daňovém řízení unesla své primární důkazní břemeno, když prvostupňovému správci daně předložila daňové doklady od společností TERSO a Stavotel vztahující se k daným plněním. Prvostupňovému správci daně však vznikly pochybnosti o tom, zda byl nárok na odpočet daně z těchto přijatých plnění uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), jelikož daňové doklady neobsahovaly bližší specifikaci výrobní linky a jednotlivých prací souvisejících s její opravou. Prvostupňový správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě ze dne 17. 6. 2015 (č. j. 2136548/15/3207-61562-804739), z níž je zřejmé, že správci daně vznikly konkrétní a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených účetních záznamů a dokladů. Došlo tedy k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni. Stěžovatel poukázal na to, že žalobkyně uvedla, že původní linka, která měla být předmětem oprav, byla pořízena jako zánovní a po čase bylo nutné výrobu navýšit; po uvážení byla zakoupena nová výrobní linka a počítalo se se začleněním staré výrobní linky po provedení repasu. Nejednalo se o standartní katalogovou výrobu linky, a proto nebyla dodána vzorová dokumentace a vše bylo řešeno v rámci montáže. Stěžovatel sdílel pochybnosti správce daně v tom, že nebylo zřejmé, v jakém technickém stavu byla výrobní linka před započítáním oprav. Svědek F. k výrobní lince, která měla být předmětem opravy, uvedl, že byla pořízena jako šrot a byla posléze zprovozněna. Žalobkyně v příloze podání ze dne 5. 10. 2016 doložila fakturu o pořízení staré linky a uvedla, že tato linka byla funkční. V odvolání pak uvedla, že linka byla pořízena jako zánovní. V rámci provedení místního šetření nebylo možné prověřit provedení oprav přímo na místě, neboť některé vyměňované díly se nacházely na nepřístupných místech (uvnitř linky) a některé staré části výrobní linky, které byly zapracovány do nové linky, byly vizuálně totožné s díly nové výrobní linky. Správce daně tedy požadoval doložení výkresové dokumentace a revizní zprávy, které však žalobkyně nedoložila.

[14] V odst. [52] – [56] napadeného rozhodnutí stěžovatel uvedl, že nebylo objasněno, jak byly práce provedeny. Žalobkyně k procesu prací na lince uvedla, že nebyly k výrobě použity technické výkresy, ale byly používány doslovné kopie, jednotlivé kusy byly odvezeny mimo prostory firmy a pak dodány zpět. Svědek F. nebyl schopen zodpovědět, zda byla podepsána smlouva o dílo a byl předložen položkový rozpočet prací a nebyl schopen ani ozřejmit, kdo konkrétně práce prováděl, když dodavatelé neměli zaměstnance a nebyly předloženy ani technické dokumenty. V odst. [55] stěžovatel upozornil, že žalobkyně v rámci daňového řízení předložila přílohy k fakturám, kde byly rozepsány jednotlivé práce, přičemž tyto přílohy byly předloženy pouze v kopiích a byly opatřeny razítky společností Stavotel a TERSO. Stěžovatel k těmto dokumentům konstatoval, že neprokazují, že

pokračování

fakturované práce byly skutečně provedeny deklarovanými společnostmi. Vše měl zařizovat pan M., avšak jeho vztah ke společnostem nebyl nijak prokázán. Stěžovatel dodal, že také Protokol o zjištění funkčního stavu výrobního zařízení nemohl bez dalšího prokázat, že práce na opravě výrobní linky byly provedeny uvedenými společnostmi v deklarovaném rozsahu.

[15] Stěžovatel sdílel i pochybnosti správce ohledně toho, kdo měl práce provést. Ačkoliv žalobkyně uvedla, že dodavatel oprav byl vybrán po předchozím uvážení a byl znám a prověřený (dodavatelé řádně plnili své povinnosti), stěžovatel konstatoval, že tato tvrzení žalobkyně nebyla v souladu se skutečností. Ze správního spisu totiž vyplynulo, že obě společnosti jsou nekontaktní, společnost Stavotel ani přes výzvy nepodávala příznání k DPH a společnost TERSO podala poslední příznání k DPH za 4. čtvrtletí roku 2010. Stěžovatel také upozornil na to, že uváděný pan M. nebyl v žádném vztahu k oběma společnostem, nebyl jednatelem ani společníkem, zaměstnancem ani osobou v obdobném pracovním poměru. Stěžovatel nesouhlasil ani s tím, že provedení prací bylo řádně prokázáno svědky; jednatele obou společností se o provedení prací nezajímali, vše měl vyřizovat pan M. Společnost TERSO neměla žádné zaměstnance ani provozovnu a ani společnost Stavotel neměla žádné zaměstnance a její jednatel nebyl schopen předložit rozpis prací a nevěděl, kdo práce přebíral. Správce daně tedy požadoval identifikaci osoby Š. M za účelem jeho výslechu, neboť měl mít největší povědomí o prováděných pracích. Žalobkyně nejprve sdělila adresu, na níž se však nacházelo pouze sídlo společnosti, jejímž jednatelem byl pan M. dříve; na druhou výzvu žalobkyně v rámci sdělení uvedla, že po osobní návštěvě rodinných příslušníků jí bylo sděleno, že pan M. zemřel; datum úmrtí nebylo správci daně sděleno. Stěžovatel k tomu doplnil, že bylo v zájmu žalobkyně sdělit identifikační údaje svědka, neboť se mohlo jednat o jedinou osobu, která mohla pomoci unést žalobkyni důkazní břemeno.

[16] Stěžovatel závěrem shrnul v odst. [61] napadeného rozhodnutí všechny skutečnosti, které vedly správce daně k pochybnostem ohledně prací, které měly být provedeny společnostmi Stavotel a TERSO a které se následně žalobkyni nepodařilo vyvrátit, přičemž se závěry správce daně souhlasil.

[17] Nejvyšší správní soud k první námitce stěžovatele, podle které bylo v odst. [55] napadeného rozhodnutí jen konstatováno, že přílohy k daňovým dokladům byly poskytnuty v kopiích, uvádí, že z napadeného rozhodnutí neplyne, že by tato skutečnost měla na projednávanou věc jakýkoliv vliv. Jak je podrobně uvedeno výše, žalovaný pečlivě přezkoumal celé daňové řízení a jednotlivé poznatky z něj plynoucí, přičemž poukázal na celou řadu nesrovnalostí, které ve svém celku vedly správce daně k pochybnostem, které se nepodařilo žalobkyni vyvrátit. Ačkoliv by se po přečtení této jediné věty mohlo zdát, že slovní spojení „pouze v kopiích“ stěžovatel bere v potaz pro posouzení věci, takový výklad není možné přijmout nejen s ohledem na celkový kontext samotného bodu rozhodnutí, ale také celé předchozí části rozhodnutí, která je popsána výše. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že krajský soud tuto větu hodnotil izolovaně, aniž by přitom přihlédl k další větě a předchozímu podrobnému zdůvodnění, které se jednotlivými pochybnostmi správce daně podrobně zabývalo. Je tedy zřejmé, že by věc neovlivnilo ani případné předložení originálů daných dokladů, jak požadoval krajský soud, neboť pro věc bylo nerozhodné, zda byly předloženy kopie či originály. Dokumenty totiž dle stěžovatele neobstály samy o sobě jako takové, neboť neprokázaly, že fakturované práce skutečně provedly deklarované společnosti. Nejvyšší správní soud proto nemůže přijmout zkratkovitou úvahu krajského soudu vyjádřenou v napadeném rozsudku.

[18] Obdobně postupoval krajský soud také při hodnocení otázky postavení pana M. Jak správní orgán prvního stupně, tak stěžovatel podrobně popsali a odůvodnili své pochybnosti ohledně jeho postavení a jeho faktického zapojení jako osoby podílející se na provedení a zajištění prací. Jak je shrnuto výše, jednatelé společností, které se měly na provedení prací podílet, odkázali na osobu pana M., který měl fakticky vše řídit a zařizovat, aniž by sami byli schopni poskytnout relevantní podrobné informace týkající se prováděných prací. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že všechny podrobnosti týkající se osoby pana M. byly v napadeném rozhodnutí pečlivě popsány a znovu poukazuje na předchozí odstavce tohoto rozsudku, kde je shrnuta komplexní úvaha žalovaného (resp. správního orgánu prvního stupně) týkající se osoby pana M., který měl hrát v projednávané věci klíčovou roli; krajský soud však žádným způsobem tyto úvahy nevzal v potaz, pokud pouze na základě jediného odstavce (resp. jediné věty) posoudil úvahu stěžovatele jako nedostatečnou. Naopak zcela nedostatečná je v tomto ohledu úvaha krajského soudu. Ani zde krajský soud neposoudil celkový kontext napadeného rozhodnutí a postavení pana M. v dané věci s ohledem na všechna relevantní fakta. I na tomto místě proto Nejvyšší správní soud upozorňuje, že není možné vytrhávat jedinou větu z kontextu celého odůvodnění, jak to nesprávně krajský soud udělal.

[19] Z výše uvedených důvodů je napadený rozsudek nezákonný, v dalším řízení se krajský soud musí zabývat všemi žalobními námitkami, kterými se pro domnělé vady správního rozhodnutí nezabýval, neboť to považoval za předčasné, s ohledem na všechna fakta plynoucí ze správních spisů a vyjádření účastníků v řízení o kasační stížnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Pro uvedené shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto jí napadené rozhodnutí podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[21] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 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 12. listopadu 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu