

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juřičkové žalobkyně: **VIZOPOL s. r. o.,** sídlem čtvrť A. Háby 915, Vizovice, zastoupené Mgr. Nikolou Jílkovou, advokátkou, sídlem Drobného 72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2019, č. j. 32722/19/5300-21441-712599, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 12. 2020, č. j. 62 Af 76/2019 - 66,

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 Zlínský kraj (dále též jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září až prosinec 2012, leden 2013, březen 2013 a květen až prosinec 2013. Neuznal totiž nárok na odpočet DPH, který žalobkyně uplatnila jednak za dodání hraček a reklamních předmětů společnostmi Tavco s. r. o. a TICONDEROGA SE (dále jen „Tavco“ a Ticonderoga“), jednak za poskytnutí přepravních služeb a obchodního zastoupení společností Tavco.

[2] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry. Jde-li o dodávku hraček a reklamních předmětů, žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neodstranila pochybnosti ohledně dodavatelů zboží a rozsahu, v němž bylo dodáno. Žalobkyně ani na výzvu nepředložila dodací listy ke zboží, doklady o přepravě ani písemné smlouvy o dodání uzavřené se společnostmi Tavco a Ticonderoga, které měly zboží dodat, a navíc obě společnosti byly nekontaktní. Obchodování žalobkyně s těmito společnostmi sice potvrdili svědci (zaměstnanci žalobkyně), ale jen v obecné rovině, jimi uváděné popisy balení hraček a dalšího nakládání s nimi byly navzájem rozporné a uváděné údaje o době uskladnění se lišily od písemné dokumentace. Existence reklamních předmětů byla doložena fotografiemi, ale počet dodávek dle výpovědí svědků a faktur se lišil. Konečně, přestože žalobkyně tvrdila, že zboží od společnosti Tavco dodávaly společnosti ANIVIA a LV PORT, výslechem jednatele a zplnomocněného zástupce těchto společností bylo zjištěno, že uvedené společnosti nezajišťovaly dodávky zboží pro společnost Tavco ani Ticonderoga. Žalobkyně nepředložila ani evidenci, z níž by bylo patrné naskladnění a vyskladnění zboží.

[3] U poskytování služeb přepravy a obchodního zastoupení nebyly rovněž odstraněny pochybnosti o jejich faktickém uskutečnění v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem. Byla doložena smlouva o přepravě se sjednanou cenou za kilometr a fakturací jednou měsíčně dle dokladů o vykonaných přepravách a počtu ujetých kilometrů, avšak žádné takové doklady nebyly předloženy. Obdobně byla doložena smlouva o poskytování obchodního zastoupení a jeden ze svědků její poskytování potvrdil, avšak nebyly předloženy žádné smluvně zakotvené písemné doklady o jejím poskytování ani písemné doklady zmiňované svědkem. Výslech dvou svědků z Polska, navržený žalobkyní k otázce obchodního zastoupení, by podle správce daně nemohl nic změnit na závěru o neprokázání faktického uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu, neboť by mohlo být prokázáno toliko navázání kontaktu či obchodní spolupráce mezi polskými společnostmi a žalobkyní, ale nikoliv předání dokumentů a informací dle smlouvy o obchodním zastoupení, a tedy ani rozsah poskytnutého plnění v tomto smluvním vztahu. Zbylí navržení svědci k prokázání přepravy nebyli dostatečně označeni, a navíc by dle žalovaného nemohli prokázat rozsah přepravy vzhledem k chybějícím dokladům předvídaným smlouvou o přepravě. E-mailová komunikace předložená žalobkyní je převážně průvodní dokumentací k objednávkám a daňovým dokladům zasílaným mezi společností Tavco a žalobkyní. Některé objednávky dle této komunikace ale byly učiněny až ex post po tvrzené realizaci plnění, účetní doklady obsahují jen obecné vymezení plnění („přeprava zboží dle objednávek“), ve fakturách nejsou konkretizovány objednávky, k nimž se vztahují, a částky v objednávkách ve většině případů neodpovídají částkám na fakturách. Vzhledem k tomu nejsou způsobilé k prokázání faktického uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu.

[4] Krajský soud v Brně žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl, neboť přisvědčil závěrům žalovaného, že byly dány důvodné pochybnosti o dodavatelích a odběratelích zboží; žalobkyně ani „neunesla důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění předmětného plnění“. Krajský soud se ztotožnil i s tím, že výslech dvou svědků z Polska by nebyl způsobilý prokázat plnění na základě smlouvy o obchodním zastoupení, protože dle této smlouvy bylo nutno předložit i stanovené dokumenty a informace, bez kterých nelze prokázat rozsah poskytnutého plnění. U zbylých svědků žalobkyně nesplnila požadavek na jejich dostatečnou identifikaci.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[6] Podle stěžovatelky je důkazní standard vyžadovaný žalovaným a krajským soudem neudržitelný a rozporný s právem Evropské unie. Pro unesení důkazního břemene totiž obecně stačí daňový doklad a až v případě důvodných pochybností o poskytnutí plnění lze požadovat předložení dalších důkazů. Pochybnosti ovšem byly dovozovány pouze z toho, že dodavatelé byly nekontaktní, ačkoliv ještě v roce 2014 tomu bylo jinak. Předložené důkazní prostředky byly hodnoceny buď tendenčně, nebo vůbec. Krajský soud se nevypořádal s námitkou, že dva z vyslechnutých svědků pracovali na pozici skladníků, jeden z nich navíc jako osoba samostatně výdělečně činná, a nemohli tak znát detaily obchodních vztahů stěžovatelky. Obecnější charakter výpovědí svědků spíše posiluje jejich věrohodnost vzhledem k časovému odstupu mezi relevantními událostmi a jejich výslechem, naopak podrobnější popis okolností věci by nasvědčoval tomu, že může jít o výpovědi smluvené. Rozpory ve výpovědích svědků se týkaly pouze toho, jaká doba uplynula mezi přijetím hraček na sklad a jejich vyskladněním, což nemá souvislost s problematikou prokázání dodavatele. Požadavek na detailnější výpovědi svědků tak nezohledňuje časový odstup a vede k neúnosnému důkaznímu standardu. V řízení nebyly zpochybněny „deklarované práce pro obchodní společnost Tavco“. Pouze kvůli pochybnostem o faktickém dodavateli nelze upřít nárok na odpočet. Důkazní standard krajského soudu je vnitřně rozporný, neboť krajský soud na jednu stranu poukazuje na nepředložení dodacích listů, aniž by to mělo oporu v právu Evropské unie, a na druhou stranu ani předložení dodacích listů k reklamním předmětům nevedlo k uznání nároku stěžovatelky. Shrnutí svědecké výpovědi jednoho ze svědků stěžovatelka označuje za „účelové seskládání několika odpovědí dohromady“, přičemž vynechané části výpovědi se týkaly předmětu dodávaného plnění a jeho určení. Závěr o absenci konkrétních detailů výpovědí tak nemá oporu ve spisu.

[7] Stěžovatelka se neztotožňuje ani s hodnocením žalovaného a krajského soudu, že nebyla prokázána existence plnění a jeho rozsah v případě zprostředkování obchodních vztahů. Tyto skutečnosti totiž vyplynuly z výpovědi jednoho ze svědků a v odvolacím řízení stěžovatelka předložila i e-mailovou komunikaci, která není hodnocena, ačkoliv obsahuje „přímé označení zprostředkovatelského vztahu obchodní společnosti Tavco“. Žalovaný mohl kontaktovat osoby identifikované v e-mailové komunikaci a ověřit si, zda zprostředkování zajistila právě společnost Tavco. Ani výslech dvou svědků navržených stěžovatelkou proveden nebyl. Závěr, že i při jejich vyslechnutí by nebyl prokázán rozsah poskytnutých služeb, je nelogický a odporuje zásadě neutrality daně. Neprovedení tohoto výslechu se neopírá o žádný z přípustných důvodů, pro který lze nevyhovět návrhu na provedení důkazu. Navíc, kdyby stěžovatelka výslechem svědků prokázala alespoň část plnění, musela by jí být tato část uznána pro účely odpočtu. Soudní dvůr dle stěžovatelky nikdy rozsah poskytnutého plnění nezkoumá a zabývá se pouze tím, zda se jedná o faktické plnění, které podléhalo DPH a bylo využito pro ekonomickou činnost plátce. Odepření odpočtu kvůli pochybnostem o rozsahu plnění je tak v rozporu se zásadou neutrality DPH. V této souvislosti navrhuje stěžovatelka položení předběžných otázek Soudnímu dvoru, zda lze odepřít nárok na odpočet kvůli neprokázání skutečného rozsahu plnění, a to aniž by byl tvrzen daňový únik. V případě přepravy žalovaný nijak nezpochybnil přijatá plnění jiných dodavatelů a plnění pro ně. Například odběratel Globus

sice plnění v podobě zboží od stěžovatelky přijal, ale společnost Tavco dle krajského soudu a žalovaného nemohla dopravu provést jen kvůli nekontaktnosti, stěžovatelka přitom v odvolání připojila například e-mail týkající se přepravy touto společností v lednu 2012. Krajský soud se konečně nevypořádal ani s judikaturou, jíž se stěžovatelka dovolávala, zejména s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017, ve věci *Stavitelství Melichar* a rozsudkem Soudního dvora ze dne 16. 11. 2016, *Signum Alfa Sped*, C-446/15.

[8] Žalovaný ve vyjádření uvádí, že pochybnosti správce daně nebyly vyvolány jen nekontaktností deklarovaných dodavatelů, ale rovněž mimo jiné tím, že deklarovaní dodavatelé neplnili své povinnosti vůči správce daně, deklarovaní odběratelé neuvedli v daňových přiznáních přijetí žádných plnění od stěžovatelky a nesrovnalosti panovali i ohledně přepravy zboží. Nekontaktnost dodavatelů nebyla kladena stěžovatelce k tíži, pouze založily důvodné pochybnosti. U zboží a reklamních předmětů stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a neprokázala dodání deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. Stejně tak stěžovatelka neunesla důkazní břemeno o poskytnutí služeb přepravy a obchodního zastoupení deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu. Předložená e-mailová komunikace i návrhy na výslech svědků z Polska byly v rozhodnutí o odvolání vypořádány. Námitka, že prokazování rozsahu služeb je irelevantní pro uznání nároku na odpočet, je nepřípustná, neboť zaznívá až v kasační stížnosti. Nadto je rozsah plnění jednou z povinných náležitostí daňového dokladu. U komplexních plnění, jako je obchodní zastoupení, nelze dospět k závěru o tom, v jakém rozsahu a ceně byla služba poskytnuta, nejsou-li předloženy žádné z podkladů, které žalobkyni dle smlouvy o obchodním zastoupení měly být poskytnuty. Ani u smlouvy o přepravě nebyly předloženy žádné ze smluvně předpokládaných dokladů. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, neboť místo předložení dostatečné dokumentace se opírala o výpovědi svých zaměstnanců, kteří však vzhledem k činnosti, kterou vykonávali, nedisponovali dostatečnými poznatky k tomu, aby rozptýlili pochybnosti správce daně. Ostatně i stěžovatelka uvádí, že svědci v pozici skladníků nemohou mít dostatečné znalosti o jejích obchodních vztazích. Žalovaný si je konečně vědom, že otázka, zda podmínkou pro uznání odpočtu je i prokázání, že plnění bylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem, je předmětem řízení o předběžné otázce u Soudního dvora. Žalovaný poukazuje na to, že v posuzované věci nejsou pochybnosti pouze o dodavatelích, ale i o rozsahu plnění.

[9] Stěžovatelka v replice uvádí, že za účelem prokázání fakticity plnění v případě dodání hraček předložila přijaté a vystavené daňové doklady, skladovou evidenci a evidenci pro účely DPH a na její návrh byly vyslechnuti jako svědci též skladníci. O faktickém přijetí plnění tak nemůže být pochyb. Měl-li krajský soud navzdory tomu pochybnosti o skutečném dodavateli zboží či služeb, nejsou již tyto pochybnosti relevantní vzhledem k rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, dle něhož stačí prokázat, že dodavatel nutně byl v postavení osoby povinné k dani. To je v posuzovaném případě splněno s ohledem na povahu dodávaného zboží a výši obchodů. Odepření nároku na odpočet, aniž by byla prokázána účast stěžovatelky na daňovém podvodu, je tak nezákonné. Ve vztahu k poskytnutí služby přepravy a obchodního zastoupení jsou výpovědi svědků neprávem bagatelizovány a činěny podřadnými kvůli chybějícím listinným důkazům. U návrhu na výslech dvou svědků z Polska byl nepřípustně předjímán obsah jejich výpovědí, přičemž dle judikatury nelze předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů bez jejich provedení. Výslechem svědků mělo

být prokázáno faktické poskytnutí služby obchodního zastupování, což bylo pro řízení zjevně podstatné, neboť dle žalovaného a krajského soudu fakticita prokázána nebyla. Stěžovatelka se rovněž důrazně ohrazuje proti argumentaci žalovaného ohledně svědků zaměstnaných jako skladníků a uvádí, že byť nemohou znát detaily obchodních případů, nutně byli v kontaktu se zbožím a lze tak presumovat jejich dostatečné znalosti o jeho pochybu a existenci.

[10] Žalovaný v duplice uvádí, že stěžovatelka nejenže neprokázala, že fakticky přijala plnění od deklarovaných dodavatelů Tavco a Ticonderoga, ale neprokázala ani přijetí plnění v deklarovaném rozsahu. Stěžovatelka po celou dobu daňového řízení neoznačila jiné než původně deklarované dodavatele. V řízení tak nebylo postaveno najisto, kdo skutečným dodavatelem byl, a nelze tak ověřit, že se jednalo o plátce DPH ve světle rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater* a rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208 v téže věci. I když deklarovaná částka přijatých plnění převyšuje částku 1 milion, případný skutečný dodavatel sporných plnění by se na základě jejich dodání stal plátcem daně až v budoucnu (od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, v němž byl překročen stanovený obrat), současně ani není postaveno na jisto, že dodávky musely být uskutečněny jediným dodavatelem. Dle žalovaného závěr o tom, že z důvodu neprokázání hmotněprávních podmínek nelze přiznat nárok na odpočet DPH, obstojí i po rozhodnutích ve věci *Kemwater*. Jelikož nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet, nebylo třeba se v posuzované věci zabývat ani otázkou účasti stěžovatelky na podvodu na DPH.

[11] Duplika žalovaného byla stěžovatelce zaslána na vědomí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] 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.

[13] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského 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.

[14] Námitka stěžovatelky, že jí k uznání nároku na odpočet měl postačovat daňový doklad, je nedůvodná. Krajský soud i žalovaný vyložily, kvůli čemu vznikla v posuzované věci pochybnost o údajích uvedených na daňových dokladech, a v jejich úvahách nelze spatřovat žádný exces. Jak uvádí sama stěžovatelka, v případě důvodných pochybností o daňových dokladech lze požadovat předložení dalších důkazů – přesněji řečeno se důkazní břemeno přesouvá na plátce DPH, v tomto případě na stěžovatelku –, k čemuž došlo i v posuzované věci.

[15] Nárok stěžovatelky na odpočet DPH nebyl uznán ze dvou důvodů. Jednak nebylo prokázáno dodání zboží a poskytnutí služeb deklarovanými dodavateli, a to společnostmi Tavco a Ticonderoga, jednak nebyl prokázán rozsah dodávek zboží a poskytnutí služeb. Podle krajského soudu tak stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně „faktického uskutečnění předmětného plnění“.

[16] Rozsahem plnění je třeba obecně rozumět množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020 - 76, bod 18). Neprokázání rozsahu plnění 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). Opačný výklad, prosazovaný stěžovatelkou, má neudržitelné důsledky: například je-li prokázána dodávka jediného kusu zboží, zjevně nelze nárokoval odpočet za dodávku libovolného množství kusů téhož zboží, aniž by takové dodávky byly jakkoliv doloženy. Výklad právní úpravy, jak je proveden v prejudikatuře, je v tomto ohledu jasný a nevystává potřeba pokládat otázku Soudnímu dvoru, jak to požaduje stěžovatelka.

[17] Žádnými důkazními prostředky se stěžovatelce nepodařilo prokázat množství zboží dodaného do skladů; z výpovědí svědků toliko plyne, že do skladů mohlo být zboží v podobě hraček a reklamních předmětů dodáno, ale nikoliv rozsah těchto dodávek. Z toho důvodu nelze uznat nárok na odpočet za tato plnění, neboť nebylo možno určit, v jakém rozsahu byla tato plnění poskytnuta. Hodnocení výpovědí svědků za účelové označit nelze, stěžovatelkou zmíněné vypuštěné pasáže výpovědí o předmětu a určení zboží se nijak netýkají jeho množství (rozsahu). Stěžovatelce nebyla kladena k tíži ani nekontaktnost dodavatelů, ani skutečnost, že jí navržení svědci byli schopni podat pouze obecné výpovědi; k neuznání nároku na odpočet DPH vedlo to, že stěžovatelka nebyla schopna vůbec prokázat rozsah dodávek. Je třeba zmínit, že tvrzení stěžovatelky, že zboží bylo dodáváno společnostmi ANIVIA a LV PORT, bylo dokonce vyvráceno jako nepravdivé.

[18] Obdobné závěry lze učinit ve vztahu k poskytování služeb přepravy a obchodního zastoupení. Výpovědi svědků k těmto otázkám byly pouze obecné, a tudíž nebylo možno učinit závěr o skutečném rozsahu poskytnutí daných služeb. Zároveň stěžovatelka nebyla schopna doložit ani písemné doklady, které dle doložených smluv o přepravě a o obchodním zastoupení měla mít k dispozici. Rozsah faktického poskytnutí daných služeb by mohl být prokázán i jinak, například výpověďmi svědků. Problém ovšem spočívá v tom, že stěžovatelka nedisponuje takovou svědeckou výpovědí, na jejímž základě by bylo možno věrohodně učinit závěr o rozsahu poskytnutých služeb, a nedisponuje ani jinými důkazy k prokázání těchto skutečností. Není tedy oprávněná námitka, že výpovědi svědků jsou bagatelizovány a kladeny na nižší úroveň než listinné důkazy.

[19] Jde-li o navržený výslech dvojice svědků z Polska, rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného vycházejí z toho, že ani kdyby tito svědci potvrdili obchodní vztahy se stěžovatelkou, nestačilo by to k prokázání faktického poskytnutí služby obchodního zastoupení. Krajský soud i žalovaný poukazují na to, že dle smlouvy o obchodním zastoupení bylo třeba stěžovatelce poskytnout i touto smlouvou stanovené písemné doklady a informace, které ale stěžovatelka nedoložila, a bez těchto dokladů nelze posoudit rozsah poskytnutých služeb. Navržené důkazy tedy nejsou způsobilé potvrdit relevantní skutečnosti (nedisponují vypovídací potencí). To je přípustný důvod pro neprovedení navrženého důkazu [viz již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004, č. 618/2005 Sb. NSS, nebo nález sp. zn. III. ÚS 569/03 ze dne 29. 6. 2004 (N 87/33 SbNU 339)]. Krajský soud ani žalovaný nepředjímali pravdivost ani věrohodnost výpovědi těchto svědků před jejich vyslechnutím, nýbrž korektně odůvodnili, že ani při prokázání skutečností, kvůli nimž je stěžovatelka

navrhovala vyslechnout, by nebylo možno dospět k odlišným skutkovým zjištěným relevantním pro rozhodnutí věci.

[20] Opodstatněná není ani námitka, že nárok na odpočet bylo namístě uznat alespoň v rozsahu, v němž bylo potenciálně možné prokázat dodávku zboží či poskytnutí služeb. Napadená rozhodnutí totiž vycházejí z toho, že rozsah plnění nebyl prokázán vůbec. Žádný nesporný minimální rozsah poskytnutého plnění tudíž v posuzovaném případě prokázán nebyl. To platí i ve vztahu ke službě obchodního zastoupení, u níž by ani výslechem navržených svědků nebylo možno posoudit rozsah poskytnuté služby ve vztahu ke společnostem, s nimiž by byla obchodní spolupráce navázána, bez dodání relevantních podkladů stanovených smlouvou o obchodním zastoupení.

[21] Argumentace stěžovatelky o jiných odběratelích (například Globus) a dále odkazy na e-mailovou komunikaci nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem, ačkoliv mohla být, a tudíž nejde o přípustné námitky (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Na okraj lze zmínit, že e-mailovou komunikací se zabýval žalovaný a vyložil, proč její obsah nemůže prokázat uskutečnění plnění.

[22] Závěr, že kvůli neprokázání rozsahu dodaného zboží a poskytnutých služeb nelze uznat nárok stěžovatelky, je oddělitelný od závěru o neprokázání deklarovaných dodavatelů, a sám o sobě obstojí. Nebyl učiněn „nad rámec nosných důvodů rozhodnutí“ (k tomu viz rozsudek ze dne 4. 5. 2022, č. j. 9 Afs 91/2019 - 39, bod 19, a rozsudek ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021 - 49, body 30–31). Naopak jde v napadených rozhodnutích i napadeném rozsudku o jednoznačně vyjádřený a argumentačně dostatečně podpořený důvod pro neuznání nároku na odpočet.

[23] Vzhledem k neprokázání hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nebylo třeba se zabývat otázkou účasti na daňovém podvodu, na což správně poukazuje žalovaný (viz podrobněji rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, bod 16, k rozlišování mezi případy, kdy nárok na odpočet nevznikne pro neprokázání uskutečnění plnění, a případy daňových podvodů).

[24] Stěžovatelce je dále vytýkáno i to, že neprokázala dodání zboží a 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, čj. 1 Afs 334/2017 - 208, vydaného v téže věci, skutečně neobstojí. Dle těchto rozhodnutí 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 krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného se ovšem neopírají pouze o závěr, že nebyl prokázán konkrétní dodavatel, ale také o druhý samostatný důvod spočívající v neprokázání rozsahu plnění. Ten sám o sobě stačí k neuznání nároku stěžovatelky. Rozsudek krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného tak nelze označit za nezákonná a není důvod je rušit. 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).

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 12. července 2022

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu