

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juřičkové v právní věci žalobkyně: **BOHEMIACHLAD spol. s r. o.,** sídlem Možného 794/15, Praha 6, zastoupené JUDr. Tomášem Gřivnou, Ph.D., advokátem, sídlem Revoluční 1044/23, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2020, č. j. 22888/20/5300-21443-712603, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 12. 2020, č. j. 11 Af 27/2020 - 50,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též jen „správce daně“) v návaznosti na daňovou kontrolu doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec až prosinec 2013 a uložil jí povinnost uhradit penále. Správce daně neuznal nárok na odpočet DPH, který žalobkyně uplatnila za přijatá zdanitelná plnění spočívající v montážních, demontážních a obdobných pracích, jelikož žalobkyně neprokázala, že se tyto práce uskutečnily tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry

potvrdil, neboť také dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala předmět a rozsah přijatých plnění.

[2] Městský soud v Praze zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Rovněž podle městského soudu žalobkyně neprokázala předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění ani to, že plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli. Městský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že v její věci bylo postupováno účelově s cílem obejít ustanovení § 148 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, upravující prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. I když dodatečné platební výměry byly vydány před ukončením daňové kontroly a zpráva o daňové kontrole byla doručena žalobkyni po doplnění dokazování v odvolacím řízení až společně s napadeným rozhodnutím žalovaného, měla podle městského soudu žalobkyně možnost svá práva účinně chránit, neboť byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, mohla s ním polemizovat a daňové orgány na její námitky adekvátně reagovaly. Městský soud se neztotožnil ani s námitkou, že doplnění dokazování v odvolacím řízení, kterým žalovaný dle § 115 daňového řádu pověřil správce daně, bylo provedeno úředními osobami, jež měly být vyloučeny pro podjatost dle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť se tyto osoby buď přímo podílely na vydání prvostupňových rozhodnutí, nebo šlo o podřízené takových úředních osob. Městský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017 - 59, podle něhož při postupu dle § 115 daňového řádu není třeba pověřit doplněním dokazování jiné úřední osoby, než jaké se předtím podílely na prvostupňovém rozhodnutí, a nejsou dány důvody pro vyloučení těchto úředních osob dle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Dále podle městského soudu správce daně i žalovaný řádně doložili vážné a důvodné pochybnosti o souladu žalobkyní předložených daňových dokladů se skutečností, a bylo tudíž na žalobkyni, aby svá tvrzení prokázala, v čemž ovšem nebyla úspěšná. Konečně městský soud shledal, že důvody, pro něž nebylo vyhověno důkazním návrhům žalobkyně, obstojí.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[3] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[4] Stěžovatelka brojí proti procesnímu pochybení, které spatřuje v tom, že žalovaný dle § 115 uložil správci daně doplnit dokazování výslechem svědků a tento výslech provedly úřední osoby, které se předtím buď přímo podílely na vyhotovení prvostupňového rozhodnutí, nebo šlo o podřízené těchto úředních osob. Dle názoru stěžovatelky jsou takové úřední osoby vyloučeny pro podjatost dle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Stěžovatelka se dovolává rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014 - 62, č. 3471/2016 Sb. NSS, a jeho závěru, že doplněním dokazování měly být pověřeny jiné úřední osoby než ty, které byly činné v prvním stupni. Namítá, že městský soud bezdůvodně upřednostnil odlišný právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017 - 59, podle něhož je úprava § 115 výjimkou z úpravy § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Tento názor byl dle stěžovatelky vyjádřen jen *obiter dictum* a není argumentačně přesvědčivý. Ustanovení § 115 se totiž netýká podjatosti úředních osob a nevede obecně ke zrychlení řízení. K tomu nevedla ani v posuzované věci, neboť žalovaný musel spis a pokyny vracet správci daně, ačkoliv mohl svědky vyslechnout sám a řízení tím urychlit.

[5] Dále stěžovatelka argumentuje, že nedošlo k řádnému vypořádání jejích návrhů na výslech svědků a souvisejících námitek. Výslech svědků V. D. a V. V. nebyl proveden kvůli jejich písemnému odmítnutí vypovídat pro nebezpečí trestního stíhání, které by si mohli svou výpovědí přivodit. To dle stěžovatelky nestačí, neboť k odmítnutí výpovědi musí dojít až při výslechu. Městský soud se s touto její argumentací nevypořádal a jeho rozhodnutí je v tomto ohledu nepřezkoumatelné. Vyslechnuti nebyli svědci I. Z. a J. K., a to s ohledem na to, že oba byli vyslechnuti v jiném daňovém řízení pro účely jiné daně a z větší části i jiných zdaňovacích období. Jejich tehdejší výslech tak nebyl komplexní. Tito svědci mohli vypovídat o povaze, předmětu a rozsahu činností vykonávaných dodavateli pro stěžovatelku, přičemž požadavek městského soudu, aby stěžovatelka předem uvedla, jaké nové skutečnosti by tímto výslechem byly zjištěny, je nesplnitelný. Stěžovatelka obsah jejich výpovědí nemůže předjímat.

[6] Podle stěžovatelky se městský soud nevypořádal ani s námitkou obcházení § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu, respektive jeho argumentace se míjí s podstatou námitky. Stěžovatelka nenamítala, že by nebyla řádně seznámena s kontrolními zjištěními nebo se zprávou o daňové kontrole. Brojila proti účelovosti postupu správce daně spočívající v tom, že nevyhověl jejím důkazním návrhům, neboť by v takovém případě nestihl dokončit daňovou kontrolu v tříleté prekluzivní lhůtě, a že jí z totožného důvodu doručil dodatečné platební výměry před doručením zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelka přitom své povinnosti vždy dodržovala, jejich plnění se nijak nevyhýbala a spolupracovala se správcem daně.

[7] Stěžovatelka má za to, že jí předložené daňové doklady splňovaly všechny formální zákonné náležitosti a dostatečně konkrétně vymezovaly předmět a rozsah plnění, a přesto městský soud učinil nesprávný implicitní závěr, že zákonné náležitosti nesplňují a že stěžovatelka neprokázala svá daňová tvrzení. Na podporu své argumentace cituje stěžovatelka z daňových dokladů a z písemných vyjádření, v nichž popsala „stále se opakující činnosti“, které pro ni dodavatelé vykonávali. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem městského soudu o neusnesení důkazního břemene a má za to, že „řetězcem důkazů, pokud jsou vykládány ve vzájemných souvislostech“, nárok na odpočet DPH prokázala. Závěrem stěžovatelka namítá, že nebyly provedeny důkazy listinami z daňových řízení vedených u dodavatelů stěžovatelky, jimiž mělo být prokázáno, že dodavatelé za sporná plnění řádně odvedli DPH. Mohlo tak dojít k porušení neutrality DPH a ke dvojímu zdanění totožných plnění, avšak městský soud se touto námitkou odmítl zabývat.

[8] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožňuje s úvahami městského soudu o řádnosti postupu dle § 115 daňového řádu při doplnění dokazování výslechem svědků. Podle žalovaného se městský soud zabýval též námitkami souvisejícími s neprovedeným výslechem čtyř svědků navržených stěžovatelkou a adekvátně je vypořádal. Žalovaný odmítá účelovost postupu v řízení s cílem obejít § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu a uvádí, že stěžovatelka nebyla nijak zkrácena na svých procesních právech a měla možnost se seznámit s kontrolními zjištěními a účinně na ně reagovat. Daňové doklady předložené stěžovatelkou sice byly „formálně bezvadné“, avšak konkrétní údaje o předmětu a rozsahu přijatých plnění neobsahovaly a pochybnosti o uskutečnění plnění se stěžovatelce v řízení vyvrátit nepodařilo. Bez podrobných soupisů provedených prací (smluv, dodacích listů), které jsou podkladem pro vystavení faktur, nelze mít za prokázané, že fakturované práce byly skutečně dodány. Předmět a rozsah přijatých plnění by podle žalovaného nemohla

prokázat ani prohlídka již provedeného díla. Dále žalovaný uvádí, že daňová řízení u dodavatelů stěžovatelky nebyla prováděna, a proto neexistují důkazy, jejichž provedení stěžovatelka navrhovala. Jelikož stěžovatelka neprokázala hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH, tento nárok jí nevznikl a argumentace porušením principu neutrality DPH a dvojím zdaněním je nepřípadná. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[9] Vyjádření žalovaného bylo stěžovatelce zasláno na vědomí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[11] Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatelce nebyl uznán nárok na odpočet DPH, neboť dle městského soudu neprokázala předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění ani to, že plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli. Neprokázala tedy naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[13] Neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 - 63, bod 32; k rozsahu plnění srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020 - 76, bod 18). Tento samostatný důvod pro neuznání odpočtu se stěžovatelce vyvrátit nepodařilo.

[14] V prvé řadě stěžovatelka brojí proti procesnímu pochybení, které spatřuje v tom, že žalovaný dle § 115 uložil správci daně doplnit dokazování výslechem svědků a tento výslech provedly úřední osoby, které se předtím buď přímo podílely na vyhotovení prvostupňového rozhodnutí, nebo šlo podřízené těchto úředních osob. Dle názoru stěžovatelky jsou takové úřední osoby vyloučeny pro podjatost dle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu a městský soud bezdůvodně upřednostnil argumentačně nepřesvědčivé *obiter dictum* rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017 - 59, před názorem vyjádřeným v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014 - 62, č. 3471/2016 Sb. NSS.

[15] Nejvyšší správní soud konstatuje, že jeho rozhodnutí mají vyšší precedenční závaznost než rozhodnutí krajských soudů (a to včetně vybraných rozhodnutí publikovaných ve Sbírce rozhodnutí), což plyne přímo ze zákonné úpravy. Pouze u právních názorů vyjádřených v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu totiž platí, že je nemůže senát Nejvyššího správního soudu překonat sám, ale musí věc předložit rozšířenému senátu postupem dle § 17 s. ř. s. Nahlíženo čistě optikou precedenční závaznosti, městský soud správně následoval právní názor Nejvyššího správního soudu, a nikoliv krajského soudu.

[16] Názor, že ustanovení § 115 daňového řádu představuje výjimku z § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, byl navíc v judikatuře Nejvyššího správního soudu vysloven opakovaně (viz rozsudek ze dne 14. 1. 2021, č. j. 1 Afs 372/2020 - 33, bod 32; rozsudek ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1 Afs 350/2020 - 36, bod 33) a již v rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 3 Afs 122/2018 - 32, bod 33 a násl., se tak stalo v rámci nosných důvodů rozhodnutí. Nejvyšší správní soud neshledává důvod se od tohoto názoru odchýlit. Výklad, že § 115 představuje výjimku z § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, nijak neodporuje znění zákona. Provádění důkazu stejnými úředními osobami, které se podílely na rozhodování v prvním stupni, může vést k větší efektivitě řízení, neboť tyto osoby jsou obeznámeny s předmětem řízení a mohou například vést výslech, aniž by se musely detailně seznamovat se skutkovým stavem (jako by to mohlo být nutné u úřední osoby působící na odvolacím orgánu). Navíc je tím odbřemeněn odvolací správní orgán (žalovaný), který by jinak musel tyto úkony sám provádět, pokud by se na prvostupňovém orgánu nenacházely žádné „nevyloučené“ úřední osoby. V těchto směrech daný výklad podporuje i zájem na rychlosti řízení, tedy cíl zmiňovaný citovanou prejudikaturou, což ale neznamená, že k urychlení dojde i v každém jednotlivém případě. Shrnuto, městský soud správně následoval právní názor vyjádřený v judikatuře Nejvyššího správního soudu, od něhož není důvodu se odchýlit.

[17] Stěžovatelka dále argumentuje, že jí předložené daňové doklady splňovaly všechny formální zákonné náležitosti a dostatečně konkrétně vymezovaly předmět a rozsah plnění. Městský soud podle ní učinil nesprávný implicitní závěr, že zákonné náležitosti nesplňují a že stěžovatelka neprokázala svá daňová tvrzení. Předpoklad stěžovatelky, že městský soud implicitně vychází z toho, že daňové doklady nesplňují zákonné náležitosti, je ovšem chybný. Městský soud totiž naopak odkazuje na názor správce daně a žalovaného, kteří podle něj „vyjádřili srozumitelně názor, že sporné daňové doklady splňují zákonné náležitosti, ale přetrvávají důvodné pochybnosti ..., zda přijatá zdanitelná plnění uvedená na těchto dokladech byla skutečně provedena tak, jak jsou na dokladech deklarována“. Podle městského soudu správce daně unesl své důkazní břemeno a ve svých výzvách a sdělení výsledků kontrolních zjištění doložil vážné a důvodné pochybnosti ohledně uskutečnění deklarovaných plnění, a důkazní břemeno tak přešlo na stěžovatelku, která však dostatečné důkazy k prokázání svých tvrzení nepředložila. Z toho je patrné, že dle městského soudu stěžovatelka unesla své prvotní důkazní břemeno, ovšem jelikož správce daně doložil vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatelku (srov. podrobněji např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019 - 71, bod 48 a násl. a tam citovaná rozhodnutí). Námitka stěžovatelky se tedy míjí s odůvodněním rozhodnutí městského soudu a stěžovatelka v kasační stížnosti neuvádí, proč pokládá závěr o existenci vážných a důvodných pochybností o uskutečnění plnění za nesprávný. Lze již jen připomenout, že „ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění zdanitelného plnění v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětné plnění zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2019, čj. 3 Afs 291/2017 - 43, bod 24).

[18] Hodnocení městského soudu a žalovaného, že na základě popisu přijatých plnění (např. „montážní a demontážní práce na průmyslovém chlazení při posílení chladícího výkonu“ či při „opravě potrubní trasy v pivovaru“) lze mít pochybnosti o rozsahu těchto plnění, obstojí a nelze v něm spatřovat exces. Ani stěžovatelčin obecný popis činností, které byly v rámci těchto plnění prováděny („přípravné práce..., svařování, ...stavební práce, montáže potrubí...“), nevyvracejí pochybnosti o rozsahu plnění. Jde toliko o specifikaci předmětu plnění, ale nikoliv rozsahu, a to navíc jen v rovině tvrzení. Po stěžovatelce přitom nebylo požadováno, aby doložila rozsah prací nutně počtem hodin, jak namítá v kasační stížnosti, nýbrž aby jakýmkoliv způsobem doložila rozsah provedených prací, čehož nebyla schopna.

[19] Namítá-li stěžovatelka, že „nesouhlasí s názorem městského soudu a je toho názoru, že řetězcem důkazů, pokud jsou vykládány ve vzájemných souvislostech, ... unesl[a] své důkazní břemeno a prokázala nárok na odpočet“, nezbývá než konstatovat, že – jak sama zmiňuje – jde toliko o její odlišný názor na hodnocení důkazů. Protože stěžovatelka svou námitku nekonkretizuje, nelze na ni podrobněji reagovat.

[20] Opodstatněné nejsou ani námitky stěžovatelky v souvislosti s nevyslechnutím jí navržených svědků. Podle stěžovatelky se městský soud nevypořádal s námitkou, že měl být proveden výslech svědků V. D. a V. V. a nebylo namístě spokojit se s jejich písemným odmítnutím vypovídat kvůli nebezpečí trestního stíhání, které by si mohli svou výpovědí přivodit. Městský soud se nicméně touto námitkou zabývá, jak správně namítá žalovaný, a to v bodě 39 napadeného rozsudku, v němž odkazuje na závěry žalovaného a odmítá jako přepjatě formalistický názor, že právo nevypovídat lze uskutečnit až při výslechu do protokolu pořizovaného správcem daně (a nikoliv písemně předem). Tvrzení stěžovatelky, že městský soud tuto námitku zcela pominul, se tak nezakládá na pravdě a s tímto tvrzením spojená námitka nepřezkoumatelnosti není důvodná.

[21] Stěžovatelka brojí též proti nevyslechnutí svědků I. Z. a J. K.. Jak vyložil městský soud, tito svědci byli správcem daně vyslechnuti v souvisejícím řízení vedeném se stěžovatelkou ve věci daně z příjmů právnických osob, a to i za období roku 2013, jehož se týká posuzovaná věc. Výslechem byla sice potvrzena jejich spolupráce na zakázkách stěžovatelky, ale nikoliv faktické uskutečnění prací daného předmětu a rozsahu, tedy pro posuzovanou věc relevantní a sporné skutečnosti. Jelikož oba svědci již vypovídali k danému období a ke spolupráci se stěžovatelkou a výslechem nebyly zjištěny podstatné skutečnosti (předmět a rozsah plnění), obstojí závěr městského soudu, že nebylo třeba tyto svědky znovu ke stejným otázkám vyslýchat. Nadto měla stěžovatelka možnost uvést, jaké konkrétní skutečnosti chce jejich výslechem prokázat, což ovšem neučinila – i v kasační stížnosti se omezuje na obecné tvrzení, že tito svědci by mohli vypovídat o předmětu a rozsahu uskutečněných plnění. Avšak v situaci, kdy již svědci byli v souvisejícím řízení vyslechnuti a relevantní skutečnosti z jejich výpovědi zjištěny nebyly, obstojí názor městského soudu, že takto obecně zdůvodněný důkazní návrh není dostatečný. Po stěžovatelce nebylo požadováno, aby předvídala, co tito svědci vypoví, nýbrž aby vyložila, k jakým konkrétním skutečnostem navrhuje jejich výslech (tedy například, jakých konkrétních prací by se měl výslech týkat). Nejvyšší správní soud tak námitky stěžovatelky neshledává důvodnými ve vztahu k ani jednomu ze dvou důvodů, o něž městský soud své závěry opřel.

[22] Stěžovatelka rovněž uvádí, že žalovaný postupoval účelově a obešel úpravu § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu, upravující prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, a argumentuje, že městský soud se s její námitkou nevypořádal, respektive že se s ní vypořádal způsobem, který se míjí s její podstatou. Stěžovatelka spatřuje účelovost postupu správce daně v tom, že nevyhověl jejím důkazním návrhům, neboť by v takovém případě nestihl dokončit daňovou kontrolu v tříleté prekluzivní lhůtě, a že jí z totožného důvodu doručil dodatečné platební výměry před doručením zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud konstatuje, že nevyhovění důkazních návrhů bylo podepřeno dostatečnými důvody a nelze je označit za účelové. Stejně tak nelze jako účelový označit postup spojený s doručováním dodatečných platebních výměrů. Snahu správce daně postupovat tak, aby byla daň stanovena v zákonné prekluzivní lhůtě, lze – jako takovou – stěží vnímat jako účelovou, naopak sleduje legitimní cíl, který spočívá v řádném výběru daní. Jiný argument, než je označení postupu za účelového, přitom stěžovatelka v kasační stížnosti fakticky nenabízí. S otázkou, zda při tomto postupu správce daně nevybočil ze zákonných mezí, se již vypořádal městský soud, který s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu vyložil, že správce daně sice procesně pochybil při seznamování stěžovatelky se zprávou o daňové kontrole, nicméně to neovlivňuje zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť stěžovatelka byla seznámena s kontrolními zjištěními, mohla s nimi polemizovat a daňové orgány na tuto argumentaci adekvátně reagovaly. Stěžovatelka přitom neuvádí, v čem jsou závěry městského soudu nesprávné. S konstatováním, že se závěry městského soudu míjí s podstatou námitky, se Nejvyšší správní soud neztotožňuje, neboť otázka zákonnosti postupu souvisí s otázkou jeho tvrzené účelovosti.

[23] Konečně stěžovatelka brojí proti tomu, že nebyly provedeny důkazy listinami z daňových řízení vedených u dodavatelů stěžovatelky, jimiž mělo být prokázáno, že dodavatelé za sporná plnění řádně odvedli DPH. To stěžovatelka spojuje s tvrzeným porušením neutrality DPH a dvojím zdaněním, kterým je za předmětná plnění zatížena. Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud se vypořádal s touto námitkou v bodě 60 rozsudku, v němž shledal, že „daňová řízení u dodavatelů nebyla prováděna, což značí, že správce daně ... požadovanými listinami nedisponuje“. Tento závěr stěžovatelka kasační stížností nijak nezpochybňuje. Jiné důkazy k prokázání svých tvrzení o dvojím zdanění a narušení principu neutrality stěžovatelka nepředložila. Není přitom úkolem správních soudů, aby domýšlely argumentaci nebo důkazní návrhy stěžovatelky. Námitka stěžovatelky tak zůstává v rovině důkazně nepodloženého tvrzení.

[24] Městský soud i žalovaný vyslovili rovněž závěr o neprokázání dodání, respektive poskytnutí služeb ze strany deklarovaných dodavatelů. Tento požadavek ve světle rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* a rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, vydaného v téže věci, neobstojí, neboť dodavatel zboží či poskytovatel služeb nemusí být vždy konkrétně označen, pokud daňový subjekt prokáže nebo jinak ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Napadený rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného nicméně primárně vychází ze závěru, že nebyl prokázán rozsah plnění, a tento závěr sám o sobě obstojí jako důvod pro odepření odpočtu DPH. Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, že nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci (rozsudky ze dne 13. 5. 2022,

č. j. 10 Afs 254/2018 - 43, a ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 - 59). To plně platí i pro posuzovanou věc.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[26] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 28. července 2022

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu