



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 13. 7. 2023, č. j. 25 Af 11/2018-99,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 7. 2023, č. j. 25 Af 11/2018-99, **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] 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 Š. M. Věc je u Nejvyššího správního soudu již potřetí.

[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 nudlů 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 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 ohledně shody kopií příloh k daňovým dokladům (rozpisy prací, které měly prokazovat rozsah provedených prací) s originály, případně měl dát žalobkyni možnost originály předložit. Dále skutečnost, že Š. M. 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 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 rozpisů prací hodnotil izolovaně, aniž by přihlédl k další větě a předchozímu podrobnému zdůvodnění, které se zabývalo jednotlivými pochybnostmi správce daně. Bylo zřejmé, že předložení originálů by věc neovlivnilo. Zcela nedostatečná byla též úvaha krajského soudu ohledně role Š. M., neboť žádným způsobem nevzal v potaz komplexní úvahu žalovaného k postavení této osoby a neposoudil celkový kontext věci. 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.

[6] Krajský soud ve věci rozhodl podruhé rozsudkem ze dne 18. 3. 2021, č. j. 25 Af 11/2018-75, kterým rozhodnutí žalovaného opět zrušil. Dle krajského soudu nebyl dán důvod pro odepření nárokovaného odpočtu, jelikož žalobkyně prokázala vystavení faktur za opravy své linky deklarovanými dodavateli, jejich úhradu na účty těchto dodavatelů a zajištění realizace oprav Š. M. jménem dodavatelů. Rozsah prací přitom nebyl zpochybněn a výslech Š. M. nejde provést, je-li mrtev.

[7] V pořadí druhý rozsudek krajského soudu zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 5. 2023, č. j. 9 Afs 67/2021-51. Zdůraznil, že sporná je především samotná existence deklarovaného plnění bez ohledu na jeho rozsah nebo dodavatele. Žalobkyně sice splnila svou primární důkazní povinnost, když k nárokovanému odpočtu předložila daňové doklady, daňové orgány však tvrzení žalobkyně relevantně zpochybnil. Kasační soud nepřisvědčil krajskému soudu, že žalobkyně provedení deklarovaných oprav prokázala předložením příloh k fakturám (rozpisů prací). Vytkl mu, že navzdory

pokračování

závaznému právnímu názoru v rozsudku č. j. 9 Afs 45/2019-43 nehodnotil celkový kontext věci. Ani ohledně osoby Š. M. krajský soud nehodnotil všechna fakta. Tvrzení dodavatelů, že za ně Š. M. jednal, dle kasačního soudu neprokazuje, že se tak opravdu dělo a deklarované opravy byly provedeny deklarovanými společnostmi, ohledně kterých panují další pochybnosti. Nejvyšší správní soud proto krajský soud zavázal, aby znovu posoudil uskutečnění deklarovaného plnění a komplexně přezkoumal úvahy daňových orgánů včetně případného vlivu neprovedení svědecké výpovědi Š. M.

[8] Krajský soud se tedy věci zabýval potřetí a nyní napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného znovu zrušil. Neměl pochybnosti o prokázání uskutečnění deklarovaného plnění, ani že jej dodaly deklarované společnosti TERSO TECHNOLOGIES a Stavotel Technologies. Za stěžejní považoval místní šetření s výpovědí pana F., technika žalobkyně, podpořené výpovědí jednatele společnosti Stavotel Technologies. Požadavek správce daně ohledně projektové dokumentace i výsledch Š. M. označil krajský soud za nadbytečné. Je zřejmé, že docházelo ke kreativnímu zpracování linek technologií „zlatých českých ručiček“, v tomto případě spíše slovenských. Společnostem TERSO TECHNOLOGIES a Stavotel Technologies bylo nepochybně žalobkyní za provedené práce zapláceno, jednatele společností potvrdili, že za ně jednal pan M., a měli povědomí o charakteru zakázky.

[9] Ke konkrétním žalobním námitkám krajský soud uvedl, že závěr o neprůkaznosti daňových dokladů mohl správce daně učinit i bez komplexního posouzení účetnictví žalobkyně, rozpisy prací ale relevantně zpochybněny nebyly. Neplnění veřejnoprávních povinností ze strany dodavatelů v kontextu ostatních okolností nezpochybnilo realizaci dodávky, byly naplněny atributy smlouvy o dílo, je nepodstatné, jací konkrétní dělníci na opravě linky pracovali, a ani různé označení staré linky (šrot, stará funkční, zánovní) samo o sobě nezpochybňuje podrobení linky opravě. Vlastnosti nové linky jsou nepodstatné a otázky, proč byly práce prováděny, kým a jak, se přímo netýkají důkazního břemene žalobkyně. Krajský soud uzavřel, že žalobkyně své důkazní břemeno unesla a nebyl dán důvod k odepření nárokováného odpočtu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[10] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) 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.

[11] Stěžovatel nejprve vymezil přípustnost své v pořadí třetí kasační stížnosti z důvodu nerespektování závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu krajským soudem. Krajský soud uvedené ani nezastíral, když v bodě 17. napadeného rozsudku dovodil nezávaznost dílčích závěrů NSS. Dílčí závěry kasačního soudu však mají zásadní význam pro posouzení věci v celkovém kontextu. Stěžovatel s odkazy na judikaturu NSS popsal význam vázanosti krajského soudu právním názorem NSS s tím, že krajský soud se dopustil nezákonné svévole, pokud se dílčí závěry NSS rozhodl bezdůvodně ignorovat. Právní závaznost je přitom třeba přičíst především věcným závěrům NSS v odst. [29] a násl. rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51, než obecnému závěrečnému pokynu ke komplexnímu posouzení věci. Krajský soud závěry NSS nijak nerefletoval, dopustil se

nepřípustné libovůle odporující hierarchickému uspořádání soudní soustavy správního soudnictví a rozhodl v rozporu s právním názorem NSS.

[12] Stěžovatel považuje za nesprávné závěry krajského soudu stran faktického uskutečnění plnění. Krajský soud v rozporu s názorem NSS uzavřel, že žalobkyně prokázala uskutečnění zdanitelného plnění, pochybnosti správce daně byly dílem rozptýleny, dílem nejsou relevantní a dílem jsou falešné, rozpis prací nebyl relevantně zpochybněn a předložením výkresové dokumentace by se důkazní situace nijak nezměnila. Správce daně vyjádřil pochybnosti, což kasační soud aproboval, a žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Jednatelé dodavatelů o průběhu prací nic bližšího nevěděli, vše přenechávali panu M., stejně tak technik žalobkyně pan F. Pochybnosti ohledně technického stavu výrobní linky před započítím oprav nebyly odstraněny a deklarované opravy nebylo možné porovnat. Pochybnosti panovaly též o tom, jak byly práce prováděny – s dodavateli nebyla uzavřela smlouva, nebyla dohodnuta cena za dílo, neexistovala cenová kalkulace ani projektová dokumentace a není jasné, kdo práce prováděl, když dodavatelské společnosti neměly zaměstnance, ani kam se případné kusy linky přemisťovaly k opravě. Tvrzení pana F., že repase staré linky probíhala za omezení provozu, nesouhlasí s údaji z podaných daňových přiznání, dle kterých nedošlo k výraznému poklesu výroby. Nakonec, v rámci místního šetření nebylo možné provedení oprav ověřit, což nelze klást k tíži správce daně. Bylo na žalobkyni, aby si počínala obezřetně a zajistila si dostatečné důkazní prostředky. Jediné, co žalobkyně předložila, byl protokol o zjištění funkčního stavu výrobního zařízení, který však faktické provedení oprav neprokazuje.

[13] Ve vztahu k prokázání osoby deklarovaného dodavatele krajský soud opakovaně ignoroval závazný právní názor NSS, když označil provedení prací společnostmi TERSO TECHNOLOGIES a Stavotel Technologies za prokázané zejména z důvodu, že dle jednatelů za ně jednal pan M.. Krajský soud se ani tentokrát nezabýval celkovým kontextem věci a nereflektoval pochybnosti daňových orgánů, na které poukázal i kasační soud ve zrušujícím rozsudku. Ignoraci krajský soud dovršil, když ustrnul na povrchním závěru, že je nerozhodné, jak si dodavatelé zajistili realizaci zakázky, je-li nepochybné, že byla realizována a dodavatelům uhrazena. V rozporu s názorem NSS je i závěr krajského soudu, že nekontaktnost dodavatelů nemůže jít k tíži žalobkyně.

[14] Stěžovatel závěrem zopakoval svou argumentaci z předchozí kasační stížnosti, že žalobkyně jednala s osobou (pan M.), která neměla žádný vztah k dodavatelským společnostem a nedisponovala ani formální plnou mocí, jednatel společnosti TERSO TECHNOLOGIES v ní nevyvíjel žádnou činnost, nevěděl, jaké práce společnost vykonávala pro žalobkyni, fakturaci prováděl pan M., obdobně jednatel společnosti Stavotel Technologies konkrétně nevěděl, čeho se zakázka týkala, nevzpomněl si na subdodavatele a fakturaci prováděl pan M.. Obě společnosti byly nekontaktní, pan F. jako výrobně technický poradce k lince nemohl odpovědět na otázku, zda opravu prováděly společnosti TERSO TECHNOLOGIES a Stavotel Technologies, zda byla sepsána smlouva a předložen položkový rozpočet, vždy jednal s panem M.. Žalobkyně neprokázala, kdo opravy provedl ani jejich potřebu a jak byly provedeny. Stěžovatel 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

pokračování

jakoukoli vlastní odpovědnost ve prospěch osoby, která s nimi nebyla v žádném právním ani odpovědnostním vztahu.

[15] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že v napadeném rozsudku došlo k posouzení merita věci v celém rozsahu, a se závěry krajského soudu se ztotožnila. Kasační argumentace nezohledňuje běžnou podnikatelskou praxi a námitky jsou často vytrženy z kontextu. Krajský soud respektoval závazný právní názor NSS. Je zřejmé, že mu kasační soud ponechal prostor pro komplexní posouzení věci. Žalobkyně proto apelovala na posouzení přípustnosti kasační stížnosti. Nad rámec uvedla k osobě pana M., že datum úmrtí je zřejmé z výpisu ze slovenského živnostenského rejstříku přiloženého k žalobě. Kasační stížnost navrhla 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, zabýval se Nejvyšší správní soud 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 dřívější 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). V projednávané věci stěžovatel namítá nerespektování závazného právního názoru kasačního soudu, zároveň kasační soud dosud závazně neposoudil meritum věci, tj. uskutečnění deklarovaných oprav. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[18] Nejvyšší správní soud přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, vázán svými předchozími rozsudky č. j. 9 Afs 45/2019-43 a č. j. 9 Afs 67/2021-51. 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] Žalobkyně si 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, a to prostřednictvím pana Š. M. Správce daně ovšem tento nárok žalobkyně v plné výši neuznal, jelikož neprokázala samotné uskutečnění deklarovaného plnění.

[21] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že nebyl důvod pro odepření nárokovaného odpočtu, neboť žalobkyně prokázala uskutečnění deklarovaného plnění i jeho dodání společnostmi TERSO TECHNOLOGIES a Stavotel Technologies. S tím stěžovatel v kasační stížnosti nesouhlasí a zároveň namítá, že krajský soud nedodržel závazný právní názor Nejvyššího správního soudu v přecházejícím rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51.

III.a Závazný právní názor NSS v předcházejícím rozsudku

[22] Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně označil za nezávazné dílčí závěry Nejvyššího správního soudu v předcházejícím rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51 a dopustil se nezákonné svévole. Námitka je důvodná.

[23] Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. *[z]ruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.*

[24] Závazným právním názorem ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. je podle judikatury Nejvyššího správního soudu třeba rozumět: „*ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o aplikaci a interpretaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se tento soud zabýval ke kasačním námitkám, nebo jímž se zabýval nad jejich rámec v mezích § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. [nyní se jedná o odstavce 3 a 4, pozn. NSS]*“ (viz již citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 59/2007-56, obdobně např. novější rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2023, č. j. 7 As 21/2021-69, odst. [19], nebo ze dne 13. 12. 2024, č. j. 4 As 248/2023-50, odst. [27]). Obecné úvahy kasačního soudu vyslovené nad rámec (*obiter dictum*) součástí závazného právního názoru nejsou (srov. komentář k § 110 odst. 4 s. ř. s., KÜHN, Z. KOCOUREK, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, str. 1025). Právním názorem Nejvyššího správního soudu přitom není vázán jen krajský soud, ale i samotný NSS, rozhoduje-li o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu v téže věci za nezměněných poměrů (srov. usnesení č. j. 9 Afs 59/2007-56, obdobně ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50, č. 4015/2020 Sb. NSS, odst. [29] a násl., ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS, odst. [38], nebo rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2023, č. j. 6 As 193/2023-40, odst. [13]).

[25] Nejvyšší správní soud v předcházejícím rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51 posuzoval správnost závěru krajského soudu, dle kterého nebyl dán důvod pro odepření nárokovaného odpočtu, neboť žalobkyně prokázala vystavení faktur za opravy linky deklarovanými dodavateli, jejich úhradu těmto dodavatelům a zajištění realizace oprav Š. M. jménem dodavatelů. Nejvyšší správní soud shledal, že krajský soud navzdory závaznému právnímu názoru v prvním rozsudku (č. j. 9 Afs 45/2019-43) nezhodnotil celkový kontext věci. Na rozdíl od krajského soudu dospěl kasační soud k závěru, že žalobkyně provedení deklarovaných oprav předložením faktur neprokázala, jelikož daňové doklady byly správcem daně relevantně zpochybněny a „*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*

pokračování

výrobní linky sloučené do jedné“. Kasační soud krajskému soudu vytkl, že nezohlednil skutečnosti utvrzující pochybnosti správce daně jako závěry z místního šetření, nepředložení projektové dokumentace, sdělení žalobkyně o kopírování jednotlivých dílů a nejasné informace o jednotlivých výrobních linkách včetně jejich pořizovací ceny (viz zejména odst. [21], [29], [30] a [35] rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51).

[26] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51 dále s ohledem na kasační námitky a dílčí závěry krajského soudu konstatoval, že (i) požadavek správce daně na předložení projektové dokumentace byl na místě, (ii) tvrzení jednatelů dodavatelů, že za ně pan M. jednal a vše zařizoval, neprokazuje, že se tak opravdu dělo, (iii) nekontaktnost deklarovaných dodavatelů pro jejich správce daní a neplnění veřejnoprávních povinností pochybnosti správce daně důvodně prohloubily a (iv) pochybnosti panovaly též o postavení pana M. včetně jeho faktického zapojení do realizace zakázky (viz odst. [33], [37], [39] a [40] rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51). Nejvyšší správní soud krajský soud závěrem zavázal, aby v dalším řízení znovu posoudil prokázání uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění ze strany žalobkyně, a to komplexně s ohledem na všechny ze správních spisů plynoucí skutečnosti, a znovu posoudil též postavení Š. M., zda byl nezbytný jeho výslech a zda jeho neprovedení má na prokázání faktického uskutečnění oprav vliv. Kasační soud přitom nepředjímal výsledek dalšího řízení (viz odst. [42] a [43] rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51).

[27] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že ve svém v pořadí prvním rozsudku v nyní projednávané věci především shledal, že poskytnutí příloh k daňovým dokladům (rozpisů prací) v kopiích nemá na projednávanou věc vliv a ani postavení Š. M. krajský soud nehodnotil s ohledem na všechna relevantní fakta. Krajský soud se proto měl v dalším řízení zabývat všemi žalobními námitkami, které pro domnělé vady rozhodnutí stěžovatele nevypořádal, a to s ohledem na všechna fakta plynoucí ze správních spisů a vyjádření účastníků (viz zejména odst. [17], [18] a [19] rozsudku č. j. 9 Afs 45/2019-43).

[28] Krajský soud v nyní napadeném rozsudku (tedy ve svém v pořadí již třetím rozhodnutí ve věci), bodu 17., uvedl, že nepovažuje za závazná dílčí vyjádření Nejvyššího správního soudu k některým otázkám, jelikož jinak by byl pokyn ke komplexnímu přezkumu zbaven smyslu. Jako výslovný příklad uvedl vyjádření kasačního soudu k požadavku na projektovou dokumentaci. Dle krajského soudu by již jen skutečnost, že dokumentace neexistuje a nemůže být předložena, předznamenala a naprosto determinovala výsledek řízení tak, že by žaloba musela být bez dalšího zamítnuta.

[29] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že takový přístup krajského soudu nebyl správný. Krajský soud nemohl ignorovat posouzení dílčích otázek kasačním soudem. Jejich vyřešení nezbavovalo smyslu závěrečný pokyn ke komplexnímu posouzení věci, ke kterému Nejvyšší správní soud krajský soud zavázal z důvodu, že již podruhé se při svém posouzení omezil jen na vybrané skutečnosti a pochybnosti daňových orgánů hodnotil izolovaně. Zmiňoval-li krajský soud výslovně posouzení kasačního soudu stran oprávněnosti požadavku na předložení projektové dokumentace, Nejvyšší správní soud nesouhlasí, že již jen neexistence dokumentace by znamenala zamítnutí žaloby. Skutečnost, že žalobkyně nebyla schopna předložit výkresovou dokumentaci k opravě linky, sama o sobě neznamená, že oprava neproběhla (prokazovaly-li by provedení oprav jiné

skutečnosti). Krajský soud se nicméně pokusil o komplexnější posouzení věci, oproti svým dřívějším rozhodnutím neustrnul pouze na předložených fakturách, a vyjádřil se také k postavení Š. M.. Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému posouzení věci, vázán svými závěry z předcházejícího rozsudku shrnutými výše.

III.b *Uskutečnění deklarovaného plnění*

[30] Stěžovatel nesouhlasí, že žalobkyně prokázala uskutečnění deklarovaného plnění, tj. opravy (repare) výrobní linky na nudle, kterou měly zajišťovat společnosti TERSO TECHNOLOGIES a Stavotel Technologies prostřednictvím Š. M. Námitka je důvodná.

[31] Nejvyšší správní soud připomíná, co uvedl již v rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51, že součástí důkazní povinnosti daňového subjektu, který si nárokuje odpočet na DPH, je i prokázání existence zdanitelného plnění, pokud jsou po předložení formálně bezvadných dokladů o faktickém stavu pochybnosti. 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 (viz odst. [28] rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51 a judikaturu tam citovanou). Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51, odst. [34], též připomněl, že: „*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. rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, obdobně novější ze dne 15. 9. 2022, č. j. 9 Afs 95/2020-31, odst. [19]). Případná neobezřetnost žalobkyně tedy musí jít k její tíži.

[32] Kasační soud již v předcházejících rozsudcích konstatoval, že žalobkyně splnila svou primární důkazní povinnost, když k nárokovanému odpočtu předložila daňové doklady, faktury společností TERSO TECHNOLOGIES a Stavotel Technologies. Správci daně však vznikly oprávněné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti těchto dokladů (viz odst. [13] rozsudku č. j. 9 Afs 45/2019-43, a odst. [29] rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51).

[33] Krajský soud v napadeném rozsudku považoval pro realizaci deklarovaného plnění za rozhodující místní šetření a výpověď R. F., technika žalobkyně, který práce podrobně popsal na existující lince složené ze staré linky a nové z Číny. Dle krajského soudu správce daně neměl důvod panu F. nevěřit. Nejvyšší správní soud s tímto posouzením ve shodě se stěžovatelem nesouhlasí, neboť jak uvedl již v rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51, odst. [33], v rámci místního šetření se provedení oprav nepodařilo ověřit, jelikož nebylo možné zjistit, zda panem F. ukazované díly byly opravdu opravené. Věrohodnost pana F. sice nebyla výslovně zpochybněna, avšak sám při výslechu dne 10. 9. 2015 uvedl, že o zajištění firem se staral pan M., který také prováděl kontrolu prací, pan F. mu plně důvěřoval. Popsal-li pan F. v průběhu místního šetření slovně, jaké díly se opravovaly, takový popis neprokazuje faktickou realizaci oprav za situace, kdy repasi nebylo možné ověřit, žalobkyně nepředložila žádné smlouvy s dodavateli ani projektovou dokumentaci, které by opravu specifikovaly, a o realizaci panovaly další pochybnosti (nevěrohodné sdělení žalobkyně o kopírování jednotlivých dílů, nejasné informace o jednotlivých výrobních linkách včetně jejich pořizovací ceny; k tomu viz již odst. [30] rozsudku

pokračování

č. j. 9 Afs 67/2021-51). Související tvrzení krajského soudu, že zjevně docházelo ke kreativnímu zpracování obou linek technologií „zlatých českých ručiček“, resp. slovenských, považuje Nejvyšší správní soud za naprosto nepatřičné.

[34] Realizaci deklarovaných oprav nepodporují ani výpovědi jednatelů dodavatelů, revizní zpráva nebo protokol o zjištění funkčního stavu výrobního zařízení, jak naznačil krajský soud v závěru bodu 29. napadeného rozsudku. Tehdejší jednatelé společností TERSO TECHNOLOGIES a Stavotel Technologies, pan Husička a pan Venclík, sice „měli povědomí o zakázce“, jak uvedl krajský soud, avšak stěžovatel v kasační stížnosti příhodně uvedl, že o průběhu prací nic bližšího nevěděli. Pan Husička při výslechu dne 22. 10. 2015 uvedl, že opravdu neví, jakou zakázku uskutečnila společnost TERSO TECHNOLOGIES pro žalobkyni, byl v kontaktu s panem M., ten vystavoval faktury „asi díky té lince. Asi jiné né. Možná, že i na nějaké stavební úpravy“. Jaké stavební úpravy, nevěděl, a upřesnit fakturované práce nemohl. Pan Venclík při výslechu téhož dne uvedl, že zakázka pro žalobkyni spočívala v kompletní repasi a opravě výrobní linky na instantní nudle, vše dozoroval pan M., se kterým byl dohodnutý na přátelské bázi. Fakturované práce upřesnit nemohl, jelikož se jednalo „o velice odborné práce za použití speciálního materiálu“, předávací protokoly se k němu nedostaly, protože pan M. byl dohodnutý s panem F., a případnou záruční opravu by řešil pan M. (oba protokoly z výsledků jsou založeny na č. l. 24 a 25 spisu správce daně).

[35] Dle krajského soudu tvrzení o opravách linky dále potvrzují revizní zpráva ze dne 17. 3. 2012 (založená na č. l. 43 spisu správce daně) a protokol o zjištění funkčního stavu výrobního zařízení ze dne 14. 6. 2012 (založený na č. l. 15 spisu správce daně). Z revizní zprávy ovšem toliko plyne, že předmětem revize je stav elektrického zařízení haly a výrobní linky (bez její specifikace), zařízení (tj. zařízení haly společně s blíže neidentifikovanou výrobní linkou) je v dobrém technickém stavu a lze jej trvale a bezpečně provozovat. Ze zprávy tedy nelze zjistit nic o tvrzených opravách linky, že se jedná o deklarovanou linku, v jakém stavu byla před započítím oprav a jaké opravy byly provedeny. Stejně tak z protokolu o zjištění funkčního stavu výrobního zařízení toliko plyne provedení kontroly repasovaných dílů na výrobní lince, aniž by však tato linka a repasované díly byly blíže specifikovány. I v tomto tedy Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli.

[36] Co se týče osoby pana M., který měl celou opravu linky pro všechny zúčastněné zařídit, Nejvyšší správní soud uvádí, že mezi účastníky není sporné, že zemřel a jeho výslech, který by mohl přispět objasnění věci, tedy nebylo a není možné provést. Krajský soud v napadeném rozsudku toliko uvedl, že i bez výslechu svědka M. nemá pochybnosti o tom, že jednal jménem dodavatelů. K tomu kasační soud stručně uvádí, že obdobný závěr obsahovaly již předcházející rozsudky krajského soudu a NSS krajskému soudu vytkl, že ve vztahu k postavení pana M. postupoval zkratkovitě (viz odst. [18] rozsudku č. j. 9 Afs 45/2019-43, a odst. [37] rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51). Není tomu tedy jinak ani v projednávané věci. Nejvyšší správní soud však s ohledem na procesní ekonomii uvádí, že neprovedení výslechu pana M. nemůže jít ku prospěchu žalobkyně. Jak již bylo opakovaně uvedeno i v předcházejících rozsudcích NSS, ohledně deklarovaných oprav panovala řada pochybností. Žalobkyně se neměla spolehnout pouze na osobu Š. M., ale

v souladu s výše uvedeným měla postupovat obezřetně a zajistit si dostatečné podklady pro prokázání uplatněného nároku na odpočet DPH, což neučinila.

[37] Nejvyšší správní soud s ohledem na vše uvedené uzavírá, že žalobkyně neprokázala uplatněný nárok na odpočet DPH za opravu výrobní linky. Žalobkyní předložené daňové doklady byly zpochybněny, další předložené podklady (revizní zpráva nebo protokol o zjištění funkčního stavu zařízení) deklarované opravy neprokázaly, a další vyvstálé skutečnosti (z místního šetření, z výslechu technika žalobkyně, nepředložení projektové dokumentace, sdělení o kopírování jednotlivých dílů z důvodu možného plagiátorství, nejasné informace o jednotlivých linkách, jakož i skutečnosti plynoucí z výsledků jednání deklarovaných dodavatelů) pochybnosti finančních orgánů jen utvrdily (srov. již odst. [30] rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51, rozhodnutí stěžovatele a rozhodnutí správce daně, jejichž úvahy kasační soud již dříve označil za komplexní a přezkoumatelné). V takovém případě je již nerozhodné, kdo a v jakém rozsahu měl deklarované plnění dodat (viz odst. [24] a [43] rozsudku č. j. 9 Afs 67/2021-51).

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a 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.), který je povinen bez dalšího respektovat.

[39] O náhradě nákladů řízení rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, 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. dubna 2025

JUDr. Radan Malík
předseda senátu