

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **Podpora - podnikání s. r. o.**, se sídlem Na Luhách 629/10b, Kopřivnice, zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2019, č. j. 35294/19/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 11. 2020, č. j. 22 Af 48/2019 - 72,

takto:

I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 8 228 Kč do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 6. 2018, jímž byla žalobkyni podle § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“) doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 823 176 Kč a současně uložena povinnost zaplatit penále z doměřené daně ve výši 164 635 Kč.

[2] Ekonomickou činností žalobkyně ve zdaňovacím období červenec 2014 byl nákup a prodej tonerů do laserových tiskáren. Žalobkyně v podaném přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 2014 nárokovala nadměrný odpočet v souvislosti s pořízením zboží (nákup tonerů) od svého dodavatele společnosti PROMITECH GROUP s.r.o. (dále jen

„PROMITECH“). Správci daně však vznikly pochybnosti o tom, zda žalobkyně přijala dané plnění od deklarovaného dodavatele, tj. společnosti PROMITECH. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka přes výzvu tyto pochybnosti neodstranila, dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí dotčeného zdanitelného plnění od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu - společnosti PROMITECH, tedy že neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH.

[3] Krajský soud žalobě vyhověl a shora citovaným rozsudkem č. j. 22 Af 48/2019 - 72 (dále jen „napadený rozsudek“) zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil k dalšímu řízení.

[4] Dle názoru krajského soudu skutečnosti vyjevené ve výzvě k prokázání skutečností nebyly s to vést k přenosu důkazního břemene stran dodání plnění deklarovaným dodavatelem žalobkyně, neboť i kdyby měl krajský soud za to, že tyto pochybnosti správce daně prokázal, nelze je hodnotit jako natolik vážné a důvodné, aby žalobkyní předložené důkazy učinily nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými.

[5] Krajský soud uzavřel, že žalovaný nehodnotil provedené důkazy a z nich zjištěné skutečnosti ve vzájemné souvislosti, ale selektivně v neprospěch účastníka řízení, jenž skutečně prokázal auditní stopu. Krajský soud rovněž shledal nepřezkoumatelnou úvahu žalovaného ve vazbě na neprovedené důkazní prostředky, tedy že není podstatné, zda společnost PROMITECH vykonávala ekonomickou činnost, či nikoliv, ale zda účastník řízení prokázal přijetí daného plnění od deklarovaného dodavatele. Podle krajského soudu je totiž výkon ekonomické činnosti společnosti PROMITECH zřetelným znakem směřujícím k závěru o dodání zboží deklarovaným dodavatelem.

[6] Podle krajského soudu bylo taktéž podstatné, že společnost PROMITECH v daňovém přiznání k DPH za 2. čtvrtletí roku 2014 přiznala uskutečnění zdanitelného plnění pro žalobkyni, přičemž z dodatečného platebního výměru vydaného vůči této společnosti vyplývá, že správce daně jí uznal uskutečnění deklarovaného plnění vůči žalobkyni a vyloučil pouze plnění přijatá. I to je indicií svědčící ve prospěch žalobkyně.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že pochybnosti správce daně nebyly dostatečné k tomu, aby na žalobkyni přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání deklarovaného dodavatele sporného přijatelného zdanitelného plnění. Stěžovatel opakuje pochybnosti vyjádřené v napadeném rozhodnutí, na nichž založil svůj závěr, že žalobkyně nesplnila hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH ze sporného plnění.

[9] Pochybnost ve správci daně vyvolala v první řadě skutečnost, že o objednávce zdanitelného plnění jednala žalobkyně s M. P., a to pouze prostřednictvím e-mailu, o němž však nebylo nic konkrétního zjištěno. Žalobkyně uvedla jen jméno a příjmení této osoby;

neví se, kdo to je, jaký vztah měl k dodavateli a na základě čeho za společnost PROMITECH jednal. Vzhledem k tomu, že tato e-mailová komunikace nedisponuje potřebnou vypovídací hodnotou, neboť nelze určit, zda tento e-mail psala opravdu tvrzená osoba, jelikož mail není opatřen zaručeným elektronickým podpisem, vznikly správci daně oprávněné pohybnosti, zda tyto e-maily posílala opravdu osoba jednající za společnost PROMITECH. Žalobkyně sice tvrdí, že jednala se zaměstnancem dodavatele, ale osobně jej nikdy neviděla a komunikovala s ním pouze přes e-maily, které mohl odesílat kdokoliv.

[10] Pochybnosti vzbudila ve správci daně také skutečnost, že na předloženém daňovém dokladu je jako vystavitel uvedena paní P. Ta sice byla jednatelkou této společnosti v dotčeném zdaňovacím období, avšak zároveň bylo zjištěno, že tato osoba neměla a také nemá žádný druh povolení k pobytu na území České republiky. Jako jednatelka společnosti PROMITECH tedy nemohla dlouhodobě za tuto společnost jednat, jestliže neměla oprávnění v České republice dlouhodobě přebývat.

[11] Další pochybnosti ve správci daně vyvolávala skutečnost, že sídlo společnosti PROMITECH se nacházelo na virtuální adrese. Správci daně vznikly pochybnosti o dodání daného zboží žalobkyni deklarovaným dodavatelem, tj. společností PROMITECH, i z důvodu její nekontaktnosti pro správce daně, rejstříkový soud i likvidátora společnosti. Správci daně vznikly pochybnosti rovněž na základě skutečnosti, že společnost PROMITECH neměla u České správy sociálního zabezpečení přihlášeny žádné zaměstnance a nikdy nebyla u místně příslušného správce daně, Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti či k dani z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou. Stěžovatel také poukazuje na skutečnost, že zboží bylo zaplaceno 4 dny po jeho obdržení, přičemž nebyla provedena žalobkyní jeho kontrola, a za cca 14 dnů bylo odesláno, takže případná kontrola zboží mohla proběhnout až u odběratele žalobkyně. Toto jednání dle stěžovatele lze považovat za neobezřetné chování žalobkyně.

[12] Rovněž krajským soudem zmíněný dodací list není způsobilý k prokázání toho, že účastník řízení toto plnění opravdu přijal od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu, jelikož tento sice obsahuje razítko společnosti PROMITECH, ale již neobsahuje žádný podpis. Razítko s názvem společnosti dodavatele může vytvořit kdokoliv, není proto nezpochybnitelným důkazem. Obdobný závěr platí i stran nabídkového listu a objednávky. Nabídkový list obsahuje jen číselné označení zboží, u každé položky je uvedeno: počet kusů, jednotková cena a celková cena za položku v EUR. Na konci nabídkového listu je vyčíslená celková cena v EUR. Na nabídkovém listu ve vztahu k deklarovanému dodavateli, tj. společnosti PROMITECH, nejsou uvedeny žádné údaje. Objednávka byla vytvořena samotnou žalobkyní, a proto nemůže být důkazem o tom, že žalobkyně předmětné plnění přijala od společnosti PROMITECH.

[13] Stěžovatel má za to, že krajský soud nesprávně (a nepřípustně) vyhodnotil spornou otázku, tj. zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona o DPH. Tuto otázku *de facto* zúžil toliko na otázku faktické existence zboží, která však není jakkoliv sporná. Faktická existence zdanitelného plnění je ale jen „dílčí“ hmotněprávní podmínkou pro vznik nároku na odpočet daně a nijak nedokládá - s ohledem právě na další zjištěné

skutečnosti - přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, společnosti PROMITECH. Závěr, že faktická existence zboží znamená splnění hmotněprávní podmínky na odpočet daně z přidané hodnoty (přijetí plnění od deklarovaného dodavatele), je v rozporu se správní praxí i judikaturními závěry. Pokud krajský soud uzavřel, že žalobkyně skutečně prokázala tzv. auditní stopu, je třeba připomenout, že tou je třeba rozumět zdokumentovaný tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení, přičemž v nyní řešeném případě nebyly odstraněny pochybnosti správce daně stran přijetí plnění žalobkyní od deklarovaného dodavatele. Nelze tedy souhlasit se závěrem, že žalobkyně prokázala auditní stopu.

[14] Dle názoru stěžovatele není správný ani závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti úvahy ve vztahu k opomenutým důkazním prostředkům (důkazním prostředkům pocházejícím z trestního řízení s bývalou jednatelkou společnosti). V napadeném rozhodnutí bylo dle názoru stěžovatele řádně a v logických souvislostech ve vazbě na spornou otázku (tj. přijetí plnění od deklarovaného dodavatele) zdůvodněno, z jakého důvodu se jeví provedení daného důkazu za účelem prokázání, že společnost PROMITECH vykonávala v rozhodném období ekonomickou činnost, nadbytečným. V daném případě ale nedoložila žalobkyně dostatek důkazních prostředků k prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Fakt, že její dodavatel byl v rozhodném období reálně fungující společností, která by byla potencionálně schopna dodat předmětné plnění, by závěr správce daně nebyl s to na základě provedeného dokazování zvrátit.

[15] Stěžovatel považuje za nesprávné závěry krajského soudu uvedené v bodu 32. rozsudku, stran přiznání (společnosti PROMITECH) k DPH za 2. čtvrtletí roku 2014, resp. dodatečného platebního výměru vydaného vůči společnosti PROMITECH, z nichž má dle krajského soudu vyplývat, že správce daně uznal společnosti PROMITECH uskutečnění deklarovaného plnění a vyloučil pouze plnění přijatá s tím, že se má jednat o indicii svědčící ve prospěch účastníka řízení. Je totiž nutno konstatovat, že správce daně společnosti PROMITECH doměřil DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 (tedy nadto za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období červenec 2014, které je předmětem nyní posuzované věci) prostřednictvím pomůcek, jelikož jmenovaná společnost s ním nespolupracovala.

[16] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti v podstatě opakuje svou žalobní argumentaci, které krajský soud přisvědčil, a ztotožňuje se závěry krajského soudu v odůvodnění napadeného rozsudku. V doplnění vyjádření ke kasační stížnosti pak žalobkyně tvrdí s ohledem na závěry v rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-154/20, Kemwater ProChemie s. r. o., že s ohledem na cenu zdanitelného plnění, o jehož skutečném přijetí není mezi stranami spolu, musel mít nutně dodavatel postavení osoby povinné k dani, i kdyby žalobkyně neprokázala, že zboží přijala od deklarovaného dodavatele.

[17] V replice k doplnění vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že i kdyby měla být podstatná pouze hodnota plnění (s čímž však stěžovatel nesouhlasí), podle § 6 odst. 1 zákona o DPH platí, že plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od

daně bez nároku na odpočet daně. Podle § 6 odst. 2 zákona o DPH platí, že osoba povinná k dani uvedená v odstavci 1 § 6 zákona o DPH je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve.

[18] Dle názoru stěžovatele přitom nelze vycházet z deklarované hodnoty plnění bez daně a konstatovat, že tato osoba (dodavatel) byla plátcem DPH v důsledku překročení zákonného obratu (§ 6 odst. 1 zákona o DPH), neboť v takovém případě by se taková osoba stala plátcem DPH ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o DPH teprve *pro futuro*.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[20] Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika stěžovatele se závěrem krajského soudu, že stěžovatel nedostatečným způsobem prokázal pochybnosti o vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od PROMITECH.

[21] Neutralita DPH je stěžejním principem fungování unijního systému DPH. Ve věci C-127/18, *A-PACK CZ proti Odvolacímu finančnímu ředitelství*, předkládající soud poukázal na skutečnost, že princip neutrality DPH je možné chápat ve dvou rovinách. V bodu 34 předkládajícího usnesení uvádí, že: „*Jednak zakazuje rozdílné zacházení při výběru DPH s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění [...]. Jednak znamená, že je obecně nutné osvobodit podnik jako výběrčího daně na účet státu od konečného zatížení daní z přidané hodnoty [...].*“ V konečném důsledku to znamená, že daňový subjekt, jenž má na konci zdaňovacího období povinnost odvést státu DPH, kterou vybral od svých odběratelů, tak činí pouze v rozsahu, v jakém již povinnost odvést DPH není pokryta osobami, které v řetězci obchodů, zatížených DPH, vystupovaly před ním. Právě k tomu slouží institut odpočtu DPH na vstupu od výsledné daňové povinnosti podle § 72 zákona o DPH. Ustálená judikatura v souvislosti s aplikací principu neutrality DPH přitom vyžaduje, aby byl odpočet této daně na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. 4. 2018, *Zabrus Siret SRL*, C-81/17, bod 44).

[22] V nyní projednávané věci se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry krajského soudu, že z daňového řízení nevyplynuly takové pochybnosti, které by ospravedlnily závěr, že žalobkyni nevznikl nárok na odpočet DPH. Má však za to, že v souvislosti s tímto závěrem učinil krajský soud o krok více, než bylo ke zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného potřeba. Nejpodstatnější závěr totiž krajský soud zařadil až na konec své argumentace v odůvodnění napadeného rozsudku, a sice že deklarovaný dodavatel žalobkyní přijatého zdanitelného plnění přiznal daň z tohoto deklarovaného zdanitelného plnění a místně příslušný správce daně také tuto daň dodavateli žalobkyně doměřil.

[23] Ze správního spisu přitom vyplývá, že Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj vydal dne 19. 6. 2015 seznámení se způsobem výpočtu daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 pomůckami, č. j. 2221898/15/3203-60562-803415, u společnosti PROMITECH. V tomto seznámení uvádí, že z obratů na běžném účtu UniCb č. 2110051799 vyplývá platba mj. od žalobkyně dne 1. 7. 2014 ve výši 172 883 EU. Dále tento správce daně uvedl: „*Rozborem těchto transakcí bylo zjištění, že se jedná o úhrady faktur od výše uvedených odběratelů.*“ Správce daně také dospěl k závěru, že PROMITECH „*v období 2. čtvrtletí 2014 vykonával ekonomickou činnost, která spočívala v prodeji zboží (mobilních přístrojů) a že úhrady za zboží probíhaly bezhotovostně. Tato skutečnost vyplývá i z popisu účelu příchozích finančních částek na předmětné bankovní účty.*“ Částku přijatou od žalobkyně dne 1. 7. 2014 pak správce daně zahrnul do odhadu základu daně, z něhož následně vypočítal daňovou povinnost PROMITECH na DPH. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj následně převzal zjištění z citovaného seznámení daňového subjektu i do daňového přiznání, na základě něhož doměřil DPH společnosti PROMITECH. Za takové situace by bylo narušením principu daňové neutrality, pokud by ze stejného plnění správce daně odepřel nárok na odpočet DPH žalobkyni.

[24] Námitka stěžovatele, že dodatečný platební výměr vůči společnosti PROMITECH byl vydán na zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014, zatímco DPH žalobkyni byla doměřena za zdaňovací období červenec 2014, ani námitka, že DPH společnosti PROMITECH byla doměřena pomůckami, nikoliv dokazováním, nejsou důvodné.

[25] K první z námitek je potřeba uvést, že Nejvyšší správní soud nemá pochybnosti, že doměření DPH společnosti PROMITECH Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj proběhlo ze stejného plnění, ze kterého správce daně odmítl přiznat vznik nároku na odpočet DPH žalobkyni. V obou případech byla použita stejná částka, která měla být zaplacena žalobkyní na základě stejné faktury, přičemž platba měla být žalobkyní odeslána 30. 6. 2014 a přijata společností PROMITECH 1. 7. 2014. Princip daňové neutrality se přitom vztahuje k předmětu daně, nikoliv k zdaňovacímu období. Je běžné, že dodavateli vznikne povinnost daň přiznat v jednom zdaňovacím období, zatímco jeho odběratel uplatní nárok na odpočet DPH ve zdaňovacím období navazujícím. Za takové situace proto není podstatné, že společnosti PROMITECH byla doměřena DPH v jiném zdaňovacím období, než v němž žalobkyně uplatňovala nárok na DPH.

[26] K druhé námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že není podstatné, že společnosti PROMITECH byla doměřena DPH pomůckami. Je sice pravda, že DPH doměřená pomůckami podle § 98 daňového řádu je pouze kvalifikovaným odhadem „skutečné“ daňové povinnosti. Nelze však zapomínat na to, co vlastně používá správce daně jako pomůcky při činění tohoto kvalifikovaného odhadu. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu platí, že pomůckami jsou *a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.* Způsob, jakým stanovil Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj odhad daňové povinnosti společnosti PROMITECH, byl přitom založen primárně na pomůckách podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, tedy důkazních prostředcích, které nebyly zpochybněny správcem daně. Kvalifikovaný odhad Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj tak spočíval v tom, že daňová povinnost

teoreticky mohla být větší (PROMITECH mohla poskytnout více zdanitelných plnění, z nichž by jí mohla vzniknout povinnost přiznat DPH), nebo menší (PROMITECH mohla přijmout více zdanitelných plnění, z nichž by jí vznikl nárok na odpočet DPH), než správce daně odhadl – nikoliv v tom, že by tento úřad pouze odhadoval, že z částky přijaté od žalobkyně na základě faktury na sporné zdanitelné plnění mohla, ale nemusela vzniknout společnosti PROMITECH povinnost přiznat daň. Jinými slovy, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj neměl pochybnosti o tom, že společnosti PROMITECH vznikla daňová povinnost z částky přijaté od žalobkyně, tedy že tato částka byla žalobkyní uhrazena v rámci ekonomické činnosti za zdanitelné plnění poskytnuté společností PROMITECH. Podle § 20a odst. 1 zákona o DPH přitom platí, že *povinnost přiznat daň při dodání zboží nebo poskytnutí služby vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.* Pokud by Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj pochybnosti o vzniku daňové povinnosti měl, nemohl by částku, kterou PROMITECH přijala od žalobkyně, zatížit povinností přiznat z ní daň.

[27] Pokud proto na jedné straně transakce správce daně shledá, že dodavateli zboží vznikla daňová povinnost, a nezpochybní tak podstatu vzniku daňové povinnosti – uskutečnění zdanitelného plnění, avšak na druhé straně správce daně konstatuje, že nevznikne odběrateli nárok na odpočet DPH z důvodu, že ačkoliv nejsou pochybnosti o tom, že předmětné zdanitelné plnění bylo odběrateli dodáno, není prokázáno, že bylo zdanitelné plnění dodáno deklarovaným dodavatelem, jedná se o rozporné hodnocení identických skutkových otázek. V takovém případě správce daně musí, ideálně v součinnosti se správcem daně, u něhož došlo k onomu rozpornému hodnocení identických skutkových otázek (v tomto případě jde o jednoho a téhož správce daně), zjistit skutkový stav tak, aby uvedený rozpor odstranil. To však nebylo ve věci žalobkyně učiněno a rozpor v hodnocení identických skutkových otázek pro účely daňových povinností obou plátců daně (žalobkyně a společnosti PROMITECH) zůstal k tíži žalobkyně neodstraněn.

[28] Z uvedených důvodů není účelné zabývat se jednotlivými dílčími pochybnostmi správce daně o deklarovaném dodavateli zdanitelného plnění žalobkyni, o jehož skutečném dodání není mezi účastníky řízení sporu, neboť tyto pochybnosti neobstojí v konfrontaci se skutečností, že identický skutkový stav, který na jedné straně založil daňovou povinnost PROMITECH a na druhé straně by měl být způsobilý založit nárok na odpočet DPH žalobkyni, byl hodnocen orgánem veřejné moci rozdílně, a rozpor v tomto hodnocení nebyl správcem daně odstraněn. V podstatě tak je správný závěr krajského soudu, že pochybnosti vyjádřené správcem daně v daňovém řízení nebyly způsobilé přenést na žalobkyni důkazní břemeno ohledně vzniku nároku na odpočet DPH podle § 72 zákona o DPH.

[29] To samozřejmě neznamená, že kdyby i po řádném odstranění onoho rozporu v hodnocení skutkových otázek dospěl správce daně k závěru, že neexistují dostatečně důvodné pochybnosti o vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH (tj. že předmětné plnění bylo vskutku dodáno žalobkyni společností PROMITECH třeba jako „prostým“ přeprodejcem v rámci řetězového obchodu), nemohl by správce daně zjištěné podezřelé okolnosti v daňovém řízení využít. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla

přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu však představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11). Pokud tedy správce daně shledá, že identifikované podezřelé okolnosti svědčí o zneužívání či podvodném využívání systému DPH, může i přes vznik nároku žalobkyně pro splnění podmínek podle § 72 zákona o DPH rozhodnout, že žalobkyni nárok na odpočet DPH nepřizná. To však není otázkou přezkumu v nyní projednávané věci.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Kasační stížnost není důvodná, Nejvyšší správní soud ji proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšná žalobkyně má právo na náhradu odměny zástupce za dva úkony právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti, doplnění vyjádření ze dne 3. 2. 2022) podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu. Za tyto úkony náleží zástupci žalobce odměna ve výši 2x 3100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu. Dále zástupci žalobkyně náleží 2x náhrada hotových výdajů (režijní paušál ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 6800 Kč. Náhradu nákladů za přípravu a převzetí zastoupení Nejvyšší správní soud žalobkyni nepřiznal, neboť žalobkyně již byla stejným zástupcem zastoupena v řízení před krajským soudem. Je tak důvodné se domnívat, že zástupce žalobkyně byl již s věcí obeznámen v tomto řízení. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 1428 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[32] Stěžovateli proto soud uložil povinnost uhradit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 8228 Kč. K tomu Nejvyšší správní soud stěžovateli stanovil přiměřenou lhůtu.

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

V Brně dne 6. září 2022

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu