ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Jana Kratochvíla a Tomáše Foltase v právní 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 4. 3. 2026, čj. 59 Af 17/2024-230,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 13 008 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Jakuba Šotníka, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] V projednávané věci je sporné, zda žalobkyně prokázala rozsah přijatých zdanitelných plnění pro účely přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH). Nejvyšší správní soud ve věci rozhoduje již podruhé. Poprvé rozsudek krajského soudu zrušil pro procesní vadu a nepřezkoumatelnost. Tuto chybu již krajský soud v druhém rozsudku napravil. Nejvyšší správní soud nyní shledal, že závěr krajského soudu o tom, že žalobkyně s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázala pravdivost svých tvrzení o

splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně je správný, a proto tuto druhou kasační stížnost zamítl.

[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] Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl 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] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci, který rozsudkem ze dne 18. 8. 2025, čj. 59 Af 17/2024-193, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud 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.

[6] 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 nepřímo) o tom, že žalobkyni bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto.

[7] Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 24. 11. 2025, čj. 22 Afs 182/2025-35. Dospěl totiž k závěru, že krajský soud svůj úsudek o prokázání nároku na odpočet DPH dostatečně neodůvodnil, čímž napadený rozsudek zatížil vadou nepřezkoumatelnosti. Krajský soud se rovněž dopustil procesní vady, neboť napadené rozhodnutí zrušil bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 52 odst. 2 soudního řádu správního, ačkoli pro takový postup nebyly splněny zákonné podmínky.

[8] Nejvyšší správní soud krajskému soudu uložil, aby v prvé řadě napravil procesní pochybení spočívající v rozhodnutí věci bez jednání, aniž by s tím žalobkyně vyslovila souhlas. Pro případ, že by soud opětovně dospěl k závěru o prokázání nároku na odpočet DPH, měl vysvětlit, proč nemohou důvody uváděné správními orgány v jejich rozhodnutí obstát. V této souvislosti bylo nutné srozumitelně uvést, zda zpochybňuje důvodné pochybnosti správce daně, nebo až závěr stěžovatele o neprokázání souladu skutečného a formálního stavu. Krajský soud navíc musel zohlednit možný dopad ustálené judikatury k rozsahu zdanitelného plnění na projednávanou věc. Stejně tak bylo jeho úkolem podrobně vysvětlit případné další výtky vůči činnosti daňových orgánů, zejména pokud jde o dostatečnost hodnocení svědeckých výpovědí.

[9] V novém rozsudku krajský soud opětovně dospěl k závěru o prokázání nároku na odpočet DPH. Shledal, že správce daně dostatečně zpochybnil formální podklady žalobkyně. Ta ovšem (při zohlednění kontextu a průběhu spolupráce s dodavatelem LEMAKWORLD) s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázala pravdivost svých tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Žalobkyně předložila smlouvu s dodavatelem, 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 a jejich vyrobený počet uvedený v dodacím listě. Za relevantní považoval také, že dodavatel zakázky vykázal v kontrolním hlášení. Podle krajského soudu nelze při absenci záznamů o předání materiálu k výrobě dodavateli ani dokladů potvrzujících převzetí hotových výrobků uzavřít, že bez těchto dvou typů dokladů je dodací list vždy nevěrohodný. Klíčové je, zda v konkrétním obchodním modelu je absence těchto záznamů rozumně vysvětlitelná.

[10] Krajský soud konstatoval, že jak předání materiálu k výrobě, tak převzetí hotových výrobků s dostatečnou mírou přesnosti popsal svědek Z. Z jeho výpovědi neplyne, že by se v důsledku živelné povahy obchodního modelu žalobkyně mohl skutečný stav lišit od stavu zachyceného ve formálních dokladech. Dodací listy byly podle výpovědi vystaveny jen na výrobky, které společnost LEMAKWORLD skutečně vyrobila. Předložené doklady ve svém souhrnu a při zohlednění výpovědi pana Z. nevykazují takové nedostatky, aby nebylo

možné dovodit, co přesně (jaké výrobky) bylo náplní dodávek od společnosti LEMAKWORLD.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. V ní namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda žalobkyně pro účely přiznání nároku na odpočet DPH prokázala přijetí plnění od dodavatele v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Konkrétně uvedl, že:

- Požadavky kladené na žalobkyni stran důkazního břemene k prokázání rozsahu dodaného plnění byly přiměřené. Stěžovatel nevyžadoval takový důkazní standard, který by vylučoval, aby žalobkyně unesla důkazní břemeno.

- Z provedených důkazů nelze spolehlivě dovodit, v jakém konkrétním rozsahu bylo plnění žalobkyni skutečně poskytnuto. Nebyly dohledány doklady prokazující předání materiálu dodavateli, převzetí hotových výrobků od dodavatele a záznamy o naskladnění; auditní stopu nelze považovat za úplnou. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je přitom na daňovém subjektu, aby jednoznačně prokázal takový rozsah plnění, jaký sám deklaroval.

- Konkrétní rozsah přijatého plnění nelze dovodit ani ze svědecké výpovědi pana Z. Z té je možné dovodit pouze tolik, že dodávky v nějakém rozsahu skutečně probíhaly. Obdobně tak nelze učinit ani z kontrolního hlášení dodavatele, a to ani ve spojení s ostatními provedenými důkazy.

[12] Žalobkyně ve vyjádření uvedla, že na rozdíl od stěžovatele považuje jím vyžadovaný důkazní standard za nepřiměřený. Stěžovatel po ní požaduje vedení evidencí, pro které není zákonná opora, nepřihlíží k výslechům svědků a nezohledňuje specifika spolupráce mezi žalobkyní a dodavatelem LEMAKWORLD. Žalobkyně nebyla povinna prokázat rozsah plnění výlučně samostatnými interními předávacími protokoly, ale předložit soubor důkazních prostředků prokazující přijetí deklarovaných zdanitelných plnění v podstatných parametrech a s dostatečnou mírou pravděpodobnosti. Této své povinnosti dostála. Stěžovatel nevysvětlil, proč soubor předložených důkazů nemůže jako celek obstát. Rovněž zdůraznila, že smyslem svědecké výpovědi pana Z. nebylo zpětně reprodukovat obsah dodacích listů, ale potvrdit, že dodací listy navazovaly na skutečně převzaté výrobky, a že před jejich promítnutím do evidence proběhla faktická kontrola množství a kvality. Obdobně tak kontrolní hlášení zapadá do celkového skutkového obrazu a podporuje závěr, že deklarované plnění proběhlo ve sjednaném rozsahu. Žalobkyně proto navrhla kasační stížnost zamítnout.

[13] Stěžovatel v replice setrval na kasační argumentaci.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

III. a) Kasační stížnost je přípustná

[14] Nejvyšší správní soud nejprve hodnotil, zda je kasační stížnost přípustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) soudního řádu správního, neboť se jedná o opakovanou kasační stížnost v téže věci po zrušení prvního rozsudku krajského soudu, kterou opětovně podal žalovaný.

[15] Kasační stížnost proti druhému rozsudku krajského soudu je přípustná, nemohl-li se Nejvyšší správní soud v prvním rozsudku vyjádřit k meritu věci. Jedná se tak například o případy, kdy Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav či shledal jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, bod 24).

[16] Právě k takové situaci došlo v projednávané věci. Nejvyšší správní soud rozsudkem čj. 22 Afs 182/2025-35 zrušil rozsudek krajského soudu čj. 59 Af 17/2024-193 pro procesní vadu a nepřezkoumatelnost. K meritu věci se tedy nevyjadřoval, což může učinit až nyní.

[17] Kasační stížnost je proto přípustná a lze ji projednat.

III. b) Žalobkyně splnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH

[18] Stěžovatel namítá, že z provedených důkazů nelze určit konkrétní množství dodaných výrobků a jejich vazbu na jednotlivé obchodní případy. Chybí auditní stopa o skutečném převzetí výrobního materiálu dodavatelem a následném převzetí hotových výrobků žalobkyní. Žalobkyně vyráběla některé výrobky sama včetně těch, které nestihl vyrobit dodavatel. Přestože doložila provázanost poptávky po konkrétních výrobcích, nelze prokázat, že tyto výrobky nutně vyrobil dodavatel. Časová prodleva mezi naskladněním hotových výrobků a tiskem dodacích listů vzbuzuje pochybnost, zda byly dodací listy vyhotoveny pouze k výrobkům přijatým od dodavatele. Pochybnosti o rozsahu přijatého plnění podporují rovněž zjištění o rozdílech v počtu objednaných a dodaných dílů a ve sjednané a vyfakturované ceně. Stěžovatel ve vyjádření k žalobě sice připustil, že žalobkyně tyto nesrovnalosti vysvětlila, to ovšem nemůže prokázat, že v rámci této praxe došlo k dodání výrobků právě v tvrzeném rozsahu.

[19] Námitky stěžovatele nejsou důvodné.

[20] Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že plátce daně musí prokázat, v jakém rozsahu se plnění uskutečnilo a musí to prokázat dostatečně konkrétně (rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, čj. 5 Afs 165/2006-133). Nestačí prokázat, že osoba plnění „v nějakém rozsahu“ skutečně obdržela, klíčové je, zda k tomu došlo v rozsahu deklarovaném (srov. např. rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2021, čj. 10 Afs 368/2020-63, bod 32 a násl.; či ze dne 31. 10. 2022, čj. 4 Afs 397/2021-99, bod 42). Nejvyšší správní soud v tomto kontextu zdůraznil, že daňový subjekt sice nemusí prokázat zvlášť přijetí každé jednotlivé součásti plnění, nýbrž zpravidla postačí, prokáže-li existenci plnění v podstatných parametrech. Daňový subjekt musí shromažďovat takovou dokumentaci zdanitelného plnění, která je způsobilá prokázat jeho přijetí s ohledem na druh a povahu plnění, resp. soulad reality s daňovými doklady (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2025, čj. 2 Afs 14/2024-41, bod 37). Pokud plátce rozsah plnění (množství a druh dodaného zboží či poskytnutých služeb) neprokáže, správce daně nárok

na odpočet neuzná (rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2015, čj. 6 Afs 78/2015-42, bod 35; ze dne 4. 2. 2021, čj. 7 Afs 224/2020-31, bod 15; a ze dne 11. 6. 2021, čj. 4 Afs 402/2020-63, bod 32).

[21] Je ovšem třeba připomenout, že po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Stejně jako v jiných řízeních, nelze ani v daňovém řízení požadovat v realitě nedosažitelnou míru úplné jistoty (rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, bod 39). Je třeba, aby předložené důkazy byly natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, čj. 7 Afs 434/2018-37, bod 23).

[22] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 8. 2021, čj. 6 Afs 235/2020-76, bodě 18, uvedl, že *„[a]čkoli obecně platí, že předmět a rozsah plnění nemusejí být na daňovém dokladu uvedeny vyčerpávajícím způsobem, stále je nutno trvat na tom, aby bylo patrné a určitelné, za jaká konkrétní plnění (v jakém množství a rozsahu) byla cena účtována tak, aby bylo možno ověřit, že účtovaná cena právě tomuto plnění a jeho rozsahu odpovídá.“* Jako nezpůsobilé samy o sobě prokázat rozsah plnění budou hodnoceny doklady obecné povahy, které blíže nespecifikují množství dodaného zboží či provedených prací (srov. např. rozsudky NSS ze dne 31. 10. 2025, čj. 3 Afs 66/2024-40, bod 29; ze dne 20. 6. 2025, čj. 2 Afs 147/2024-42, body 35 a 39; ze dne 21. 2. 2025, čj. 2 Afs 54/2024-50, body 34 a 36; a ze dne 28. 7. 2022, čj. 6 Afs 391/2020-45, bod 18).

[23] Krajský soud správně vyšel z právě uvedených ustálených judikaturních východisek a ty aplikoval na skutkové okolnosti případu. Nejvyšší správní soud neshledal, že ve svých závěrech jakkoliv pochybil.

[24] Žalobkyně již v daňovém řízení vysvětlovala, že se zabývá výrobou kovových komponentů. V letech 2018 a 2019 pro ni část výroby zajišťoval také dodavatel LEMAKWORLD. Výroba probíhala ve výrobním prostoru žalobkyně, který dodavateli za tímto účelem pronajímala, a z jejího materiálu, čímž byla zajištěna požadovaná kvalita. Proces výroby byl popsán následovně. Výrobní proces začíná objednávkou od odběratele zadanou do systému, na jejímž základě se v systému vygeneruje zakázka. Systém následně vyhotoví výdejku materiálu a výrobní dokumentaci včetně specifikace výrobního materiálu. Výrobní dokumentace je předána pracovníkům dodavatele a z tzv. odvolávek (seznamů výrobků) je na základě dohody stanoveno, které výrobky jsou pracovníci dodavatele schopni vyrobit. Odvolávka vždy obsahuje číslo výkresu, podle kterého se daný výrobek vyrábí, počet požadovaných kusů, termín dodání a doporučenou cenu. Materiál je vydán ze skladu a předán do prostoru dodavatele. Hotové výrobky přebíral vedoucí výrobního úseku pan Z. Ten kontroloval jejich kvalitu a počet. Po převzetí byla v systému zakázka ukončena a automaticky se provedlo odvedení do skladu hotových výrobků.

[25] K tomu žalobkyně správci daně předložila smlouvu o dílo s dodavatelem, nájemní smlouvu, daňové doklady, dodací listy, přiznání k DPH, její kontrolní hlášení a potvrzení o úhradě dodavateli. Přílohu každé faktury tvořil dodací list, jenž obsahoval seznam všech dodaných dílů, jejich počet, jednotkovou cenu a cenu celkem. Zdokumentována byla rovněž

provázanost poptávky po konkrétních výrobcích ze strany koncového zákazníka (objednávka), jejich zadání dodavateli a jejich vyrobený počet uvedený v dodacím listě.

[26] Průběh spolupráce mezi žalobkyní a dodavatelem popsal rovněž vedoucí výrobního úseku žalobkyně pan Z. Ten vypověděl, že to byl on, kdo zadával výrobu dílů dodavateli a hotové díly poté přebíral. Objem materiálu předávaného k výrobě dodavateli přitom určoval systém. Pracovníkům dodavatele byla předána výkresová dokumentace a seznam výrobků, kde bylo uvedeno číslo výkresu, počet požadovaných kusů a termín. Pan Z. za pomocí kopie odvolávky kontroloval kvalitu a počet dodaných výrobků. Svědek rovněž popsal, jak bylo reagováno na změny v průběhu výroby. Zjistil-li, že pracovníci dodavatele nestihnou vyrobit zakázku v požadovaném termínu, rozhodl o tom, že část dílů vyrobí kmenoví zaměstnanci žalobkyně. Převzal výkresovou dokumentaci a materiál určený k výrobě těchto výrobků zpět a tuto informaci nahlásil do kanceláře plánování výroby. Uvedl také, že má obecnou povědomost o tom, že výrobek se po jeho převzetí naskladní na sklad hotových výrobků a poté, co se expeduje, dochází k tisku dodacího listu, přičemž tímto listem se výrobek vyskladní. Skutečnost, že pan Z. prováděl kontrolu kvality a počtu dodaných výrobků potvrdil ve své svědecké výpovědi také vedoucí technického úseku žalobkyně.

[27] Krajský soud konstatoval, že absence záznamů o předání materiálu do výroby a o převzetí hotových výrobků může snižovat průkaznost dodacích listů a založit důvodné pochyby o tom, zda dodávka proběhla tak, jak je deklarováno. Nejvyšší správní soud však s krajským soudem souhlasí, že v konkrétním obchodním modelu žalobkyně byla absence těchto záznamů rozumně vysvětlitelná.

[28] Obdobnou situaci, kdy dodavatel prováděl rutinní práce přímo v provozovně daňového subjektu a finální rozsah se odvíjel až od reálně odvedené a zkontrolované práce, posuzoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 7. 2024, čj. 7 Afs 70/2023-37. Zde uvedl, že *„[p]ři prokazování konkrétní náplně dodaných prací je třeba vzít v potaz celý kontext a průběh spolupráce, podstatu výrobní činnosti stěžovatele a předmět dodávaných prací. Nároky na obsah předložených dokladů, tedy konkrétnost vymezení prováděných činností, pak musí tomuto kontextu odpovídat. Je-li v projednávané věci předmětem dodávek stejná rutinní manuální činnost při výrobě v podstatě stále stejných produktů na základě pokynů a za dohledu odběratele, nelze tvrdit, že je popis obsažený v předložených dokladech při návaznosti na konkrétní zakázku […] nedostačující a vyžadovat blíže neupřesněnou ‚přesnou identifikaci skutečně provedených prací‘.“*

[29] Žalobkyně opakovaně vysvětlovala, že výrobní proces podléhal změnám, a to zejména kvůli změnám požadavků koncových zákazníků (změna počtu požadovaných dílů, termínu doručení apod.). Z toho důvodu bylo zásadní odsouhlasení až vyrobených dílů, které vedoucí výrobního úseku hlásil po převzetí do kanceláře plánování výroby. Žalobkyně proto opětovně zdůrazňovala, že stěžejní pro ni byl právě dodací list, který obsahoval dodavatelem skutečně vyrobené díly, nikoli původní odvolávka, která mohla být v průběhu výroby změněna. Daňový doklad byl vystaven vždy zpětně a obsahoval výrobky vyrobené a předané žalobkyni nejpozději k datu jeho vystavení. To koresponduje s výpovědí svědka Z., ze které vyplynulo, že na změny požadavků koncových zákazníků bylo reagováno již v průběhu výroby. Žalobkyně rovněž vysvětlila, že dokumentace o předání výrobního

materiálu dodavateli se nepořizovala, neboť dodavatel se nacházel ve stejném areálu a materiál (železné pláty) nebylo možné z prostoru zcizit. Kontrolní mechanismus představovalo vydání materiálu v návaznosti na výrobní potřeby dodavateli a následně převzetí hotových výrobků a jejich kontrola panem Z.

[30] Stěžovatel rozporuje, že by vyslechnutí svědci mohli potvrdit rozsah dodaných plnění. Pan Z. potvrdil pouze obecný průběh přebírání a evidence výrobků, aniž by konkretizoval množství takto převzatých výrobků v jednotlivých případech či jejich vazbu na konkrétní dodací listy.

[31] Krajský soud přiléhavě odkázal na judikaturu, jež přisuzuje důkazní význam svědeckým výpovědím zaměstnanců, kteří poskytování plnění průběžně kontrolují (rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2022, čj. 8 Afs 43/2020-42, bod 21; ze dne 29. 1. 2025, čj. 2 Afs 14/2024-41, bod 42; a ze dne 17. 9. 2021, čj. 10 Afs 368/2020-63, bod 36). Nadto je třeba zdůraznit, že krajský soud nedovozoval rozsah přijatého plnění výlučně ze svědeckých výpovědí. Výpověď pana Z. totiž především potvrdila věrohodnost dodacích listů, na nichž je rozsah plnění zachycen (specifikace výrobků a jejich počet). Krajský soud hodnotil shromážděné důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž výslovně uvedl, že zohlednil kontext a průběh spolupráce s dodavatelem popsaný žalobkyní a doložený výpovědí svědků.

[32] Stěžovatel namítá, že pokud by žalobkyně řádně evidovala dodání materiálu, převzetí výrobků a změny v požadavcích zákazníků, byla by pro ni v daňovém řízení požadovaná míra jistoty zcela dosažitelná. Odkázal přitom na rozsudek ze dne 5. 3. 2026, čj. 3 Afs 28/2025-81, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že právě s ohledem na „živelnost“ a „nepředvídatelnost“ průběhu spolupráce byla žádoucí řádná evidence průběhu plnění a bylo na místě nastavit spolupráci tak, aby způsob dokladování odpovídal jejímu průběhu. Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal i na další rozhodnutí zabývající se sporným rozsahem plnění. V rozsudku ze dne 31. 10. 2022, čj. 4 Afs 397/2021-99, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že z předložených videozáznamů nebylo možno prokázat, že na turnajích byly umístěny reklamní plakáty a letáky v množství uvedeném ve smlouvě. Dále v rozsudku ze dne 20. 1. 2023, čj. 8 Afs 92/2022-239, Nejvyšší správní soud shledal, že výpověď jednatele daňového subjektu nijak neobjasňuje rozsah přijatého plnění.

[33] K tomu Nejvyšší správní soud předně uvádí, že citovaná rozhodnutí se týkají prokazování rozsahu reklamních služeb, což představuje skutkově odlišnou situaci od nyní posuzované věci, jejímž předmětem je dodání kovových výrobků. V této souvislosti je namístě poukázat na závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku ze dne 23. 10. 2025, čj. 2 Afs 345/2023-78, bod 85, podle něhož *„při provádění stavebních prací je existence výsledku poskytovaných plnění zřejmá (resp. snadno ověřitelná). Při prokazování uskutečnění těchto typů plnění deklarovaným dodavatelem v podobě a rozsahu uvedeném na daňových dokladech tudíž může být požadovaný důkazní standard přirozeně nižší, než je tomu u reklamních služeb a předmětů, které z povahy věci nemají zpravidla přímý (konkrétní) „projev“ v materiálních výsledcích činnosti daňového subjektu. Pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně spojený s poskytováním plnění v podobě reklamy a propagace, je třeba po něm požadovat odpovídající míru prokázání faktického uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu, neboť u tohoto plnění by jinak existoval široký prostor pro již nezákonnou optimalizaci výsledné daňové povinnosti. Jinými slovy, míra pravděpodobnosti prokazování faktického uskutečnění*

zdanitelného plnění daňovým subjektem musí přirozeně odpovídat typu deklarovaného plnění.“ Proto judikatura týkající se reklamního plnění není jednoduše přenositelná na případy, kde plnění představují hmotné výrobky.

[34] Navíc tyto případy jsou vždy silně individualizované. Pokud spornou otázkou je unesení důkazního břemene, je rozhodnutí plně závislé na posouzení konkrétních důkazů předložených v dané věci. Ve stěžovatelem citovaných případech soudy dospěly k závěru, že daňovým subjektem předložené důkazy byly obecné a blíže nespecifikovaly rozsah přijatého plnění (srov. rozsudky NSS, čj. 3 Afs 28/2025-81, body 24, 25 a 27; čj. 4 Afs 397/2021-99, body 41 a 42; čj. 8 Afs 92/2022-239, body 89, 90, 94 a 95). V nyní posuzovaném případě naopak krajský soud přesvědčivě vysvětlil, že důkazy byly dostatečné.

[35] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že shromážděné podklady (viz bod [9] výše) spolu s vysvětleními žalobkyně a výpovědí svědka ohledně průběhu výroby prokazují skutkovou verzi o přijetí deklarovaných plnění v míře, která je pro daňové řízení dostačující. Rozsah plnění plyne z dodacích listů, které obsahují jednoznačnou specifikaci druhu a množství dodaných výrobků. Nejvyšší správní soud přitom neshledal důvod pochybovat o jejich věrohodnosti. Z výpovědi svědka vyplynulo, že na případné změny požadavků zákazníků bylo reagováno již v průběhu samotné výroby. Dodací listy tak zachycovaly až skutečný a konečný stav výrobků zhotovených dodavatelem, což plně koresponduje s konzistentními tvrzeními žalobkyně. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu, podle něhož ze svědecké výpovědi nijak nevyplynulo, že by se reálný stav mohl v důsledku živelné povahy obchodního modelu lišit od formálních dokladů.

[36] Krajský soud také správně uvedl, že skutečnost, že dodavatel vykázal daná plnění ve svém kontrolním hlášení je další dílčí okolností svědčící ve prospěch žalobkyně. Lze z toho usuzovat, že dodavatel v rozhodné době nepřímo potvrdil poskytnutí plnění žalobkyni (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2024, čj. 7 Afs 70/2023-37, bod 21).

[37] Určující nejsou stěžovatelem namítané nesrovnalosti v množství vyrobených výrobků, účtované ceně a časové návaznosti dokladů. Sám stěžovatel připustil, že žalobkyně tyto nesrovnalosti přijatelně vysvětlila, tato skutečnost podle něj ovšem ještě neprokazuje tvrzený rozsah dodávek. Jak již Nejvyšší správní soud zdůvodnil výše, rozsah plnění byl dostatečně prokázán vyhodnocením shromážděných důkazů, nikoliv jen pouhým objasněním těchto nesrovnalostí. Jestliže tedy stěžovatel sám připouští, že žalobkyně tyto dílčí nesrovnalosti vysvětlila, nemůže jeho námitka zjištěný skutkový stav nijak zpochybnit.

[38] Lze uzavřít, že závěr krajského soudu o tom, že žalobkyně s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázala pravdivost svých tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je správný.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Nejvyšší správní soud neshledal námitky důvodnými a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Rozhodl proto podle § 110 odst. 1 věty poslední soudního řádu správního a kasační stížnost zamítl.

[40] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 soudního řádu správního. Ve věci měla úspěch žalobkyně, které tak přísluší náhrada nákladů vůči neúspěšnému žalovanému (stěžovateli). Zástupce žalobkyně učinil v řízení o kasační stížnosti jeden úkon právní služby, a to sepis vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za tento úkon mu náleží odměna 10 300 Kč (§ 10b odst. 5 písm. a) a § 7 bod 6 advokátního tarifu) spolu s paušální náhradou hotových výdajů za učiněný úkon ve výši 450 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně je plátcem DPH, Nejvyšší správní soud náhradu podle § 57 odst. 2 soudního řádu správního zvýšil o tuto daň ve výši 2 258 Kč (zaokrouhleno na celé koruny nahoru podle § 146 odst. 1 daňového řádu) na celkovou částku 13 008 Kč. Náhradu nákladů řízení je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupce žalobkyně ve lhůtě 30 dnů od nabytí právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně 7. října 2026

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu