



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě 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 Myslivecká 2370, Rychvald, zast. JUDr. Michaelem Bartončíkem, Ph.D., 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 18. 3. 2021, č. j. 25 Af 11/2018-75,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 3. 2021, č. j. 25 Af 11/2018-75, **se z ru š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem projednávané věci je otázka, zda žalobkyně prokázala nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve vztahu k opravám výrobní linky, které měl dle tvrzení žalobkyně i jednatelů deklarovaných dodavatelů zajišťovat pan X.

[2] Na základě daňové kontroly vydal Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečné platební výměry ze dne 20. 1. 2017, č. j. 122326/17/3207-51522-803047, č. j. 122358/17/3207-51522-803047, č. j. 122369/17/3207-51522-803047, č. j. 122383/17/3207-51522-803047 a č. j. 122398/17/3207-51522-803047, kterými žalobkyni za zdaňovací období leden, duben, květen, červen a červenec 2012 doměřil DPH v celkové výši 1 069 920 Kč a stanovil povinnost uhradit penále v celkové výši 213 904 Kč 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 – společnostmi TERSO TECHNOLOGIES s. r. o. „v likvidaci“ (vymazána z obchodního rejstříku dne 4. 4. 2018) a Stavotel Technologies s. r. o. v likvidaci (vymazána z obchodního rejstříku dne 12. 8. 2021).

[3] Podané odvolání proti uvedeným platebním výměrům žalovaný zamítl výše nadepsaným rozhodnutím a platební výměry potvrdil. Přisvědčil správci daně, že žalobkyně neprokázala provedení předmětných oprav deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. Není přitom sporné, kdy byly práce fakturovány a že byly řádně uhrazeny. Žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno a splnila formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet, když předložila daňové doklady. Správci daně však oprávněně vznikly pochybnosti, které žalobkyně již nevyvrátila, a nesplnila tak hmotněprávní podmínku pro uplatnění nároku na odpočet, tj. faktické uskutečnění deklarovaného plnění. Správce daně přitom nemusel mít vlastní verzi toho, jak byl obchodní případ proveden, neboť skutkový stav prokazuje žalobkyně.

[4] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, o které rozhodl krajský soud prvně rozsudkem ze dne 15. 1. 2019, č. j. 25 Af 11/2018-50. Rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť nebylo zřejmé, jakou pochybnost měl žalovaný ohledně shody kopií příloh k daňovým dokladům (rozpisů prací, které měly prokazovat rozsah provedených prací) s originály, případně měl dát žalobkyni možnost originály předložit. Dále soud uvedl, že skutečnost, že X neměl k dodavatelským společnostem oficiální vztah, nebyla rozhodná, jestliže jednal jménem obou dodavatelských společností s vědomím jejich jednatelů a společností bylo na základě jeho jednání plněno ze strany žalobkyně bezhotovostními platbami. Ostatními žalobními námitkami se krajský soud pro předčasnost nezabýval.

[5] Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) rozsudkem ze dne 12. 11. 2020, č. j. 9 Afs 45/2019-43, první rozsudek krajského soudu zrušil. Přisvědčil kasační námitce, že krajský soud větu ohledně kopií příloh hodnotil izolovaně, aniž by přihlédl k další větě a předchozímu podrobnému zdůvodnění, které se zabývalo jednotlivými pochybnostmi správce daně. Bylo přitom zřejmé, že předložení originálů příloh by věc neovlivnilo. Zcela nedostatečná byla též úvaha krajského soudu ohledně role X, neboť žádným způsobem nevzal v potaz komplexní úvahu žalovaného k postavení této osoby a neposoudil celkový kontext napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto krajský soud zavázal, aby se v dalším řízení zabýval všemi žalobními námitkami, kterými se pro domnělé vady rozhodnutí žalovaného nezabýval, a to s ohledem na všechna fakta plynoucí ze správních spisů a vyjádření účastníků v řízení o kasační stížnosti.

[6] Krajský soud rozhodl podruhé nyní napadeným rozsudkem, přičemž rozhodnutí žalovaného opět zrušil. Přisvědčil žalobkyni, že rozpis prací doložený přílohami k dokladům nebyl relevantně zpochybněn. Jednání X je pak nutno přičítat společností TERSO a Stavotel, neboť dle jejich jednatelů za ně jednal a žalobkyně jim za práce koordinované X zaplatila. Neplnění veřejnoprávních povinností (nezveřejňování účetních závěrek a nepodávání daňových přiznání) ze strany společností samo o sobě nezpochybňuje realizaci dodávky, mohlo by jít nanejvýš o indicii relevantní v souběhu s dalšími zjištěnými okolnostmi. Z ostatních důkazů však vyplynulo, že dodavateli sporných prací byly dané společnosti zastoupené X. Prvotní pochybnost ohledně neúplných faktur pak odstranily předložené přílohy k těmto fakturám, přičemž rozhodnutí žalovaného nijak neodůvodňuje, proč přílohy neosvědčují, co je v nich uvedeno. Je přitom nerozhodné, jak si dodavatelé realizaci zakázky zajistili, je-li nepochybné, že zakázka byla realizována a uhrazena těmto společností. Co se týče výsledku X, ten nejde provést, je-li mrtev. I bez tohoto výsledku však byl skutkový stav

pokračování

dostatečně objasněn. Správce daně nakonec relevantně nezpochybnil průběh prací, pokud uvedl pouze různá označení linky při jejím pořízení (šrot, stará funkční, zánovní) a že rozsah oprav nemohl ověřit při místním šetření. Žalobkyně důkazní břemeno o rozsahu prací unesla předložením příloh faktur. Prokázala tedy vystavení faktur, jejich úhradu a zajištění realizace prací jménem společností X, přičemž jejich rozsah nebyl zpochybněn.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „s. ř. s.“), a požaduje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Podle stěžovatele je jeho opakovaná kasační stížnost přípustná, neboť rozsahem a průběhem prací se Nejvyšší správní soud v předcházejícím rozsudku nezabýval a ohledně prokázání osoby deklarovaného dodavatele krajský soud nerespektoval závazný právní názor kasačního soudu. Jednotlivé důvody kasační stížnosti i argumentaci stěžovatele je přitom třeba brát v celkovém kontextu.

[9] Stěžovatel nesouhlasí s právním závěrem krajského soudu, že žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně rozsahu prací předložením příloh faktur a že správce daně ani stěžovatel tento rozsah relevantně nezpochybnili. Stěžovatel má na rozdíl od krajského soudu za to, že předložením příloh nebyl rozsah prací fakticky prokázán a pochybnosti správce daně (vyjádřené ve výzvě k prokázání skutečností) tak nebyly odstraněny – žalobkyně nedoložila, v jakém stavu byla linka před započítáním oprav, ani technickou/výkresovou dokumentaci, ze které by správce daně ověřil technické parametry obou linek, rozsah oprav a tvrzení žalobkyně, že se jedná o dvě linky sloučené do jedné. Důkazní břemeno ohledně rozsahu prací tedy nadále tížilo žalobkyni, nikoliv správce daně, který by měl rozsah prací dále zpochybnovat, jak dovodil krajský soud. Tato výtka krajského soudu není opodstatněná.

[10] Krajský soud přitom opět nevzal v potaz, že nebyl prokázán způsob provedení prací, práce fakticky řídila a kontrolovala osoba, která neměla k dodavatelským společnostem žádný vztah a nedoložila ani plnou moc, dodavatelé jsou nekontaktní, nepodali daňová tvrzení, čímž nedeklarovali plnění uskutečněná pro žalobkyni, a jejich jednatelé se toliko odkazovali na pana X. Komplexní správní úvahu stěžovatele přitom implicitně aproboval i Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku.

[11] Ve vztahu k prokázání osoby deklarovaného dodavatele krajský soud pochybil, pokud založil svůj závěr ryze na výpovědích jednatelů dodavatelů a nepřihlédl ke všem zjištěným skutečnostem v celkovém kontextu, jak jej Nejvyšší správní soud zavázal. Krajský soud opětovně ustrnul na zjednodušené úvaze, že pokud jednatelé společností vypověděli, že pan X jednal s jejich vědomím, je třeba podmínku dodavatele považovat za prokázanou. Stěžovatel s odkazem na odst. [41] až [58] svého rozhodnutí zopakoval komplexní posouzení věci a uzavřel, že za této situace nelze prokázat splnění podmínky

deklarovaného dodavatele výpovědí dvou bílých koní, kteří *de facto* přiznali své pouze formální vystupování ve společnostech a rezignaci na jakoukoli vlastní odpovědnost ve prospěch osoby, která s nimi nebyla v žádném právním ani odpovědnostním vztahu.

[12] Fakturace a uhrazení prací sice správce daně ani stěžovatel nerozporovali, stěžovatel však připomněl judikaturu, kterou krajský soud pomíjí a dle které i formálně perfektní důkazy o provedení úhrad nemohou samy o sobě prokázat faktické přijetí plnění od deklarovaného dodavatele (rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, a ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017-33; a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 10. 2013, č. j. 62 Af 31/2012-60).

[13] Stěžovatel nakonec nesouhlasí s krajským soudem, že relevantně nezpochybnil průběh prací a že požadavek správce daně na předložení výkresové dokumentace byl excesivní. Již ve výzvě k prokázání skutečností vyjádřil správce daně pochybnosti i co do průběhu prací a vyzval žalobkyni, aby prokázala, jaké práce, na jaké výrobní lince a na jakém místě byly provedeny. O průběhu prací nevěděli nic bližšího ani jednatele dodavatelských společností, ani pan X (odpovědný zaměstnanec žalobkyně). Pochybnosti přitom neplynuly jen z označení linky jako šrot/stará funkční/zánovní, tato rozporná tvrzení však pochybnosti ještě prohloubila. Nebylo zřejmé, jak práce probíhaly, kam se případné kusy linky přemísťovaly k opravě. Tvrzení pana X, že opravy probíhaly za omezení provozu, je v rozporu s údaji z podaných daňových přiznání, dle kterých k poklesu výroby nedošlo. Požadavek na doložení výkresové dokumentace a revizní zprávy tak byl na místě, když nebylo možné ověřit provedení oprav v rámci místního šetření. Tuto nemožnost vizuálního prověření oprav přitom nelze klást k tíži správce daně. Bylo na žalobkyni, aby postupovala obezřetně a zajistila si důkazní prostředky k prokázání deklarovaných oprav. Její absolutní rezignace na jakoukoli písemnou dokumentaci a bezmezná spolehnutí na osobu pana X jdou k její tíži.

[14] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti předně vymezila proti její přípustnosti v části, kterou se Nejvyšší správní soud v dřívějším rozsudku nezabýval. Judikatorní praxe dle ní nepřipustně rozšiřuje explicitní znění zákona, a proto navrhuje k této části nepřihlížet. Napadený rozsudek dále považuje za správný a s kasačními důvody nesouhlasí. Podrobný rozpis prací byl správci daně doložen mj. přílohami faktur, které správce daně nezpochybnil, a tudíž se důkazní břemeno nepřeneslo zpátky na žalobkyni. Provedení prací společnostmi TERSO a Stavotel, za které jednal pan X, bylo prokázáno a žalobkyni nelze klást k tíži nekontaktnost společností, ani nemožnost vyslechnout již zemřelého pana X. Krajský soud postupoval správně, vzal-li rozsah prací i osoby dodavatelů za prokazané. Vypořádal se s argumentací účastníků i s předcházejícím rozsudkem kasačního soudu. Není pravdou, že by se neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[15] Žalobkyně dále považuje za absurdní a účelové tvrzení stěžovatele o neprokázání potřeby oprav a nesouhlasí, že měla správci daně doložit úmrtí pana X. Tuto skutečnost si mohl ověřit správce daně sám z úřední evidence. Není též pravdou, že pan X neměl ponětí o průběhu prací, když práce domlouval a přebíral od společností TERSO a Stavotel. Absence písemné smlouvy a technických výkresů přitom na provedení prací nic nemění,

pokračování

neboť toto nebylo zapotřebí. Žalobkyně navrhla kasační stížnost zamítnout a uložit stěžovateli povinnost nahradit jí náklady řízení.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[16] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a za stěžovatele jedná jeho pověřený zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání (§ 102 a násl. s. ř. s.).

[17] Vzhledem k tomu, že se jedná o opakovanou kasační stížnost, Nejvyšší správní soud se zabýval její přípustností s ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je opakovaná kasační stížnost přípustná, pouze pokud je podána z důvodu tvrzeného nedodržení závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Dle judikatury je opakovaná kasační stížnost přípustná také tehdy, jestliže směřuje k právním otázkám, které v řízení o první kasační stížnosti nebyly a nemohly být řešeny (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Přes argumentaci žalobkyně Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od této judikatury odchýlit. V projednávané věci stěžovatel namítá nerespektování závazného právního názoru kasačního soudu ohledně prokázání osoby deklarovaného dodavatele. Rozsahem prací a jejich průběhem, resp. uskutečněním deklarovaných oprav se pak Nejvyšší správní soud v předcházejícím rozsudku skutečně nezabýval. Kasační stížnost je tedy z tohoto důvodu přípustná.

[18] Nejvyšší správní soud tak přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, vázán svým předchozím rozsudkem č. j. 9 Afs 45/2019-43. Ověřil také, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] V projednávané věci si žalobkyně nárokovala odpočet DPH, kdy přijatým zdanitelným plněním měly být opravy výrobní linky instantních nudlí a polévek. Poskytovatelem těchto oprav měly být dva dodavatelé, společnosti TERSO TECHNOLOGIES a Stavotel Technologies. Správce daně ovšem tento nárok žalobkyně neuznal. Z obsahu správního spisu, jakož i rozhodnutí žalovaného, přitom vyplývá, že žalobkyně dle daňových orgánů neprokázala samotné uskutečnění deklarovaného plnění.

[21] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že nebyl důvod pro odepření nárokováného odpočtu, neboť žalobkyně prokázala vystavení faktur za opravy své linky deklarovanými dodavateli, jejich úhradu na účty těchto dodavatelů a zajištění realizace oprav X jménem společností TERSO a Stavotel, přičemž rozsah prací nebyl zpochybněn.

[22] Stěžovatel v kasační stížnosti nesouhlasí, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno ohledně rozsahu deklarovaného plnění předložením rozpisů prací a že tento rozsah nebyl

daňovými orgány relevantně zpochybněn. Dále namítá, že krajský soud založil svůj závěr o prokázání dodavatelích toliko na výpovědích jejich jednatelů, aniž by přihlédl ke všem zjištěným skutečnostem v celkovém kontextu, jak jej zavázal Nejvyšší správní soud v přecházejícím rozsudku. Obě námitky jsou důvodné, přičemž spolu úzce souvisí, jak bude ukázáno níže, proto je Nejvyšší správní soud vypořádal dohromady.

[23] Jak bylo uvedeno již v úvodu tohoto rozsudku, předmětem projednávané věci je otázka, zda žalobkyně prokázala nárok na odpočet DPH ve vztahu k opravám výrobní linky, které měl dle tvrzení jednatelů deklarovaných dodavatelů a žalobkyně zajišťovat pan X.

[24] Nejvyšší správní soud před samotným vypořádáním považuje za důležité zdůraznit, že jakkoliv správní orgány, žalobkyně i krajský soud opakovaně hovoří o rozsahu plnění a dodavatelích, sporná je předně otázka samotného uskutečnění deklarovaného plnění, bez ohledu na případný rozsah tohoto plnění a jeho dodavatele. Existence zdanitelného plnění jakožto předmětu daně podle § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), je přitom základem daně i případného nároku na její odpočet (srov. též rozsudek ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139, odst. [52]). Proto není-li prokázáno samotné plnění, není rozhodný jeho tvrzený rozsah nebo kdo měl plnění poskytnout, tj. dodavatel.

[25] Ve vztahu k první kasační námitce je stěžejní otázka rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. To upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, jednoznačně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 *[p]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Správce daně naopak podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.

[26] V souladu se zákonem i judikaturou zdejšího soudu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, odst. [30] a [31], obdobně ze dne 8. 12. 2021, č. j. 6 Afs 197/2020-85, odst. [32]) je to tedy primárně daňový subjekt, kdo je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Správce daně pak může vyjádřit vážné a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků, které musí řádně odůvodnit a prokázat. Pokud správce daně unese důkazní břemeno ohledně pochybností, je znovu na daňovém subjektu, aby pravdivost svých tvrzení prokázal.

[27] Nejvyšší správní soud též opakovaně judikoval, že prokazování nároku na odpočet je primárně záležitostí dokladovou [viz podmínky nároku v § 73 odst. 1 písm. a) až e), jakož i znění § 75 odst. 5 zákona o DPH], avšak současně je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, jak správně připomněl stěžovatel. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tak nemusí být podkladem pro uznání

pokračování

nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (srov. stěžovatelem citovaný rozsudek č. j. 8 Afs 14/2012-61, bod 27., obdobně novější ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43, odst. [38], a tam citovaná judikatura, nebo již citovaný č. j. 6 Afs 197/2020-85, odst. [33]).

[28] Jinými slovy, prokazuje-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH formálně bezvadným dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu i prokázání existence zdanitelného plnění. Jak totiž bylo uvedeno již výše, daň i nárok na odpočet DPH nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. V souladu s důkazní povinností daňového subjektu je proto na daňovém subjektu, aby si ve vlastním zájmu zajistil důkazy, jimiž může uskutečnění sporného zdanitelného plnění i v případě pochybností prokázat. V případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění nemůže být odpočet přiznán (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, nověji ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 282/2017-37, odst. [18], ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139, odst. [52], ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, odst. [30], v jiné věci žalobkyně, nebo již citovaný č. j. 6 Afs 197/2020-85, odst. [33]).

[29] Žalobkyně v nyní projednávané věci splnila svou primární důkazní povinnost, když k nárokovanému odpočtu předložila daňové doklady – faktury od společností TERSO a Stavotel (č. l. 29 až 41 spisu správce daně). Jelikož tyto doklady neobsahovaly bližší specifikaci výrobní linky ani jednotlivých prací souvisejících s její opravou, vznikly správci daně konkrétní a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů, které vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 17. 6. 2015 (obdobně srov. rozsudek č. j. 9 Afs 45/2019-43, odst. [13]). V průběhu daňového řízení tyto pochybnosti přetrvávaly, když žalobkyně nevysvětlila, v jakém technickém stavu byla výrobní linka před započítáním oprav, nedoložila technické parametry jednotlivých linek, nepodařilo se prokázat rozsah oprav ani způsob provedení a nebylo možné ověřit tvrzení žalobkyně, že se jednalo o dvě výrobní linky sloučené do jedné.

[30] Stěžovatel se v napadeném rozhodnutí s pochybnostmi správce daně ztotožnil a obdobně jako v kasační stížnosti poukázal na celou řadu nesrovnalostí, které k těmto pochybnostem vedly. Jedná se o komplexní přezkoumatelnou úvahu, na základě které Nejvyšší správní soud nesouhlasí s krajským soudem, že stěžovatel ani správce daně tvrzení žalobkyně relevantně nezpochybnili. Naopak. Nejvyšší správní soud proto nemůže přisvědčit krajskému soudu, že žalobkyně provedení deklarovaných oprav prokázala předložením příloh k fakturám (rozpisů prací), jestliže na druhé straně stojí rozsáhlá úvaha správce daně i žalovaného odůvodňující vážné pochybnosti ohledně deklarovaného plnění. Krajský soud navzdory závaznému právnímu názoru kasačního soudu v předcházejícím rozsudku nezhodnotil celkový kontext posuzované věci s ohledem na všechna fakta plynoucí ze správního spisu. Nemohl ustrnout na předložení rozpisů prací, aniž by zohlednil další skutečnosti, které pochybnosti správce daně o provedení deklarovaného plnění utvrdily, než aby je vyvrátily (místní šetření, nepředložení projektové dokumentace,

sdělení žalobkyně o kopírování jednotlivých dílů, nejasné informace o jednotlivých výrobních linkách včetně jejich pořizovací ceny).

[31] Současně krajský soud neoprávněně vytkl stěžovateli, že v napadeném rozhodnutí neodůvodnil, proč rozpisy prací neosvědčují, co je v nich uvedeno. Tato otázka není předmětem sporu, neboť správce daně ani stěžovatel nezpochybovali pravost předložených rozpisů. Na druhou stranu, jak bylo uvedeno výše, i perfektní doklady (včetně příloh) nemusí odůvodnit nárok daňového subjektu na nadměrný odpočet. V projednávané věci je sporné, zda žalobkyně prokázala reálné uskutečnění deklarovaného plnění, bez ohledu na doložené faktury a jejich přílohy, přičemž správce daně i stěžovatel plnění relevantně zpochybnili. V této souvislosti Nejvyšší správní soud nesouhlasí se závěrem krajského soudu uvedeným v bodě 22. napadeného rozsudku, že nic nezpochybnilo rozsah prací poté, co žalobkyně doložila rozpisy prací. K dílčím tvrzením krajského soudu v tomto bodě napadeného rozsudku uvádí kasační soud následující.

[32] Není pravdou, že správce daně uvedl toliko různé označení linky při jejím pořízení (šrot, stará funkční, zánovní), nýbrž měl i další pochybnosti (viz výše zejména odst. [29] tohoto rozsudku).

[33] Nelze též přisvědčit krajskému soudu, že nemožnost správce daně při místním šetření opravy ověřit nepřenesla důkazní břemeno na žalobkyni. V rámci místního šetření chtěl správce daně ověřit provedení deklarovaných oprav, ale to se nepodařilo, neboť nebylo možné zjistit, zda zaměstnancem žalobkyně ukazované díly byly opravdu opravené, vyměněné (viz protokol z místního šetření na č. l. 27 spisu správce daně, str. 9 zprávy o daňové kontrole na č. l. 3 spisu správce daně, jakož i odst. [56] rozhodnutí stěžovatele). V tomto ohledu Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že byl na místě požadavek na předložení výkresové, projektové dokumentace.

[34] Nelze přitom souhlasit ani s tvrzením krajského soudu, že nedoložení výkresové dokumentace nemohlo mít na projednávanou věc žádný vliv a neexistence této dokumentace byla žalobkyní spolehlivě vysvětlena. Nedoložení výkresů naopak mělo vliv, nemohl-li správce daně ověřit provedení deklarovaných oprav ani v rámci místního šetření. Sdělení žalobkyně, že projektová dokumentace nebyla pořizována kvůli možnému plagiátorství, neboť opravy linky se měly provádět kopírováním jednotlivých dílů 1:1 (viz sdělení žalobkyně na č. l. 43 spisu správce daně), pak Nejvyšší správní soud nepovažuje za věrohodné. Je na místě znovu zdůraznit, že je to primárně daňový subjekt, tj. žalobkyně, koho v daňovém řízení tíží povinnost tvrzení i důkazní. Současně je na každém subjektu vstupujícím do obchodních vztahů, aby zachovával náležitou míru obezřetnosti a zajistil si potřebné podklady pro uplatnění nároku na odpočet DPH (srov. již citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 177/2006-61, obdobně novější ze dne 15. 9. 2022, č. j. 9 Afs 95/2020-31, odst. [19]). V tomto ohledu lze přisvědčit stěžovateli, že zjevná neobezřetnost žalobkyně musí jít k její tíži.

[35] Nejvyšší správní soud proto přisvědčil kasační námitce, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno toliko předložením rozpisů prací, neboť správce daně a po něm stěžovatel provedení deklarovaných oprav relevantně a důvodně zpochybnili.

pokračování

[36] S uvedeným souvisí otázka osoby X, slovenského občana, který měl deklarované opravy koordinovat pro obě strany (žalobkyni i oba dodavatele) a kterého chtěl správce daně vyslechnout jako svědka – měl podat svědeckou výpověď ve věci prací na opravě výrobní linky (viz výzva k prokázání skutečností na č. l. 26 spisu správce daně). V tomto ohledu je třeba korigovat úvahu krajského soudu, který se osobou X zabýval toliko ve vztahu k deklarovaným dodavatelům. X však měl zjevně přispět k prokázání samotného plnění. K výsledku X v daňovém řízení ale nedošlo a v druhé polovině řízení před správcem daně žalobkyně sdělila, že pan X zemřel. Nejvyšší správní soud přitom upozorňuje, že ve správním spise není o úmrtí pana X žádný důkaz, a to ani ze strany žalobkyně (pouze sdělila, že pan X zemřel), ani ze strany správce daně, příp. stěžovatele.

[37] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl stručně ke druhému stěžovatelem napadenému závěru, že jednání X je třeba přičítat deklarovaným dodavatelům, pokud jejich jednatelé uvedli, že za ně jednal (viz bod 17. napadeného rozsudku). Souhlasil se žalobkyní, že ze skutkových zjištění plyne, že X jednal jménem obou dodavatelských společností s vědomím jejich jednatelů, kteří to potvrdili ve svých výpovědích, a těmto společnostem bylo na základě jednání pana X zapláceno (viz body 17. a 20. napadeného rozsudku). Sám přitom uvedl, že s tímto závěrem souhlasil již ve svém prvním rozsudku. Nejvyšší správní soud ovšem krajskému soudu v předcházejícím rozsudku vytkl, že ohledně hodnocení postavení pana X postupoval zkratkovitě a nijak nevzal v potaz úvahu správce daně a stěžovatele, kteří podrobně popsali a odůvodnili své pochybnosti ohledně postavení pana X i jeho faktického zapojení do provedení a zajištění deklarovaných prací (viz odst. [18] rozsudku č. j. 9 Afs 45/2019-43). Krajský soud ani tentokrát neposoudil celkový kontext napadeného rozhodnutí a postavení pana X s ohledem na všechna relevantní fakta. Skutečnost, že jednatelé deklarovaných dodavatelů jednoznačně uvedli, že za ně pan X jednal a vše zařizoval, podle Nejvyššího správního soudu neprokazuje, že se tak opravdu dělo a deklarované opravy fakticky byly provedeny, navíc těmito společnostmi, existují-li další pochybnosti ohledně samotných oprav i dodavatelů. I druhá kasační námitka je proto důvodná.

[38] V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné reagovat na některá dílčí tvrzení krajského soudu k deklarovaným dodavatelům v bodech 18. až 21. napadeného rozsudku.

[39] Nejvyššímu správnímu soudu není jasné, z jakých „*ostatních důkazů*“ dle krajského soudu vyplynulo, že dodavatelé sporné opravy byly opravdu společnosti TERSO a Stavotel. Jediné, co uvedené potvrzuje, jsou předložené doklady, které ovšem správce daně relevantně zpochybnil (viz odst. [29] tohoto rozsudku), a tvrzení jednatelů těchto společností. K těm se však Nejvyšší správní soud vyjádřil výše. Kasační soud má za to, že neplnění veřejnoprávních povinností deklarovanými dodavatelé sice nezpochybnilo provedení oprav samo o sobě, ale bylo právě onou indicií a bylo relevantní v souběhu s dalšími zjištěními, a to s pochybnostmi ohledně provedení deklarovaných oprav – nemožnost ověřit provedení oprav při místním šetření, nepředložení projektové dokumentace, sdělení žalobkyně o kopírování jednotlivých dílů, nejasné informace o výrobních linkách. Nekonтактnost deklarovaných dodavatelů pro jejich správce daní a neplnění veřejnoprávních povinností tyto pochybnosti důvodně ještě prohloubily. Nejvyšší správní soud přitom již dříve judikoval, že skutečnosti jako nekontaktnost

dodavatele nebo nevykázání plnění (nepodání daňového přiznání) jsou oprávněnými pochybnostmi (již citované rozsudky č. j. 2 Afs 177/2006-61 a č. j. 9 Afs 204/2007-72, obdobně novější ze dne 19. 12. 2018, č. j. 1 Afs 258/2018-32, odst. [22] a [23]).

[40] Krajskému soudu lze naopak přisvědčit, že není rozhodné, jak si dodavatelské společnosti zajistili realizaci zakázky, zda ji realizovali jejich zaměstnanci nebo subdodavatelé, pokud je nepochybné, že byla realizovaná. V projednávané věci ovšem realizace, tj. faktické uskutečnění deklarovaného plnění, nepochybné není, a o postavení pana X včetně jeho faktického zapojení do realizace zakázky jsou též pochybnosti.

[41] Krajský soud nakonec nemohl uzavřít, že skutkový stav byl dostatečně objasněn, pokud správce daně i stěžovatel uvedli a prokázali relevantní pochybnosti.

[42] Krajský soud tedy v dalším řízení znovu posoudí, zda žalobkyně prokázala uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění, a to s ohledem na všechny skutečnosti plynoucí ze správních spisů, které zhodnotí v jejich celkové souvislosti. Znovu přezkoumá úvahy správce daně i stěžovatele, a to komplexně, nikoliv izolovaně, jak činil doposud. Blíže se zaměří též na osobu X, jehož postavení v projednávané věci měl komplexně posoudit již na základě předcházejícího kasačního rozsudku, ale neučinil tak. Posoudí přitom, zda výslech X byl nezbytný pro prokázání realizace deklarovaného plnění, a zda neprovedení tohoto výsledku z důvodu jeho tvrzeného úmrtí má na prokázání faktického uskutečnění deklarovaných oprav vliv, případně jaký.

[43] Nejvyšší správní soud přitom nijak nepředjímá výsledek dalšího řízení. Je na krajském soudu, aby komplexním způsobem přezkoumal napadená správní rozhodnutí a podle toho znovu rozhodl. Nejvyšší správní soud však pro doplnění opakuje, že neprokáže-li daňový subjekt existenci zdanitelného plnění jako takovou, není již z logiky věci rozhodné, kdo a v jakém rozsahu měl toto plnění dodat.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu zde uvedeným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[45] O náhradě nákladů řízení rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. května 2023

JUDr. Radan Malík
předseda senátu