



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase, soudce Jana Kratochvíla a soudkyně Jitky Zavřelové ve věci žalobkyně: **VZDUCHOTECHNIK, s. r. o.**, se sídlem Tovární 548, Chrastava, zastoupená Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2024, čj. 28556/24/5300-21443-712603, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 18. 8. 2025, čj. 59 Af 17/2024-193,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 18. 8. 2025, čj. 59 Af 17/2024-193, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci je sporné, zda stěžovatelka prokázala rozsah přijatých zdanitelných plnění pro účely přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že závěr krajského soudu, podle kterého žalobkyně s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázala pravdivost svých tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, není dostatečně odůvodněný, tudíž je nepřezkoumatelný.

[2] Finanční úřad pro Liberecký kraj celkem třinácti rozhodnutími ze dne 20. 7. 2023 doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období říjen 2018 až říjen 2019 a uložil jí povinnost zaplatit penále. Výše doměřené daně a penále činila 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).

[3] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a prvostupňová rozhodnutí potvrdil. Ve shodě s finančním úřadem dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Konkrétně žalobkyně neprokázala, že přijala zdanitelná plnění (výroba dílů) od deklarovaného dodavatele v postavení plátce DPH (společnosti LEMAKWORLD) v deklarovaném rozsahu. Z předložených dokladů totiž nebylo možné ověřit, jaké práce a v jakém množství byly skutečně provedeny. Ze samotných daňových dokladů není rozsah plnění zřejmý, neexistují ani záznamy o předání materiálu k výrobě, převzetí hotových výrobků či jakákoli evidence nepoužitého materiálu. Podle žalovaného navíc existují nesrovnalosti v množství vyrobených výrobků, v účtované ceně a časové návaznosti dokladů; zjištěny byly i rozpory ve svědeckých výpovědích. Naopak pochybnosti správce daně o osobě dodavatele považoval žalovaný za odstraněné.

[4] Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nesouhlasil s žalovaným, že předložené doklady neumožňují v souhrnu a při zohlednění výpovědí zaměstnanců žalobkyně dovodit, co přesně (jaké výrobky) bylo náplní dodávek. Krajský soud poukázal na to, že žalovaný vytýká žalobkyni nesrovnalosti v množství vyrobených výrobků, účtované ceně a časové návaznosti dokladů, avšak ve svém vyjádření připustil, že tyto nesrovnalosti žalobkyně vysvětlila. Pokud však žalovaný dospěl k závěru, že zjištěné skutečnosti nelze klást k tíži žalobkyně v souvislosti s ověřením dodavatele sporných plnění, měl se podrobněji věnovat hodnocení svědeckých výpovědí ohledně rozsahu poskytnutého plnění. Žalovaným zdůrazněné rozpory ve svědeckých výpovědích ohledně toho, kdo vyrobil výrobky, navíc krajský soud považoval za „naprosto marginální“ a pro posouzení věci nepodstatné.

[5] Krajský soud tedy sice obecně přisvědčil žalovanému, že v ideálním případě měla žalobkyně evidovat dodání konkrétního množství materiálu dodavateli a množství od něj převzatých výrobků. Nicméně dospěl k závěru, že shromážděné podklady společně s vysvětlením žalobkyně o fungování spolupráce s dodavatelem a zjištěními správce daně prokazují skutkovou verzi žalobkyně o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od dodavatele LEMAKWORLD v míře, která je pro daňové řízení dostačující. Při zohlednění kontextu a průběhu spolupráce s tímto dodavatelem, jak je doloženo svědeckými výpověďmi zaměstnanců žalobkyně, měl proto krajský soud za to, že žalobkyně s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázala pravdivost svých tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Konečně i vykázání dodávek v kontrolním hlášení ze strany dodavatele svědčí (byť nepřímě) o tom, že žalobkyni bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

II. A. Důvody kasační stížnosti

pokračování

[6] Žalovaný (stěžovatel) v kasační stížnosti především namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku *prokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění*. Oproti krajskému soudu má za to, že vedení listinných dokladů (evidence dodání konkrétního materiálu, množství převzatých výrobků a evidenci změn v požadavcích koncových zákazníků) je nezbytné k prokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Nestačí, že žalobkyně předložila smlouvu s dodavatelem, faktury včetně dodacích listů a potvrzení o úhradě a doložila provázanost poptávky po konkrétních výrobcích ze strany koncového zákazníka. Tyto doklady nepostačují k tomu, aby byl bez vážných pochybností učiněn závěr, že se zdanitelné plnění uskutečnilo v tvrzeném rozsahu. Bez evidence podkladů v jednotlivých případech je prakticky nemožné dodání výrobků v tvrzeném rozsahu prokázat.

[7] K této klíčové kasační argumentaci stěžovatel doplňuje některé další dílčí související námitky, jimiž reaguje na:

- *nedostatečnou srozumitelnost, resp. jasnost některých závěrů krajského soudu* (nemá být zřejmé, proč krajský soud stěžovateli vytkl, že se měl více zabývat hodnocením svědeckých výpovědí. Stejně tak není jasné, proč krajský soud uvádí, že chápe pochybnosti správce daně ve vztahu k dodavateli LEMAKWORLD, když tyto pochybnosti byly v průběhu řízení vyvráceny a sporným zůstal pouze rozsah dodaného plnění. Konečně není zřejmé, jak souvisí závěr stěžovatele, podle něhož nelze klást skutečnosti týkající se dodavatele k tíži žalobkyně, s tím, jaká pozornost by měla být věnována svědeckým výpovědím);
- *závěr krajského soudu, dle něhož ve svém vyjádření k žalobě připustil, že žalobkyně vysvětlila nesrovnalosti v množství vyrobených výrobků* (stěžovatel namítá, že připustil jen to, že stěžovatelka osvětlila, jak mohlo docházet k určitým skutečnostem, v nichž shledal nesrovnalosti [dodání zboží ještě před jeho vyskladněním, rozdíly v účtovaných cenách a v počtech objednaných a dodaných výrobků]. Současně však zdůraznil, že tato skutečnost nemůže prokázat, že v rámci praxe žalobkyně došlo k dodání výrobků v tvrzeném rozsahu);
- *dostatečnosti hodnocení svědeckých výpovědí* (stěžovatel má za to, že se hodnocením svědeckých výpovědí zabýval dostatečně, jak plyne z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Připomněl, že někteří svědci byli schopni potvrdit maximálně existenci spolupráce s dodavatelem, avšak nikoli rozsah dodaných plnění. Rozpory ve výpovědích svědků přitom nebyly zásadním důvodem pro odepření nároku na odpočet daně);
- *významu svědeckých výpovědí pro účely prokázání rozsahu deklarovaného plnění* (stěžovatel namítá, že v případech, kdy dochází k dodávce určitého druhu plnění ve větším rozsah po delší časové období, lze zpravidla stěží prokázat rozsah určitých dodávek plnění, neboť údaje o počtech plnění v jednotlivých pracovních dnech si průměrný svědek nemůže pamatovat ani v případě, že byl přítomen při předávkách. Může zpravidla potvrdit pouze to, že spolupráce s dodavatelem probíhala a že v určitém rozsahu bylo zboží dodáváno, nikoli však již přesný rozsah dodávek. Z toho podle stěžovatele vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu [rozsudky ze dne 25. 8. 2022, čj. 1 Afs 88/2022-54, ze dne 11. 8. 2022, čj. 8 Afs 43/2020-42, ze

dne 20. 1. 2023, čj. 8 Afs 92/2022-239, anebo dne 31. 10. 2022, čj. 4 Afs 397/2021-99]. Naopak krajským soudem zmíněný nálezn Ústavního soudu [ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13], týkající se důkazního standardu, se týkal odlišného typu řízení);

- *relevance kontrolních hlášení* (stěžovatel souhlasí s krajským soudem, že se může jednat o nepřímý důkaz, resp. „střípek mozaiky“. Podle jeho názoru nicméně chybí komplex dalších shromážděných důkazů, které konkrétní mozaiku dotváří. Samy o sobě tudíž neprokazují, že žalobkyni bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto v tvrzeném rozsahu).

II. B. Vyjádření žalobkyně

[8] Žalobkyně navrhla kasační stížnost zamítnout. Sama souhlasí se závěry krajského soudu. Podle jejího názoru je celý případ založen na tom, že stěžovatel po ní vyžaduje nepřiměřený důkazní standard, resp. vedení evidence, pro které není zákonná opora, a to aniž by přihlédl k výsledku svědků a specifikům spolupráce žalobkyně s jejím dodavatelem. Požadavky stěžovatele tak považuje za přepjatý formalismus. Stěžovatel navíc podle jejího názoru jí předložené doklady žádným způsobem nezpochybnil. Není ani zřejmé, jakou paralelu spatřuje stěžovatel mezi právě projednávanou věcí a rozsudky Nejvyššího správního soudu, které se týkají prokazování rozsahu reklamního plnění. Nicméně rovněž z této judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že postačí prokázat přijetí (reklamního) plnění v podstatných parametrech. Sama má přitom za to, že rozsah přijatých plnění od dodavatele LEMAKWORLD dostatečným způsobem prokázala.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

III. A. Krajský soud se dopustil procesní vady

[9] Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že z úřední povinnosti přihlédl k procesní vadě krajského soudu, která spočívá ve zrušení žalobou napadeného rozhodnutí nesprávně bez jednání z důvodu podle § 76 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 52 odst. 2 soudního řádu správního, aniž by pro to byly splněny zákonem stanovené podmínky.

[10] Krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (bod 26 napadeného rozsudku). Z odůvodnění napadeného rozsudku nicméně plyne, že skutečným důvodem zrušení napadeného rozhodnutí nebyla těžká procesní vada, nýbrž zjištěná nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení (skutkové a hmotněprávní) otázky unesení důkazního břemene. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že žalobkyně s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázala svá tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně (bod 23 napadeného rozsudku). Pro takto zjištěnou nezákonnost nicméně krajský soud nemohl zrušit napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 soudního řádu správního, nýbrž jedině postupem podle § 78 odst. 1 soudního řádu správního.

pokračování

[11] Závažnost právě popsané procesní vady navíc zvyšuje fakt, že nebyly splněny obecné podmínky pro rozhodnutí věci bez jednání. Jelikož byla primárním základem pro zrušení napadeného rozhodnutí zjištěná nezákonnost, mělo se ve věci konat ústní jednání, ledaže byly splněny podmínky stanovené v § 51 odst. 1 soudního řádu správního. Ve svém podání ze dne 13. 2. 2025 nicméně žalobkyně krajskému soudu výslovně sdělila, že na nařízení ústního jednání trvá. Nekonání ústního jednání, ačkoli na jeho konání účastníci trvali, je přitom závažnou procesní vadou, ke které musel Nejvyšší správní soud přihlídnout z úřední povinnosti (rozsudek ze dne 29. 11. 2005, čj. 4 As 46/2004-58).

III. B. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný

[12] Nejvyšší správní soud nicméně dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu není dostatečně odůvodněný, a tudíž přezkoumatelný.

[13] Předně je třeba přisvědčit stěžovateli, že z odůvodnění napadeného rozsudku není zřejmé, z jakého důvodu krajský soud určité výtky vůči daňovým orgánům vlastně činí, resp. tyto výtky nejsou přiléhavé. Nejvyšší správní soud konkrétně přisvědčuje stěžovateli, že z napadeného rozsudku není seznatelné, proč odstranění pochybností ohledně ověření dodavatele v průběhu řízení má mít význam pro identifikované pochybnosti týkající se rozsahu přijatého zdanitelného plnění (bod 23 napadeného rozsudku). Stejně tak není zřejmé, proč se podle krajského soudu měl stěžovatel právě z tohoto důvodu podrobněji věnovat hodnocení svědeckých výpovědí ohledně rozsahu poskytnutého plnění (tamtéž). Jak přiléhavě upozorňuje stěžovatel v kasační stížnosti, ověření dodavatele sporných plnění a prokázání konkrétního rozsahu přijatých plnění jsou dvě zcela odlišné otázky, čehož si byl vědom i sám krajský soud (jak je zřejmé z bodu 16 napadeného rozsudku, podle něhož zůstává sporná pouze otázka rozsahu). Pokud měl proto krajský soud za to, že mezi těmito otázkami je spojitost, měl ji srozumitelným způsobem vysvětlit.

[14] Nedostatky v odůvodnění nicméně vykazuje i klíčový závěr krajského soudu, konkrétně že žalobkyně *s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázala pravdivost svých tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH* (bod 23 napadeného rozsudku).

[15] Tento závěr krajského soudu je velice povrchní. Daňové orgány ve svých rozhodnutích uvedly konkrétní důvody, proč podle jejich názoru žalobkyně neprokázala rozsah přijatých plnění (jednotlivá prvostupňová rozhodnutí za každé ze zdaňovacích období, shrnutá na s. 4–19 napadeného rozhodnutí, a dále s. 22–23 napadeného rozhodnutí). Krajský soud však dospěl ke zcela opačnému závěru než stěžovatel. Své důvody nicméně vymezil jen obecně v několika větách. Přitom v této věci žalobce závěry daňových orgánů obsáhle zpochybňoval v podané žalobě na celkem 15 stranách. Krajský soud tak dostatečně neozřejmil a nevysvětlil, jaké konkrétní úvahy ho k jeho závěru vedly a proč důvody uvedené daňovými orgány nemohou podle jeho názoru obstát. To znemožňuje přezkoumat, zda krajský soud posoudil otázku naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH správně.

[16] V prvé řadě není zřejmé, zda krajský soud považoval podmínky nároku na odpočet daně za prokázané až s ohledem na vyvrácení pochybností správce daně (a tedy dle jeho

názoru formální doklady odpovídají skutečnému stavu), anebo již v důsledku toho, že správce daně ve vztahu k těmto pochybnostem neunesl své důkazní břemeno (a tedy není třeba zabývat se souladem formálně deklarovaného stavu se stavem skutečným). Taková úvaha je přitom klíčová, neboť určuje, zda k prokázání daňových tvrzení postačí pouze předložit formální doklady, anebo je třeba s pomocí dalších důkazů prokázat, že tyto formální doklady odpovídají i skutečnosti.

[17] Z judikatury totiž plyne, že prokazování uskutečnění zdanitelného plnění je prvotně záležitostí dokladovou. Povinnost prokázat uskutečnění zdanitelného plnění tak tíží daňový subjekt. K tomu v obecné rovině postačí předložit formální doklady. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálním. Jestliže tedy vzniknou pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, je povinností daňového subjektu, který předmětné plnění zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011, čj. 5 Afs 79/2010-98, či ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 41/2009-119). Povinnost předložit tyto „dodatečné důkazy“ nad rámec formálních dokladů nicméně vyvstane pouze v případě, že správce daně vyjádří důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů. Ohledně těchto pochybností tíží správce daně důkazní břemeno. Pokud tedy správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k popsáním skutečnostem, je následně daňový subjekt povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost formálních dokladů ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní zpochybňované formální doklady, a které osvědčí jeho tvrzení (k tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124; ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117; či dne 16. 8. 2017, čj. 7 Afs 330/2016-29, bod 20).

[18] Krajský soud se nicméně touto otázkou nezabýval. Pouze uvedl, že stěžovatel ve vyjádření k žalobě připustil, že žalobkyně jím identifikované nesrovnalosti vysvětlila (bod 22). Nejvyšší správní soud nicméně musí přisvědčit stěžovateli, že ve vyjádření k žalobě současně opakovaně (s. 5-6 vyjádření, obsaženo v soudním spise) doplnil, že ani vysvětlení žalobkyně neprokazují, že v rámci obchodní praxe žalobkyně došlo k dodání výrobků v deklarovaném rozsahu. Stěžovatel tak byl v rámci své argumentace ohledně prokázání rozsahu plnění konzistentní.

[19] Není proto zřejmé, zda sám krajský soud dospěl k závěru o prokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH již na základě formálního stavu (tedy z důvodu, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně pochybností týkajících se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti), nebo až na základě souladu formálního stavu se stavem skutečným (tedy z důvodu, že žalobkyně důvodné pochybnosti správce daně vyvrátila) a z jakých důvodů. Tato otázka je přitom klíčová rovněž pro následný přezkum ze strany Nejvyššího správního soudu. Navíc i podle názoru žalobkyně, jak jej zopakovala ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, stěžovatel jí předložené doklady žádným způsobem nezpochybnil.

pokračování

[20] Je tudíž potřeba postavit najisto, zda obстоjí důvodné pochybnosti správce daně, anebo nikoli. Pokud by podle krajského soudu správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně svých důvodných pochybností, bude namíste učinit závěr o prokázání hmotněprávních nároků na odpočet daně již na základě formálních dokladů. Naopak v případě, že správce daně své důkazní břemeno unesl, bude třeba hodnotit, zda žalobkyně tyto pochybnosti vyvrátila a prokázala, že skutečný stav odpovídá tomu, jak plyne z jí předložených formálních dokladů. Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107; či ze dne 19. 4. 2018, čj. 7 Afs 125/2017-27, bod 24).

[21] Za druhé, stěžovatel v projednávané věci poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se týká prokazování rozsahu přijatého zdanitelného plnění. Tu krajský soud ve svém rozsudku nijak nereflektoval, resp. nehodnotil, zda je relevantní i pro projednávanou věc.

[22] Nelze přitom říci, že by tato judikatura nemohla být za žádných okolností významná i pro projednávanou věc. Ačkoli se v ní Nejvyšší správní soud zabýval reklamním plněním, dospěl opakovaně k závěru, že nestačí prokázat, že osoba plnění „v nějakém rozsahu“ skutečně obdržela. Klíčové je, zda k tomu došlo v deklarovaném rozsahu (např. rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2021, čj. 10 Afs 368/2020-63; či ze dne 31. 10. 2022, čj. 4 Afs 397/2021-99, bod 42). Nejvyšší správní soud v tomto kontextu zdůraznil, že subjekt daně sice nemusí prokázat zvlášť přijetí každé jednotlivé součásti plnění (každé odvysílané reklamy), nýbrž zpravidla postačí, že existenci plnění prokáže v podstatných parametrech. Nesmí však na svoji důkazní povinnost rezignovat. S ohledem na požadavek obezřetnosti musí již dopředu myslet na možnosti, kterými rozsah skutečně přijatého plnění takto prokáže (rozsudky NSS ze dne 11. 8. 2022, čj. 8 Afs 43/2020-42, bod 21; ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011-84; či ze dne 12. 9. 2025, čj. 21 Afs 94/2025-83, bod 24). Za tím účelem si musí zajišťovat potřebné podklady, a to i nad rámec svých běžných obchodních potřeb (rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006-61; či ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232). Takové doklady přitom mají být konkrétní (rozsudek NSS čj. 8 Afs 92/2022-239, body 88 až 100) a musí prokazovat přijetí plnění s ohledem na druh a povahu plnění, resp. soulad reality s daňovými doklady (rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, čj. 1 Afs 103/2009-232, ze dne 9. 8. 2021, čj. 6 Afs 342/2020-48; či ze dne 29. 1. 2025, čj. 2 Afs 14/2024-41, bod 37). V tomto směru Nejvyšší správní soud hodnotil i možný význam svědeckých výpovědí (např. rozsudky čj. 8 Afs 43/2020-42, bod 23; čj. 10 Afs 368/2020-63, bod 36; nebo čj. 2 Afs 14/2024-41, bod 40).

[23] Je tedy sice pravdou, že tato stěžovatelem poukazovaná judikatura se týkala prokázání rozsahu dodání reklamního plnění. Podle daňových orgánů nicméně citované závěry platí i pro jiné případy, kdy jde o větší tvrzený rozsah plnění (například výrobků), uskutečňovaný po delší časové období, jako tomu má být i v projednávané věci. Pokud měl krajský soud za to, že tomu tak není, resp. závěry citované judikatury nejsou přílehlavé, měl svoji pozici vysvětlit. Tím by umožnil rovněž Nejvyššímu správnímu soudu, aby jeho právní posouzení ke kasační stížnosti přezkoumal. S ohledem na značnou obsáhlost žaloby (15 stran) a řadu v ní namítaných důvodů nicméně nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu, aby se touto otázkou zabýval jako první.

[24] Nejvyšší správní soud nicméně dodává, že zcela souhlasí s východisky krajského soudu, která se týkají důkazního standardu. Krajský soud správně uvedl, že daňové orgány nemohou vyžadovat prokázání určité skutečnosti s absolutní jistotou, ale postačí, pokud ji subjekt daně prokáže s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, která nenechává prostor pro vážné pochybnosti (body 18 a 19 napadeného rozsudku). Tento závěr plně odpovídá východiskům ustálené judikatury (např. rozsudky NSS ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, bod 39, ze dne 12. 3. 2020, čj. 7 Afs 434/2018-37, bod 23; či ze dne 18. 9. 2023, čj. 7 Afs 53/2023-67, bod 23).

[25] Stěžovateli je však třeba přisvědčit, že v souladu s výše citovanou judikaturou důkazní standard ještě neznamená, že důkazní břemeno (v míře vyžadovaného důkazního standardu) není třeba unést ve vztahu ke všem skutečnostem, které tvoří tvrzený rozsah přijatého zdanitelného plnění. Jak Nejvyšší správní soud již vysvětlil, „rozsah“ důkazního břemene vždy pokrývá celý obsah deklarovaného plnění (rozsudek ze dne 25. 8. 2022, čj. 1 Afs 88/2022-54, body 27 a 28). Právě proto bylo namístě, aby krajský soud reflektoval ustálenou judikaturu také k otázce rozsahu zdanitelného plnění. To však (přínejmenším výslovně) neučinil. Krajský soud dostatečně nevysvětlil, z jakých důvodů právě v důsledku jím zdůrazněného nižšího důkazního standardu dospěl k závěru, že stěžovatelka unesla důkazní břemeno také ohledně jí deklarovaného rozsahu plnění.

[26] Pro účely dalšího řízení považuje Nejvyšší správní soud za účelné rovněž připomenout, že podle stanoviska daňových orgánů nebylo v projednávané věci možné (objektivně) ověřit, zda žalobkyně skutečně přijala plnění v deklarovaném rozsahu (tedy zda údaje o množství výrobků, uvedené na formálních dokladech [dodací listy], odpovídaly i skutečnému stavu). Spolupráce s dodavatelem žalobkyně totiž měla probíhat tak, že dodavatel v jejím areálu převzal od žalobkyně materiál a následně jí dodal zhotovené výrobky. Podle zjištění daňových orgánů nicméně svědecké výpovědi připustily, že spolupráce takto sice probíhala, skutečný stav se nicméně mohl v důsledku živelné povahy obchodního modelu žalobkyně od formálních dokladů lišit.

[27] Případný závěr krajského soudu o prokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH žalobkyní tudíž musí na tento závěr stěžovatele reagovat, resp. správnost jeho argumentační pozice efektivně zpochybnit. Krajský soud by proto měl vysvětlit, z jakých důvodů dospěl k závěru, že rozsah přijatého plnění bylo možné v projednávané věci ověřit v jím požadovaném standardu (bez vážných pochybností). Případně hodnotit, zda takové ověření (ne)bylo třeba činit z důvodu, že správce daně ohledně svých důvodných pochybností týkajících se formálních dokladů (ne)unesl své důkazní břemeno. To však prozatím neučinil. Omezil se pouze na obecné konstatování, že s ohledem na vysvětlení žalobkyně a svědecké výpovědi má za to, že žalobkyně hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně prokázala.

[28] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že jako nedostatečně odůvodněné shledal rovněž výtky krajského soudu týkající se hodnocení svědeckých výpovědí daňovými orgány. Krajský soud sice uvedl, že stěžovatel se měl podrobněji zabývat hodnocením svědeckých výpovědí (bod 23 napadeného rozsudku). Z odůvodnění napadeného rozsudku však již není zřejmé, zda, případně v jakém směru a z jakých důvodů krajský soud sám tyto svědecké výpovědi (zejména vedoucího výrobního úseku a vedoucího technického úseku)

pokračování

oproti daňovým orgánům přehodnotil. Stěžovateli totiž lze v obecné rovině přisvědčit, že v napadeném rozhodnutí srozumitelně uvedl, jaký je obsah jednotlivých svědeckých výpovědí a vždy vyhodnotil, co bylo každou výpovědí zjištěno (odst. 35, 36, 47, 48, 51 a 52 napadeného rozhodnutí). Pokud tedy krajský soud považoval hodnocení svědeckých výpovědí za nedostatečné, měl tento svůj závěr více rozvést a vysvětlit.

[29] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v napadeném rozsudku krajského soudu shledal hned několik deficitů odůvodnění, které mají za následek jeho nepřezkoumatelnost. Tyto nedostatky se týkají i stěžejního závěru krajského soudu, že stěžovatelka prokázala hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně. Za takové situace nemůže napadený rozsudek obstát.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem soudního řádu správního). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 soudního řádu správního).

[31] Pro účely budoucího řízení Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že nijak nepředjímá, jak má krajský soud o žalobě rozhodnout. Krajský soud nicméně musí své rozhodnutí náležitě a srozumitelně odůvodnit. Pokud krajský soud opětovně dospěje k závěru, že žalobkyně prokázala naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, musí vysvětlit, proč nemohou důvody uváděné správními orgány v jejich rozhodnutích obstát. Je třeba srozumitelně uvést, zda krajský soud zpochybňuje důvodné pochybnosti správce daně, nebo až závěr stěžovatele o neprokázání souladu skutečného a formálního stavu. Krajský soud navíc musí zohlednit možný dopad ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu k rozsahu zdanitelného plnění na projednávanou věc. Stejně tak krajský soud podrobně vysvětlí případné další výtky, které k činnosti daňových orgánů zaujme, zejména pokud jde o dostatečnost hodnocení svědeckých výpovědí. Krajský soud rovněž napraví procesní pochybení, které spočívá v rozhodnutí ve věci bez jednání, aniž by s tím žalobkyně vyslovila souhlas.

[32] Krajský soud v novém rozhodnutí o žalobě rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 soudního řádu správního).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 24. listopadu 2025

Tomáš Foltas
předseda senátu