



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **WSW Engineering, s. r. o.**, se sídlem Na dlouhém lánu 508/41, Vokovice, Praha 6, zastoupený JUDr. Janem Rathem, advokátem se sídlem Na Poříčí 19, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 8. 2013, č. j. 11 Af 15/2012 – 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 28. 8. 2013, č. j. 11 Af 15/2012 – 56, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 6. 2. 2012, č. j. 1613/12-1300-200746, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen platební výměr č. j. 328038/10/006513107645 na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydaný dne 30. 11. 2010 Finančním úřadem pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“) za zdaňovací období únor 2010. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že k výkladu o rozsahu důkazního břemene, které stíhá daňový subjekt lze poukázat na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu a podle ní ani doklady se všemi náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k realizaci tvrzené skutečnosti fakticky došlo. Stěžovatel se proto mýlí, usuzuje-li na unesení důkazního břemene tím, že předložil zákonem předvídané dokumenty. Pokud daňový subjekt neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovodit, že byl správce daně povinen prokazovat tyto skutečnosti za daňový subjekt. Závěr finančního ředitelství, že důkazy

předložené stěžovatelem neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nevykazují znaky libovůle. Ohledně sporného nároku na odpočet DPH sice stěžovatel v daňovém řízení předložil formálně bezvadné daňové doklady, ale oproti tomu stálo zjištění správce daně, že dodavatelé zboží nemohli prokázat, že poskytli služby či že zboží získali tvrzeným způsobem a že je dále poskytli (prodali) stěžovateli. Nebyl-li tudíž stěžovatel k požadavku správce daně schopen jinými než předloženými doklady hodnověrně prokázat, že plnění od uvedených dodavatelů skutečně přijal, nelze přisvědčit jeho názoru, že je nesprávný a nezákonný závěr, že neunesl důkazní břemeno. Prokazování nároku na odpočet je prvotně záležitostí dokladovou, avšak současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Pokud zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem daně deklarováno, nemůže být jeho důkazní povinnost splněna již pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Nelze se proto ztotožnit s názorem stěžovatele, že je činěn odpovědným za neunesení důkazního břemene "cizích subjektů", neboť jde o objektivní skutkový stav, kdy dodavatelé nebyli způsobilí k jemu poskytnutým plněním opakovaně doložit žádné důkazy. Finanční ředitelství v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně jasně, určitě a srozumitelně formulovalo své skutkové a právní závěry, které jej vedly k rozhodnutí o neuznání nároku na odpočet DPH u konkrétních obchodních transakcí stěžovatele. Ten v průběhu vytykácího řízení neprokázal, že přijal od společnosti EU Managment, s. r. o. plnění uvedené na předmětné faktuře. Finanční ředitelství řádně popsalo, proč má za to, že stěžovatel neprokázal, že jeho prezentace na plakátu oznamujícím konání konkrétního basketbalového utkání a na reklamních panelech lemuujících hrací plochu basketbalového klubu BK Prostějov při utkání, byly důsledkem aktivity společnosti EU Managment, s. r. o. a že její uskutečnění je této společnosti přičitatelné. Stěžovatel nedoložil a nevysvětlil, co bylo konkrétní věcnou náplní zajištění jeho prezentace, neprokázal věcnou souvislost mezi prezentací jeho loga a přijatou fakturou s všeobecným předmětem plnění. Tato chybějící spojitost včetně specifikace, v čem konkrétně měla fakturovaná reklama a propagace spočívat a co mělo být její náplní, měla vyplývat ze smlouvy ze dne 4. 1. 2010, kterou však stěžovatel ani na opakovanou výzvu nepředložil. Za této situace městský soud dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že prezentace loga stěžovatele je tím plněním, které mělo být stěžovateli poskytnuto na základě uvedené smlouvy, a nebylo ani prokázáno, že stěžovatel přijal od společnosti EU Managment, s. r. o. plnění podle faktury, kterou předložil. Pokud jde o doklady, týkající se společnosti Progranit, s. r. o. a Unioil Invest, s. r. o., finanční ředitelství vycházelo ve svých pochybnostech ze zjištění, že na předmětných dodacích listech s razítkem společnosti Progranit, s. r. o. ani v dodacích listech s razítkem společnosti Unioil Invest, s. r. o. není uvedeno jméno osoby, která je měla vystavit, ani jména osob, které měly uvedené zboží vydat či přijmout a že podpisy, jimiž byly dodací listy opatřeny, jsou nečitelné. Městský soud se ztotožnil se závěrem, že nebylo-li možné zjistit konkrétní osoby, od nichž by mohly být zjištěny skutečnosti rozhodné ohledně deklarovaných plnění, finanční ředitelství oprávněně předmětné dodací listy neshledalo průkazné v tom smyslu, že by osvědčovaly základní předpoklad, na němž stojí právo na uplatnění odpočtu DPH. Stěžovatelem předložené důkazní prostředky nejsou objektivními důkazy svědčící o tom, že skutečně přijal od uvedených společností plnění podle předmětných faktur. Navíc nebylo ani prokázáno, že stěžovatel skutečně zaplatil za kovový materiál na základě předmětných přijatých faktur. Finanční ředitelství nezpochybnilo, že kovový materiál je na stavbách fotovoltaických elektráren (dále jen „FVE“) využíván k účelům, které stěžovatel uvedl, tj. ke zhotovení konstrukcí nosných

pokračování

částí a konstrukcí nosičů plotových dílců, elektronického zabezpečovacího zařízení a osvětlovacích prvků, avšak ani fotodokumentace z výstavby uvedených FVE, ani výkres z části dokumentace nazvaný „FVE Bleskosvod“ nejsou způsobilé prokázat, že stěžovatel přijal plnění od společností Progranit, s. r. o. a Unioil Invest, s. r. o. Bylo proto na stěžovateli, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci nároku na odpočet DPH prokázal takovým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti, že je možné uvedené konkrétní skutečnosti daňově zohlednit. Účelem dokazování je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to daňový subjekt, na němž je, aby prokázal správnost údajů, které v daňovém přiznání uvede. Tuto zásadu nelze vykládat tak, že správce daně má prokazovat, že údaje uváděné daňovým subjektem jsou správné. Podle názoru městského soudu je z odůvodnění napadeného rozhodnutí zřejmé, že se správní orgány konkrétním jednáním stěžovatele podrobně zabývaly a toto jednání vyhodnotily z pohledu zákonem stanovených podmínek.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti uvedl, že městský soud se v napadaném rozsudku nevypořádal s názorem Nejvyššího správního soudu, který byl uveden v jeho rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, že je povinností správce daně „*aby prokázal, hodlal-li vyloučit výdaje žalobcem uplatněné, že skutkový stav tvrzený žalobcem byl jiný, než tvrdil.*“ To se v dané věci nestalo. Městský soud se spokojil pouze s argumentem finančního ředitelství, že z předmětných daňových dokladů vystavených společnostmi EU-Management, s. r. o., Progranit, s. r. o. a Uniol Invest s. r. o. není z podpisu patrné, která osoba tyto daňové doklady měla vystavit, „*...ani jména osob, které měly zboží vydat či přijmout...*“, resp. že provedená reklama není zcela jasně zprostředkována společnostmi EU-Management, s. r. o. aniž by finanční ředitelství, správce daně a zejména městský soud se snažily obesláním shora uvedených společností zajistit svědecké výpovědi osob pracujících v těchto společnostech či jejich statutárních orgánů. Městský soud tedy v napadeném rozsudku zprostil jak správní orgány, tak ostatně i sebe, povinnosti bezpečně zjistit stav v rozhodované věci. Městský soud také nijak nevypořádal se názorem uvedeným v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu, který v případě velmi obdobném stěžovatelovu uvedl, že „*Závěr o neuznání výdaje uskutečněného žalobcem nelze dovozovat, jak bylo naznačeno již výše, nadto ani ze skutečnosti, že dodavatel, popř. jiná osoba je nekontaktní, nepodává daňová přiznání nebo předmětné příjmy nezdanila. Závěry správce daně o nesplnění podmínek pro uznání výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních mohou mít opodstatnění pouze tehdy, nebyly-li tyto výdaje skutečně vynaloženy (např. osoba, které byly peněžní částky vyplaceny, nebyla ve skutečnosti p. K.), anebo, jak již bylo uvedeno, práce byly provedeny samotným žalobcem.*“ Jak vyplývá ze správního spisu, na jehož základě byl vydán platební výměr na DPH, tak přesně takového jednání se dopustil správce daně a finanční ředitelství. Městský soud bez jakéhokoliv odkazu na právní normu vyvracející shora citovaný závěr Nejvyššího správního soudu toto protiprávní jednání potvrdil, aniž by řádně zdůvodnil, proč tento přílehlavý názor Nejvyššího správního soudu neaplikoval a rozhodl v rozporu s ním. Městský soud dále v napadaném rozsudku na str. 9 uvedl, že „*Účelem dokazování je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to daňový subjekt, na němž je, aby prokázal správnost údajů, které v daňovém řízení uvede. Uvedenou zásadu nelze vykládat tak, že správce daně má prokazovat, že údaje daňovým subjektem jsou správné.*“ Takový závěr je nesprávný, není opřen o žádnou konkrétní právní normu a bez připuštění povinnosti finančního ředitelství, resp. správce daně, prokázat a

odůvodnit závěry o nesplnění podmínek pro neuznání výdajů činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Městský soud se dále nezabýval návrhem na provedení důkazu výsledkem svědka J. S. a důkazu ohledáním při místním šetření tak, jak stěžovatel navrhoval již v daňovém řízení. Tyto důkazy nebyly v daňovém řízení provedeny, i když mohly osvětlit, zda stěžovatel skutečně použil jím koupený materiál pro stavbu FVE. V této skutečnosti stěžovatel spařuje jasnou vadu daňového řízení, kdy správce daně, resp. finanční ředitelství, měl provést tyto důkazy k objasnění všech rozhodných skutečností, protože sám ze své činnosti danou otázku nemůže posoudit, protože jeho odbornost zcela jistě nezahrnuje znalost posuzování technologických aspektů stavebního inženýrství FVE. Stěžovatel také vyjádřil nesouhlas se závěrem, že měl zajistit, aby z faktur a jiných daňových dokladů bylo patrné, která osoba plnění poskytovala či přijímala, když správce daně, finanční ředitelství ani městský soud nevyužily svého vrchnostenského postavení, a tedy možnosti obeslat dodavatele, aby jim tuto prostřednictvím svých statutárních orgánů, resp. i zaměstnanců, poskytl informace, zda došlo k plnění, které svými účetními doklady tvrdil stěžovatel a které bez dalšího správní orgány neuznaly. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc byla vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že tvrdí-li nyní stěžovatel, že správce daně neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno a odvolává-li se přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, a napadá-li skutečnost, že městský soud se s touto argumentací v napadeném rozsudku nevypořádal, pak je v souladu s ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. v rozsahu tohoto stížního důvodu kasační stížnost nepřipustná. Stěžovatel dále tvrdí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, což dovozuje z dílčího konstatování uvedeného na str. 9 v druhém odstavci. K nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí se již Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75. Odvolací finanční ředitelství má za to, že stěžovatelem citovaná část odůvodnění rozsudku nevykazuje vady ve smyslu výše uvedeného rozsudku. Odvolací finanční ředitelství se neztotožňuje s tvrzením, že citovaný závěr soudu nemá podklad v žádné právní normě, neboť účel dokazování lze dovodit z ust. § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení se základním účelem správy daní vymezeným v ust. § 1 odst. 2 daňového řádu. Povinnost daňového subjektu prokazovat svá tvrzení je zakotvena v ust. § 93 odst. 3 daňového řádu, rovněž rozsah skutečností, které v daňovém řízení prokazuje správce daně je vymezen daňovým řádem, a to v ust. § 92 odst. 5. Stěžovatelem citovaná úvaha městského soudu je s uvedenými ustanoveními daňového řádu jednoznačně v souladu. K namítané vadě řízení před správním orgánem, která měla spočívat v neprovedení důkazů, a to stěžovatelem navrhovaného místního šetření a výsledku svědka J. S., odvolací finanční ředitelství uvedlo, že dokazování v daňovém řízení provádí správce daně, který není povinen provést všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Správce daně neprovádí zejména ty důkazy, které mají doložit skutečnost již prokázanou, a ty, které nemohou osvědčit skutečnost, o jejíž prokázání se jedná. Vždy se však musí s navrženým důkazním prostředkem vypořádat, tedy vyložit a odůvodnit, proč takto postupoval, což finanční ředitelství provedlo na str. 16 a 19 napadeného rozhodnutí. Namítal-li stěžovatel, že „správce daně, žalovaný, ani Městský soud v Praze nevyužili svého „vrchnostenského postavení“ a tedy možnosti obeslat společnosti citované v čl. II odst. 1 této kasační stížnosti, aby jim tyto [...] poskytl informace, zda došlo k plnění“, k tomu odvolací finanční ředitelství uvedlo, že ve vztahu ke správci daně bylo spolu s odkazem na příslušnou judikaturu Nejvyššího

pokračování

správního soudu konstatováno, že daňové řízení není vedeno zásadou vyšetřovací, není to tedy správce daně, kdo v daňovém řízení vyhledává důkazy prokazující tvrzení daňového subjektu. V řízení před správcem daně daňový subjekt provedení takového důkazu nenavrhoval. Pokud se stěžovatel domnívá, že v tomto smyslu měl provádět dokazování městský soud, pak nesprávně směřuje účel daňového řízení a účel řízení před soudem ve správním soudnictví. Účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, v daném případě zjištění, zda stěžovatelem uplatňovaný nárok na odpočet DPH je oprávněný, tedy zda předmětné plnění bylo skutečně poskytnuto. Před správcem daně by tedy hypoteticky mohlo být plnění tímto důkazem prokazováno, což by však vyžadovalo, aby stěžovatel provedení takového důkazu v daňovém řízení navrhl, což se nestalo. Naproti tomu účelem soudního řízení je ochrana veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob, která mohla být postupem správního orgánu ve správním řízení zkrácena. V soudním řízení tedy neprobíhá dokazování ohledně existence nároku na uplatněný odpočet, neboť soud nepokračuje v daňovém řízení, nýbrž přezkoumává zákonnost postupu správce daně v předcházejícím správním řízení. Námitka stěžovatele tedy postrádá logiku, neboť zjištění, zda došlo k plnění, jež zakládá nárok na odpočet DPH, je v tomto smyslu irelevantní. Navíc návrh na provedení dokazování v soudním řízení stěžovatel nevzněl. Vzhledem k uvedeným skutečnostem odvolací finanční ředitelství navrhlo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

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

Stěžovatel uvedl, že unesl v daňovém řízení důkazní břemeno, když doložil veškeré zákonem požadované dokumenty, které byly bez formálních vad, a v této souvislosti namítal, že finanční ředitelství, správce daně i městský soud porušily povinnost zjistit co nejúplněji stav věci, když se nesnažily obesláním jeho dodavatelů zajistit svědecké výpovědi osob pracujících v těchto společnostech či jejich statutárních orgánů.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt podle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Obdobně je tato povinnost upravena v ust. § 92 odst. 3 daňového řádu. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho zákonný nárok na odpočet DPH (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 2006, in: č. 130/1996 Sb.). Prokazování nároku na odpočet DPH je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít). Nárok na odpočet DPH tedy nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, č. j. 2 Afs 148/2006 - 54, nebo ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67, dostupné na www.nssoud.cz).

Jak vyplývá z výše uvedeného, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jím tvrzených skutečností spočívá na stěžovateli. Jak vyplývá ze správního spisu, skutečnost zda předmětná plnění byla pro stěžovatele uskutečněna společnostmi EU-Managment, s. r. o., Progranit, s. r. o. a Unioil Invest, s. r. o., a ten je od nich přijal právě tak, jak je formálně deklarováno fakturami, ověřoval správce daně dožádáními ze dne 26. 5. 2010 s požadavky na prověření rozhodných skutečností, zaslanými místně příslušným správcům daně. Tito v odpovědi na dožádání sdělili, že nemohli prověřit požadované skutečnosti, protože uvedené společnosti jsou nekontaktní. Správce daně dále nemohl vyslechnout jako svědky zaměstnance těchto společností, neboť z daňových dokladů (faktury a dodací listy) předložených stěžovatelem v daňovém řízení, nebylo možno identifikovat žádnou osobu, která by se podílela na jejich vystavení či na fyzickém předání a převzetí zboží, protože na předmětných dokladech jsou vždy uvedeny pouze nečitelné podpisy bez uvedení jména podepsané osoby. Ostatně ani stěžovatel v průběhu daňového řízení neuvedl, s jakými konkrétními fyzickými osobami jednal při objednávání jednotlivých dodávek zboží či služeb, příp. jaké konkrétní osoby se účastnily předání a převzetí zboží. Tyto skutečnosti znemožnily správním orgánům, aby stěžovatelova tvrzení, že přijal předmětná plnění od uvedených společností, o kterých existovala odůvodněná pochybnost, mohla být ověřena výsledkem svědků. Tato námitka stěžovatele je proto nedůvodná.

Stěžovatel dále namítal, že se městský soud se v napadeném rozsudku nevypořádal s názory Nejvyššího správního soudu vyslovenými v rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111.

Jak vyplývá ze soudního spisu, stěžovatel v podání ze dne 24. 9. 2012 uvedl, že předkládá městskému soudu na podporu svých žalobních tvrzení poměrně přiléhavé rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které se týká důkazních prostředků, jejich hodnocení a nekontaktnosti dodavatele, a které podle něj vychází z velmi podobného případu. Pokud Nejvyšší správní soud pomine skutečnost, že stěžovatel odkázal na uvedený rozsudek zcela obecně a neuvedl, v čem podobnost obou případů shledává a které konkrétní právní závěry by měl městský soud při svém rozhodování zohlednit, nelze přehlednout to, že ve věci vedené pod sp. zn. 5 Afs 74/2009 řešil Nejvyšší správní soud odlišnou problematiku, a to neuznání výdajů u daně z příjmů právnických osob. Proto nelze závěry, ke kterým Nejvyšší správní soud dospěl, aplikovat v dané věci, kdy se jedná o posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Tato námitka stěžovatele je proto rovněž nedůvodná.

Stěžovatel dále namítal, že závěr městského soudu uvedený na str. 9 v odst. 2 napadeného rozsudku je nesprávný a není opřen o žádnou konkrétní právní normu, což činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

Uvedený právní názor městského soudu vychází z textu příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků (§ 31 odst. 2, 8 a 9), případně daňového řádu (§ 92 odst. 2, 3 a 5). Z citovaných ustanovení jasně vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokázat svá tvrzení, tj. je povinen prokázat jejich správnost. Naopak správce daně je povinen prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků

pokračování

uplatněných daňovým subjektem. Povinností správce daně tedy není prokazovat, že údaje uvedené daňovým subjektem jsou správné. Vzhledem k tomu, že právní názor městského soudu je v souladu se zákonem, není jeho rozsudek v tomto rozsahu nepřezkoumatelný. Proto je i tato stížní námitka nedůvodná.

K poslední stížní námitce, že se městský soud nezabýval návrhem na provedení důkazu výslechem svědka a ohledáním při místním šetření tak, jak je stěžovatel navrhoval již v průběhu daňového řízení, je třeba uvést, že stěžovatel v žalobě formuloval tuto námitku velmi vágně, takže z ní nebylo jednoznačně zřejmé, zda navrhuje, aby tyto důkazy provedl městský soud nebo zda nesouhlasí s tím, že nebyly provedeny v daňovém řízení. Za této situace neměl městský soud povinnost zabývat se tím, zda tyto důkazy provede či nikoliv a z jakého důvodu.

Pokud se jedná o způsob, jakým se městský soud vypořádal s tvrzením stěžovatele, že tyto důkazy nebyly provedeny v daňovém řízení, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.

Pokud se jedná o neprovedení předmětných důkazů v daňovém řízení, pak je třeba uvést, že správce daně není vázán návrhem důkazních prostředků daňovým subjektem (§ 31 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků, shodně i § 92 odst. 2 daňového řádu). Finanční ředitelství se s návrhem na provedení místních šetření na FVE, na jejichž stavbu stěžovatel dodal předmětný materiál, vypořádalo tak, že postrádá vysvětlení, jak by takové šetření mělo prokázat, že do jejich konstrukce byl zabudovaný právě ten konkrétní materiál, který je uveden na předmětných přijatých fakturách a dodacích listech. Provedené místní šetření na FVE by tak mohlo prokázat pouze to, že na jejich zhotovení FVE byl použit kovový materiál, ale nebylo by jím prokázáno, že stěžovatel přijal předmětná plnění právě od společností Progranit, s. r. o. a Unioil Invest, s. r. o. Proto finanční ředitelství dospělo k závěru, že tento důkaz nemá schopnost prokázat přijetí předmětných plnění od uvedených skutečností (viz str. 16 a 17 napadeného rozhodnutí). K návrhu, aby byl vyslechnut jako svědek J. S., který byl v rozhodné době technickým ředitelem stěžovatele, finanční ředitelství uvedlo, že vzhledem k tomu, že nerozporuje

skutečnost, že stěžovatel dodal zboží na stavby FVE, pokládá navrhované objasňování organizování a způsobu dodávek materiálu svědeckou výpovědí J. S. za nadbytečné (viz str. 19 napadeného rozhodnutí). Nejvyšší správní soud pokládá uvedené zdůvodnění neprovedení navrhovaných důkazů za zcela správné a logické, a proto předmětná stížní námitka není důvodná.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 24. dubna 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu