



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a soudců Mgr. Lucie Trejbalové a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobkyně: **VZDUCHOTECHNIK, s. r. o.**
sídlem Tovární 548, Chrastava
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Šotníkem
sídlem Šikulova 17, Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2024, č. j. 28556/24/5300-21443-712603,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 10. 2024, č. j. 28556/24/5300-21443-712603, se ruší věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám Mgr. Jakuba Šotníka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně domáhala zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta její odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecké kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 7. 2023, č. j. 1046144/23/2601-52522-508117, č. j. 1046178/23/2601-52522-508117, č. j. 1046193/23/2601-52522-508117, č. j. 1046205/23/2601-52522-508117, č. j. 1046224/23/2601-52522-508117, č. j. 1046290/23/2601-52522-508117, č. j. 1046297/23/2601-52522-508117, č. j. 1046393/23/2601-52522-508117, č. j. 1046424/23/2601-52522-508117, č. j. 1046439/23/2601-52522-508117, č. j. 1046448/23/2601-52522-508117, č. j. 1046511/23/2601-52522-508117 a č. j. 1046518/23/2601-52522-508117. Těmito rozhodnutími správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období říjen 2018 až říjen 2019 a uložil povinnost uhradit odpovídající penále. Výše doměřené daně a penále činily za jednotlivá zdaňovací období 198 744 Kč a 39 749 Kč (říjen 2018), 282 702 Kč a 56 541 Kč (listopad 2018), 284 823 Kč a 56 965 Kč (prosinec 2018), 219 744 Kč a 43 949 Kč (leden 2019), 207 186 Kč a 41 438 Kč (únor 2019), 238 644 Kč a 47 726 Kč (březen 2019), 260 064 Kč a 52 013 Kč (duben 2019), 207 522 Kč a 41 505 Kč (květen 2019), 219 240 Kč a 43 848 Kč (červen 2019), 243 516 Kč a 48 704 Kč (červenec 2019), 203 364 Kč a 40 673 Kč (srpen 2019), 198 828 Kč a 39 766 Kč (září 2019) a 210 546 Kč a 42 110 Kč (říjen 2019).
2. Dne 16. 9. 2020 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola. Správce daně na základě daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala naplnění podmínek nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), konkrétně neprokázala, že přijala zdanitelná plnění (výroba dílů) od deklarovaného dodavatele v postavení plátce DPH (společnosti LEMAKWORLD) v uvedeném rozsahu a způsobu. Správce daně následně vydal shora uvedené dodatečné platební výměry. Žalobkyně se proti nim odvolala.
3. Po doplnění odvolacího řízení bylo zjištěno, že za jednatele společnosti LEMAKWORLD se vydávala neznámá osoba na základě falešného průkazu totožnosti. Dle žalovaného nelze tuto skutečnost klást k tíži žalobkyně v souvislosti s ověřením dodavatele sporných plnění. Žalobkyně byla v dobré víře, že spolupráci uzavírá s osobou oprávněnou jednat za společnost LEMAKWORLD, a nemohlo jí být známo, že tato osoba jedná pod falešným průkazem totožnosti. Žalovaný proto uzavřel, že považuje pochybnosti správce daně o osobě dodavatele v postavení plátce DPH za odstraněné. Informace zjištěné v rámci odvolacího řízení však dle žalovaného neměly vliv na pochybnosti ohledně rozsahu a způsobu realizace sporných zdanitelných plnění. Během daňového řízení bylo zjištěno, že ze samotných daňových dokladů není rozsah plnění zřejmý. Neexistují žádné záznamy o předání materiálu k výrobě společnosti LEMAKWORLD, stejně jako doklady potvrzující převzetí hotových výrobků či jakákoli evidence nepoužitého materiálu na sklad. I když měl být materiál na výrobu vydán přesně podle řídicího systému Helios, existují nesrovnalosti v množství vyrobených výrobků, stejně jako v účtované ceně a časové návaznosti dokladů. Navíc byly zjištěny rozpory ve svědeckých výpovědích v souvislosti s vysvětlením, kdo vyrobil výrobky, které společnost LEMAKWORLD dle zadání nedodala, neboť pan X

uvedl, že tyto vyrobili zaměstnanci žalobkyně, ale pan X s panem X tvrdili, že kmenový zaměstnanci v předmětných zdaňovacích obdobích výfuky nevyráběli. Nelze tak jednoznačně určit rozsah dodaných plnění, neboť z ničeho nevyplývá, jak byl zpracován vydaný materiál, ze kterého měla společnost LEMAKWORLD vyrobit objednané množství výrobků, ale přitom žalobkyni vyfakturovala jiné množství. Zjištěné skutečnosti neprokazují tvrzení žalobkyně, že sporná plnění byla dodána v rozsahu a způsobem deklarovaném na předložených daňových dokladech. Žalovaný zdůraznil, že žádný z důkazních prostředků není schopen prokázat, že se předmětná plnění uskutečnila v rozsahu a způsobem, jak žalobkyně deklarovala. Je přitom povinností daňového subjektu zajistit si takové důkazní prostředky, kterými prokáže své nároky v daňových tvrzeních. Toho lze dosáhnout prostřednictvím kontrolních mechanismů vytvářejících okruh vzájemných vazeb k daným plněním, tzv. auditní stopu. Auditní stopu nemohou prokázat pouze daňové doklady, na které žalobkyně odkazuje. Žalobkyně opakovaně sdělila, že evidenci o předávaném materiálu a hotových výrobcích nepoživovala. Tato skutečnost jde k tíži žalobkyně.

II. Žaloba

4. Ve včasné žalobě žalobkyně označila napadené rozhodnutí za zmatečné, nepřezkoumatelné a nezákonné. Konstatovala, že dodavatel LEMAKWORLD pro niv rozhodném období vyráběl kovové komponenty na základě konkrétních požadavků od jejích zákazníků, kterým následně tyto výrobky dodala. Většinu výroby pokryla vlastními zaměstnanci, na část použila dodavatele LEMAKWORLD. Dle žalobkyně není seznatelné, proč žalovaný množství dodávaného a vyfakturovaného plnění zpochybňuje. Je prokázáno, že žalobkyně všechny dodané výrobky fakturovala svým koncovým zákazníkům. Zároveň dodavateli LEMAKWORLD všechny fakturované a dodané výrobky uhradila převodem na jeho bankovní účet. Z daňového spisu nevyplývá, že by dodavatel LEMAKWORLD plnění poskytnuté žalobkyni neuvedl ve svých přiznáních a neodvedl z něj DPH. Je tak mimo jakoukoli elementární ekonomickou logiku, aby žalobkyně hradila pořizovací cenu výrobků, které by neobdržela. Žalobkyně zdůraznila, že daňové doklady odkazují na dodací list, který byl přílohou každé faktury. Dodací list obsahuje seznam všech dodaných dílů a jejich počet, včetně údajů o jejich jednotkové ceně.
5. Žalobkyně s odkazem na tvrzení uvedené v bodě 27 napadeného rozhodnutí konstatovala, že již v průběhu daňového řízení správci daně prokázala, že má zavedený systém označení výrobků, který se liší od označení výrobků zákazníka. U většiny dílů se proto používá tzv. převodníková tabulka, kde je uvedeno číslo vyrobeného dílu a daňového subjektu a číslo objednaného dílu konkrétního zákazníka. Přitom již správce daně ve zprávě o daňové kontrole sám uvedl, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly doloženými a provedenými důkazními prostředky doložila „návaznost označení výrobku požadovaného zákazníkem (uvedeného na výkresu) s interním označením výrobku daňového subjektu“. Tvrzení žalovaného, že rozsah plnění mezi žalobkyní a dodavatelem LEMAKWORLD nevyplývá z daňových dokladů, tak nemá oporu v provedeném dokazování. Daňové doklady odkazují na dodací listy, které jsou přílohou každého daňového dokladu. Z nich je patrný druh dodaného výrobku (číslo výrobku dle převodníkové tabulky následně přiřaditelné konkrétnímu výrobku), počet dodaných výrobků, jednotková cena a cena celkem. Dle žalobkyně se jedná o jednoznačnou specifikaci dodávaných výrobků.
6. Žalobkyně dále zdůraznila, že všichni svědci potvrdili, že materiál na výrobu předával dodavateli její skladník. S panem X (X výroby dodavatele LEMAKWORLD) jednal pan X (X), který od něj hotové výrobky také přebíral. Svědci s výjimkou pana X se sice nemohou

vyjádřit k přesnému rozsahu poskytovaného plnění od dodavatele LEMAKWORLD, jejich výsledky však nelze zhodnotit způsobem, jakým to učinil správce daně. Jak výsledky hodnotil žalovaný, není z napadeného rozhodnutí seznatelné, neboť žalovaný pouze převzal závěry správce daně. Dle žalobkyně provedené výsledky tvoří tzv. auditní stopu celého plnění, kterou žalovaný v posuzovaném případě postrádá. Žalobkyně odkázala na Informaci Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci směrnice EU/45/2010 do zákona o DPH. Informace GFŘ nedává žádný závazný pokyn v tom smyslu, jaké podklady musí mít daňový subjekt k dispozici, jinak mu nemůže být nárok na odpočet DPH uznán. Auditní stopa je patrná z účetnictví žalobkyně, představují ji zejména objednávka koncového zákazníka, vystavená faktura a dodací list od LEMAKWORLD a faktura vystavená na koncového zákazníka ze strany žalobkyně. Ve vztahu k výrobkům předaným od LEMAKWORLD žalobkyni jsou výrobky identifikovány na dodacích listech, které byly součástí faktur vystavených dodavatelem LEMAKWORLD. Jediné, co žalobkyně neevidovala, je předání materiálu dodavatel LEMAKWORLD a předání výrobků ze strany LEMAKWORLD ve smyslu jejich formálního zachycení prostřednictvím papírového dokumentu výdejka materiálu pro dodavatele LEMAKWORLD a převzetí materiálu od dodavatele LEMAKWORLD. Žalobkyně výdej materiálu do výroby zadává prostřednictvím svého systému Helios a účtuje o naskladnění výrobků na sklad. V posuzovaném období však neevidovala jejich samostatné oddělení ve vztahu k dodavatel LEMAKWORLD, takový požadavek však účetní předpisy ani nevyžadují. Výrobky byly ze strany dodavatele LEMAKWORLD prostřednictvím pana X předány panu X, který si počet vyrobených výrobků odsouhlasil na odvolávku a zkontroloval kvalitu výrobků, následně jejich přesný počet nahlásil do kanceláře plánování výroby. Žalobkyně v tomto směru odkazovala na výsledky pana X. Systém fungoval tak, že materiál do výroby byl zadáván podle počtu zadaných výrobků přímo systémem Helios. Po odsouhlasení výrobků, které bude dodavatel LEMAKWORLD schopen vyrobit, mezi panem X a panem X došlo k vyskladnění materiálu a jeho převezení skladníkem žalobkyně do prostoru dodavatele LEMAKWORLD. Primárně tak dodavatel LEMAKWORLD vyráběl takto domluvené díly z dodaného materiálu. Správce daně i žalovaný odhlíží od konkrétních specifických podmínek podnikání žalobkyně, konkrétně od toho, že žalobkyně i dodavatel LEMAKWORLD se nacházeli ve stejném areálu, materiál byl předáván skladníkem žalobkyně do prostoru dodavatele LEMAKWORLD, přičemž veškerá komunikace ohledně výroby probíhala mezi panem X a panem X. Materiál použitý na výrobu je navíc tvořen železnými pláty, které nelze z areálu žalobkyně nijak zcizit.

7. V případě některých výrobků dochází průběžně ke změnám v požadovaných kusech či datu dodání, na což musí žalobkyně flexibilně reagovat, proto byla nutná i následná reakce ve vztahu k dodavatel LEMAKWORLD. Pokud dochází k tomu, že je materiál vydán do výroby a není ihned spotřebován, je spotřebován v dalším období, protože tyto změny se týkají zejména sériové výroby, kdy koncový zákazník poptává zboží postupně. Předání hotových výrobků popsal svědek X. Jeho výpověď správce daně ani žalovaný nezpochybnili, pouze k ní odmítli přihlídnout. Žalovaný tak chybějící formální podklady povýšil nad výsledky svědka, který uvedl, jakým způsobem kontroloval a přebíral výrobky od dodavatele LEMAKWORLD. Žalobkyně v této souvislosti odkazovala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37. Dílčí nesrovnalosti na předložených dokladech byly způsobeny změnami oproti původnímu zadání. Tyto změny komunikoval s panem X pan X, který změny evidoval. V praxi nedocházelo vždy ke změnám na tzv. odvolávce mezi dodavatelem LEMAKWORLD a žalobkyní a formálnímu

zachycení těchto změn. Pro žalobkyni byl rozhodující dodací list, který obsahoval všechny dodané výrobky. Pokud žalovaný detekoval rozdíly mezi počtem dodaných kusů dle dodacích listů a dle předložených odvolávek, došlo k tomu v praxi na základě změn požadavků koncových zákazníků. Na tuto argumentaci žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nereagoval. Žalovaný uváděl, že např. u dílů č. 707709 a č. 114017 bylo vyrobeno více kusů, než bylo následně dodáno. U těchto dílů dodavatel LEMAKWORLD vyrobil díly dle původního zadání, zákazník následně odebral jen nějakou jejich část, tedy díly zůstaly žalobkyni na skladě.

8. Žalobkyně dále zdůraznila, že správce daně akceptoval její vyjádření ze dne 3. 3. 2023 ohledně časové návaznosti dokladů, přesto žalovaný v napadeném rozhodnutí na údajnou nesrovnalost v bodech 38 a 61 znovu odkazoval. Ve vztahu k problematizovanému výrobku č. 709258 žalobkyně uvedla, že výdej materiálu za skladu proběhl na začátku srpna 2018, hotový výrobek byl však naskladněn až k datu 4. 10. 2018. Materiál byl do výroby vydán začátkem srpna 2018 z důvodu požadavku na výrobu ze strany koncového zákazníka. V té době nicméně docházelo k ukončení činnosti dodavatele Atlanta. Od 23. 8. 2018 žalobkyně spolupracovala s dodavatelem LEMAKWORLD, který následně tento konkrétní výrobek pro žalobkyni vyrobil z materiálu vyskladněného již před zahájením jeho činnosti. Tento výrobek nefakturoval předchozí dodavatel Atlanta, daň z tohoto výrobku fakturoval pouze dodavatel LEMAKWORLD. Vyjádřením žalobkyně k tomuto výrobku se žalovaný v napadeném rozhodnutí opět nijak nezabýval.
9. Ohledně nesrovnalostí v účtované ceně žalobkyně konstatovala, že odvolávka obsahovala údaj o doporučené ceně, který se však mohl ze strany dodavatele LEMAKWORLD změnit. Nejčastěji se tak dělo v situaci, kdy bylo třeba některý výrobek dodat dříve, než bylo původně plánováno, případně u zakázkové výroby, kdy po zhotovení prvního kusu mohl dodavatel LEMAKWORLD vznést požadavek na úpravu ceny. Žalobkyně přitom musela zohledňovat a kontrolovat zejména svou vlastní ziskovost v kontextu celé výroby. Nesrovnalosti zjištěné správcem daně jsou způsobeny výrobním procesem jako takovým a jsou zcela běžné u jakékoli výrobní firmy. Žalobkyně se v průběhu daňového řízení snažila domnělé nesrovnalosti vysvětlit. Žalovaný však na její argumentaci vůbec nereagoval, tedy ji ani nijak nezpochybnil.
10. Žalovaný v bodě 61 napadeného rozhodnutí kladl také důraz na nesrovnalosti ohledně toho, kdo vyrobil výrobky, které dodavatel LEMAKWORLD dle zadání nedodal. V posuzované věci je však předmětem řízení odepření nároku na odpočet DPH z titulu dodaných výrobků ze strany dodavatele LEMAKWORLD. Nedodané výrobky žalobkyně nehradila a odpočet na DPH si z nich neuplatňovala. Žalobkyně navíc již v odvolání uváděla, že pan X se vyjadřoval obecně k dodavateli LEMAKWORLD, který nevyráběl pouze výfuky, ale i jiné komponenty a díly, zatímco pánové X a X se vyjadřovali pouze k výfukům. Jejich výpovědi tedy nejsou dle žalobkyně vůbec v rozporu. Ani k této argumentaci se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjádřil.
11. Pokud je o kontrolní hlášení dodavatele LEMAKWORLD, žalovaný konstatoval, že jde o formální tvrzení bez způsobilosti prokázat uskutečnění předmětných plnění tak, jak je deklarováno na předložených daňových dokladech. Tento svůj postup odůvodnil tím, že existuje řada pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, které zpochybňují uskutečnění předmětných plnění. V této souvislosti poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 6. 2021, č. j. 31 Af 69/2019-51, který však evidentně vychází z jiného skutkového stavu. Dle žalobkyně nelze uzavřít, že údaje

v kontrolních hlášeních dodavatelů nemusí být daňovou správou brány v potaz, když správce daně vyjeví ve vztahu k těmto dodavatelům nějaké pochybnosti. Tomu ostatně odpovídá již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 70/2023-37. V posuzovaném případě neexistuje žádný důvod, proč by dodavatel LEMAKWORLD měl vykazovat v kontrolních hlášeních dodání plnění pro žalobkyni, pokud by tato plnění nebyla uskutečněna.

12. Žalovaný neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH, neboť neeviduje předání materiálu dodavateli LEMAKWORLD a předání hotových výrobků žalobkyni. I tyto podklady by nicméně byly jen formálními podklady, jejichž úlohu plní v posuzovaném případě dodací listy. V podmínkách žalobkyně nedocházelo k tomu, že si pan X s panem X každý den předávali předávací protokoly, které by vzájemně podepisovali. Pan X si pouze vedl evidenci výrobků převzatých od dodavatele LEMAKWORLD, které nahlásil na účetní oddělení. Vzhledem k tomu, že celá výroba probíhala v areálu žalobkyně a z jejího materiálu, nevidí na tom žalobkyně nic netransparentního. To ostatně i potvrdil i pan X v rámci své svědecké výpovědi. Rozsah poskytnutého plnění obsahují daňové podklady, resp. dodací list, který je přílohou každé faktury. Dle žalobkyně se jedná o dostatečnou specifikaci předaných výrobků. Domnělé nejasnosti správce daně, resp. žalovaného jsou způsobeny jen tím, že mu není známo prostředí výrobních společností, ve kterém dochází často ke změnám počtu dodaných kusů a termínů pro jejich dodání. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhovala zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

13. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný konstatoval, že v řízení před správcem daně žalobkyně ještě neprokázala přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, k tomu došlo až v průběhu odvolacího řízení. V napadeném rozhodnutí je jasně uvedeno, že žalovaný považuje pochybnosti o osobě dodavatele za odstraněné a za prokázány nemá pouze rozsah dodaného plnění. Žalovaný trval na tom, že rozsah plnění nevyplývá přímo z daňových dokladů. Nárok na požadovaný odpočet DPH žalobkyni nebyl přiznán především z důvodu nedostatečného prokázání tzv. auditní stopy. V situaci, kdy neexistují doklady o předání materiálu dodavateli, o následném převzetí hotových výrobků žalobkyní a přesně nesedí počty výrobků objednaných ze strany zákazníků žalobkyně s výrobky dodanými žalobkyní ze strany dodavatele, nelze s jistotou vysledovat tok odpovídajícího množství materiálu pro zhotovení výrobků od žalobkyně k dodavateli a následný tok hotových výrobků zpět v množství odpovídajícím dodanému materiálu a konečně tok hotových výrobků konečnému zákazníkovi v množství odpovídajícím množství dodaných výrobků dodatelem žalobkyni. Žalovaný nerozporoval, že neexistuje žádný závazný předpis, který by přímo uváděl, jaké konkrétní doklady je daňový subjekt povinen vytvářet a evidovat. Daňový subjekt však musí počítat s tím, že pokud má v úmyslu uplatňovat nároky na odpočet daně, tíží ho v tomto ohledu důkazní břemeno a je jen v jeho zájmu evidovat takové doklady, jimiž bude v budoucnu schopen celý tok plnění řádně doložit. Toto důkazní břemeno však žalobkyně neunesla. Svědecké výpovědi, a to ani výpověď pana X, který zpravidla přebíral hotové výrobky od dodavatele, nemohou prokázat rozsah přijatého plnění. Mohou dokázat pouze tolik, že dodavatel žalobkyni nějaké výrobky skutečně dodával. Žalobkyně přitom nepředložila žádné další důkazní prostředky, z nichž by byl rozsah plnění zřejmý. To, že žalobkyně popsala svou obchodní praxi při jednání s koncovými zákazníky a s dodavatelem, osvětlila, jak mohlo dojít k dodání hotového výrobku ještě před jeho vyskladněním, rozdíly v účtovaných cenách a v počtech dodaných

a objednaných výrobků, nemůže prokázat, že v rámci této praxe skutečně došlo k dodání výrobků žalobkyni ze strany dodavatele v právě tvrzeném rozsahu. Nepodstatnost všeobecného standartu obchodování pro posouzení hmotně právních podmínek nároku na odpočet DPH vyplývá např. z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 9. 2023, č. j. 30 Af 60/2021-67. Žalovaný dále konstatoval, že nerozporuje závěr Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku č. j. 7 Afs 70/2023-37, že jde v případě kontrolního hlášení deklarovaného dodavatele o dílčí nepřímý důkaz, jinak řečeno „střípek mozaiky“, nicméně v tomto případě chybí onen komplex dalších shromážděných důkazů, tj. „zbývající střípky“ dotvářející konkrétní „mozaiku“. Dle žalovaného nelze tvrdit, že by po žalobkyni vyžadoval nesplnitelný nadprůměrný důkazní standart. Kdyby žalobkyně řádně evidovala dodání konkrétního množství materiálu k výrobě součástek dodavateli, množství převzatých výrobků a změny v požadavcích koncových zákazníků, byla by lépe schopná doložit auditní stopu a prokázat rozsah plnění. Pokud žalobkyně takové evidence nevedla, jde to pouze k její tíži. Žalovaný uzavřel, že nevyklučuje, že plnění bylo skutečně dodáno v tvrzeném rozsahu, pouze tvrdí, že o této skutečnosti existují důvodné pochybnosti, které žalobkyně nevyvrátila. Žalovaný navrhol, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Posouzení věci krajským soudem

14. Spornou otázkou v posuzované věci je, zda shromážděné důkazní prostředky prokazují, že žalobkyně v případě plnění přijatých od dodavatele LEMAKWORLD splnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH.
15. Základní hmotněprávní podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně je faktické uskutečnění příslušného zdanitelného plnění. Současně musí být toto plnění poskytnuto osobou, která má postavení osoby povinné k dani (plátce DPH) a daňový subjekt je musí využít v rámci své ekonomické činnosti. Podle ustálené judikatury přitom nese důkazní břemeno ohledně splnění hmotněprávních podmínek daňový subjekt, který si nárok na odpočet uplatňuje. Zpravidla přitom prokáže jejich splnění předložením daňového dokladu, který obsahuje zákonem stanovené náležitosti. To nicméně platí pouze tehdy, pokud správce daně na druhou stranu neprokáže, že existují důvodné pochybnosti o souladu údajů na předložených dokladech se skutečným stavem. Pak je opět na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti rozptýlil a dalšími důkazy prokázal pravdivost svých tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Nutno dodat, že pro odeprání nároku na odpočet daně postačí, pokud nebyla splněna, byť jen jedna z uvedených hmotněprávních podmínek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).
16. Žalovaný na základě doplnění odvolacího řízení považoval pochybnosti vyjevené ze strany správce daně o osobě v postavení plátce DPH, která žalobkyni sporná plnění dodala, za odstraněné. Aprobol však závěr správce daně, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele LEMAKWORLD tak, jak bylo deklarováno v dokladech. Podle žalovaného na základě předložených dokladů nebylo možné ověřit, jaké práce a v jakém množství byly skutečně provedeny.
17. S tímto závěrem se krajský soud neztotožnil.
18. S ohledem na obsah správního spisu musí dát krajský soud za pravdu námitce žalobkyně, že popsané shromážděné podklady spolu s jejím vysvětleními o fungování spolupráce a zjištěními správce daně prokazují její skutkovou verzi o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od dodavatele LEMAKWORLD v míře, která je pro daňové řízení dostačující. Podle

Ústavního soudu „*žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti*“ [nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30]. Důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, totiž nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Správce daně tak musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude z provedených důkazů možné učinit daný závěr *bez vážných pochybností*, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly. Správce daně se tedy musí ptát, zda jsou předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, že nenechávají žádný prostor pro *rozumné* pochybnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, či ze dne 18. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67, přiměřeně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, bod 44).

19. Stejně jako v jiných řízeních, nelze tedy ani v daňovém řízení požadovat v realitě nedosažitelnou míru úplné jistoty. Na druhou stranu, daňový subjekt musí počítat se svou důkazní povinností stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, a to zejména po dobu běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.
20. Daňový subjekt prokazuje tvrzené skutečnosti zejména pomocí daňových dokladů a souvisejících dokladů a záznamů. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu daňový doklad v procesu dokazování nelze pojmát jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, jež daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce, např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci atd. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106).
21. Žalobkyně v daňovém řízení vysvětlovala, že předmětem její ekonomické činnosti je od data jejího založení výroba průmyslových odsavačů a strojírenská výroba vzduchotechniky. Produktové portfolio pokrývá výrobky od průmyslové ventilace a vzduchotechniky, výfuky až po výrobky určené pro polygrafické stroje. V posuzovaném období pro ni společnost LEMAKWORLD na základě smlouvy o dílo ze dne 23. 8. 2028 jako externí subdodavatel zhotovoval výrobky, které byly následně dodány konečným zákazníkům dle jejich objednávek. Žalobkyně uváděla, že historicky část výrobků zajišťuje subdodavatelským způsobem, neboť není schopna část nahodilých (nerovnoměrných) zakázek objednaných koncovými zákazníky provést vlastními zaměstnanci. Před společností LEMAKWORLD žalobkyně spolupracovala se společností ATLANTGROUP s.r.o., podmínky spolupráce byly stejné (srov. odpověď žalobkyně ze dne 2. 8. 2021 na výzvu k prokázání skutečností). Žalobkyně po celou dobu daňového řízení také konzistentně tvrdila, že potřebný materiál nakupuje ona, a v případě, že výrobu zajišťuje dodavatel, materiál mu poskytne. Je tak zajištěna požadovaná kvalita materiálu, kterou žalobkyně garantuje koncovému zákazníkovi. Evidence o předaném materiálu se nepořizovala, protože dodavatel se nacházel ve stejném objektu jako žalobkyně. Navíc se předával materiál určený

pro konkrétní zakázku, resp. pro zhotovení konkrétních nasmlouvaných výrobků. Výrobu zaměstnanců LEMAKWORLD v objektu žalobkyně řídil pan X (X dodavatele), se kterým za žalobkyni jednal pan X (X výrobního úseku), který od něj přebíral i hotové výrobky a pan X (X technického úseku), který s ním řešil technickou dokumentaci, případně další věci, které souvisely se zadáním díla. Pan X i pan X výše uvedené potvrdili. Pan X vypověděl, že to byl, kdo zadával výrobu dílů i hotové díly přebíral, počet vyrobených dílů si odsouhlasil na odvolávku, zkontroloval kvalitu výrobků a následně jejich přesný počet nahlásil do kanceláře plánování výroby, odkud byly hotové výrobky dopraveny do skladu hotových výrobků. Žalobkyně předložila smlouvu s dodavatelem LEMAKWORLD, faktury včetně dodacích listů a potvrzení o úhradě dodavateli. Zároveň měla zdokumentovanou provázanost poptávky po konkrétních výrobcích ze strany koncového zákazníka (objednávku), jejich zadání dodavateli LEMAKWORLD a jejich vyrobený počet uvedený v dodacím listě.

22. Správní orgány odvozují své pochybnosti o faktickém rozsahu dodávek primárně z toho, že žalobkyně nepředložila záznamy o předání materiálu k výrobě společnosti LEMAKWORLD ani doklady potvrzující převzetí hotových výrobků. Krajský soud však nesdílí názor správních orgánů, že by předložené doklady vykazovaly takové nedostatky, že by z jejich souhrnu a při zohlednění výpovědí zaměstnanců žalobkyně (zejména pana X), nebylo možné dovodit, co přesně (jaké výrobky) bylo náplní dodávek od společnosti LEMAKWORLD. V napadeném rozhodnutí žalovaný sice upozorňoval na nesrovnalosti v množství vyrobených výrobků, účtované ceně a časové návaznosti dokladů, ve vyjádření k žalobě však připustil, že žalobkyně tyto nesrovnalosti vysvětlila. Měl však za to, že ani vysvětlení žalobkyně týkající se její obchodní praxe nemůže prokázat, že skutečně došlo k dodání výrobků ze strany dodavatele LEMAKWORLD v právě tvrzeném rozsahu.
23. Krajský soud chápe pochybnosti správce daně ve vztahu k dodavateli LEMAKWORLD. Dospěl-li však žalovaný po doplněném odvolacím řízení k závěru, že zjištěné skutečnosti nelze klást k tíži žalobkyně v souvislosti s ověřením dodavatele sporných plnění, měl se podrobněji věnovat hodnocení svědeckých výpovědí (zejména pana X) ohledně rozsahu poskytnutého plnění. Krajský soud souhlasí s finančními orgány v tom, že žalobkyně v ideálním případě měla evidovat dodání konkrétního množství materiálu dodavateli, množství převzatých výrobků či změny v požadavcích koncových zákazníků. Při zohlednění kontextu a průběhu spolupráce s dodavatelem LEMAKWORLD popsáno žalobkyní a doloženého svědeckými výpověďmi jejích zaměstnanců má však krajský soud za to, že žalobkyně s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázala pravdivost svých tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně.
24. Rozpory ve svědeckých výpovědích ohledně toho, kdo vyrobil výrobky, které společnost LEMAKWORLD nedodala, popisované v napadeném rozhodnutí, krajský soud považuje za naprosto marginální a pro posouzení věci nepodstatné. Pánové X a X vypověděli, že dodavatel LEMAKWORLD vyráběl převážně výfuky, rozhodně ale nevyloučily, že vyráběl i jiné komponenty (podle hrubého odhadu pana X tvořila výroba výfuků cca 80 %).
25. Na rozdíl od žalovaného má krajský soud rovněž za to, že i vykázání dodávek v kontrolním hlášení ze strany dodavatele svědčí, byť nepřimo, o tom, že žalobkyni bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto.

V. Závěr a náklady řízení

26. Krajský soud s ohledem na uvedené skutečnosti podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a to bez jednání v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s. V dalším řízení bude žalovaný právním názorem soudu vázán ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.
27. V souzeném případě byla žalobkyně úspěšná, proto ji soud proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Ty byly tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu dle příslušné položky sazebníku soudních poplatků ve výši 3 000 Kč a odměnou právního zástupce za 2 úkony právní služby (převzetí věci a podání žaloby) ve výši 6 200 Kč [2 úkony právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], náhradou hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 paušály po 300 Kč za 2 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu) a 21% DPH z odměny a náhrady advokáta, tedy 1 428 Kč. Celkem tak náhrada nákladů řízení činí 11 228 Kč. Soud uložil žalovanému, aby náklady řízení uhradil žalobkyni k rukám jejího právního zástupce v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.

Zmeškání lhůty

k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 18. srpna 2025

Mgr. Karolína Tylová, LL.M.
předsedkyně senátu

