



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: **STAKO, společnost s ručením omezeným**, se sídlem Bieblova 782, Hradec Králové, zastoupený JUDr. Zuzanou Zlatohlávkovou, advokátkou se sídlem Riegrovo nám. 1493, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 6. 2013, č. j. 31 Af 103/2012 – 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši 5.000 Kč, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Zuzany Zlatohlávkové, advokátky se sídlem Riegrovo nám. 1493, Hradec Králové, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 18. 6. 2013, č. j. 31 Af 103/2012 – 37, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 23. 8. 2012, č. j. 5213/12-1300-603995, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 3. 2012, č. j. 79025/12/228914608994, kterým byl stěžovateli vyměřen nadměrný odpočet ve výši 1.392.484 Kč za zdaňovací období prosinec 2010. Krajský soud se v odůvodnění rozsudku nejprve zabýval stěžovatelem namítaným zásadním procesním pochybením správce daně, který dne 7. 4. 2011 vyslechl jednatele společnosti PARACO, spol. s r. o. (dále jen „PARACO“) Ing. Pavla Žida, což stěžovatel označil za zastřený výslech svědka. K této námitce krajský soud uvedl, že podle obsahu protokolu ze dne 7. 4. 2011, č. j. 157530/11/228602605653, byl v úvodu ústního jednání Ing. Pavel Žid dotazován na to, v čem spočívala činnost společnosti PARACO. Vzhledem k tomu, že v roce 2010 souvisela

pouze se stěžovatelem, byl Ing. Pavel Žid, jako jediná osoba schopná o činnosti společnosti PARACO podat informace, dále tázán na formu a rozsah této spolupráce. Následně byl Ing. Pavel Žid vyslechnut dne 26. 4. 2011 za přítomnosti Ing. Petra Kuldy, jednatele stěžovatele. Krajský soud na základě toho dospěl k závěru, že výslech Ing. Pavla Žida, jako svědka o konkrétní spolupráci stěžovatele a společnosti PARACO nebyl v rozporu se zákonem, pokud jeho výpověď nevybočila z mezí daných ust. § 96 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Pro posouzení zákonnosti takového postupu tedy nebylo nutné řešit, jak se domáhal stěžovatel, zda Ing. Pavel Žid vypovídal jako obchodní partner stěžovatele nebo jako fyzická osoba. Ústní jednání vždy vede správce daně, a proto bylo na něm, jaký postup zvolí. Pokud neumožnil Ing. Pavlu Židovi vypovídat spontánně, jak tvrdil stěžovatel, nedopustil se žádného pochybení, přičemž právě stěžovatel měl možnost klást otázky a ovlivnit tak rozsah i zaměření výslechu. Krajský soud dále odkázal na ust. § 72 odst. 1 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Ve smyslu citovaných ustanovení stíhalo břemeno tvrzení i břemeno důkazní stěžovatele. Ten sice splnil v první fázi svou povinnost tím, že předložil bezvadné formální doklady. Správce daně však uskutečnění zdanitelného plnění zpochybnil a tak důkazní břemeno, zda se deklarované plnění fakticky uskutečnilo, přešlo na stěžovatele. Bylo již na něm, jaké důkazní prostředky má k dispozici a správci daně předloží. Krajský soud na základě listin založených ve správním spise vyhodnotil, že pokud ani jedna ze stran, které se tvrzeného závazkového vztahu účastnila, neměla k dispozici žádný písemný výstup z jejich spolupráce, dostal se stěžovatel, který musí uskutečnění zdanitelného plnění prokázat, do důkazní nouze. Jeho tvrzení o plnění uskutečněném pouze ústní formou se stalo nevěrohodným právě s ohledem na rozsah, charakter a složitost prací, které Ing. Pavel Žid údajně pro stěžovatele vykonával za společnost PARACO. Navržené důkazní prostředky, tj. výpovědi svědků Ing. P. P., P. P. a J. H., pochybnosti o poskytnutí plnění, případně o jeho rozsahu, nevyvrátily, neboť uvedení svědci nebyli jednání mezi statutárním zástupcem stěžovatele Ing. Petrem Kuldou a Ing. Pavlem Židem osobně přítomni. Ing. Petr Kulda svědkům pouze ústně nebo formou heslovitých písemných záznamů předával připomínky, které měl k jednotlivým zakázkám získat od Ing. Pavla Žida. Podle krajského soudu oprávněnost pochybností o rozsahu prací potvrdila i skutečnost, že stěžovatel neprokázal počet schůzek v jím tvrzeném rozsahu. Výstupy z činnosti společnosti PARACO byly, podle tvrzení stěžovatele i Ing. Pavla Žida, předávány v sídle stěžovatele. Z objektivních zjištění správce daně, především z knihy návštěv stěžovatele, vyplynulo, že Ing. Pavel Žid navštívil Ing. Petra Kuldu v listopadu a prosinci 2010 celkem čtyřikrát, přičemž schůzka nikdy nepřesáhla 25 minut (konkrétně zaznamenané návštěvy trvaly 15, 20, 5 a 15 minut). Tvrzení Ing. Petra Kuldy, že osoby dlouhodobě spolupracující vstupují do budovy neformálně, pak bylo v rozporu s tím, že se Ing. Pavel Žid zapisoval v knize návštěv, i když do budovy sídla stěžovatele vstoupil jen na 5 minut. Krajský soud nesouhlasil ani s tvrzením stěžovatele, že hodnocení důkazů správcem daně nebylo podrobné a úplné. Podle krajského soudu správce daně i finanční ředitelství postupovaly v souladu s ust. § 102 odst. 4 a § 8 odst. 1 daňového řádu. Správce daně všechny shromážděné důkazní prostředky hodnotil, následně k jejich obsahu sdělil své stanovisko a posoudil jejich věrohodnost. Naopak stěžovatel ani v žalobě neuvedl konkrétně, který důkazní prostředek byl hodnocen chybně a z jakých důvodů. Krajský soud dále podotkl, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by závěry týkající se daňové povinnosti za zdaňovací období říjen 2010 ovlivnily rozhodnutí týkající se zdaňovacího období prosinec 2010. Vyslovil-li však správce daně pochybnosti ohledně prokázání uskutečnění obdobného zdanitelného plnění již za říjen 2010, bylo podle krajského soudu třeba souhlasit s jeho závěry, že stěžovatel měl dostatek času k tomu, aby si pro pozdější zdaňovací období vyžádal od společnosti PARACO podklady v takové podobě a v takovém rozsahu, aby nedávaly důvod k pochybnostem o uskutečnění a rozsahu deklarovaného zdanitelného plnění. Nebylo tedy sporu o tom, že správce daně neuložil stěžovateli žádnou záznamní povinnost, když povinnost prokázat uskutečnění zdanitelného plnění vyplývá přímo ze zákona. Krajský soud nijak nezpochybnil pravdivost tvrzení stěžovatele,

pokračování

že v obchodním vztahu je jeho prioritou hospodářský výsledek, nicméně ani tato skutečnost neznamená, že by této prioritě bylo třeba podříditi požadavky kladené na něj zákonem. Stěžovatel si měl být vědom povinnosti prokázat uskutečnění zdanitelného plnění a měl od společnosti PARACO, resp. od Ing. Pavla Žida, požadovat předání podkladů v písemné nebo jiné uchovatelné podobě. V souvislosti s odkazem stěžovatele na úřední záznamy sepsané správcem daně dne 14. 3. 2011 a 28. 3. 2011, krajský soud uvedl, že jednání správce daně nelze označit jako nezákonné, pokud si při šetření u společnosti PARACO ověřoval rozsah spolupráce této společnosti se stěžovatelem. Závěrem pak krajský soud uvedl, že ve shodě s finančním ředitelstvím pokládá, pro správnost a zákonnost napadeného rozhodnutí, za nepodstatné, jestliže správce daně v řízení o odstranění pochybností za zdaňovací období prosinec 2010 položil Ing. Pavlu Židovi i otázky ohledně roku 2011. Tyto otázky ani odpovědi na ně nijak neovlivnily závěry, které učinily správní orgány ve věci daňové povinnosti stěžovatele za zdaňovací období prosinec 2010.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti nejprve zrekapituloval, že poté co podal přiznání k dani z přidané hodnoty za prosinec 2010, zahájil s ním správce daně vytykáci řízení, v jehož průběhu zahájil i vyhledávací činnost u společnosti PARACO, jak prokazuje úřední záznam ze dne 14. 3. 2011 a 28. 3. 2011. Z těchto úředních záznamů je podle stěžovatele zřejmé, že byl správcem daně připravován zastřený výsledek svědka. Následně byl dne 7. 4. 2011 se společností PARACO sepsán protokol o ústním jednání, kdy jednatel této společnosti Ing. Pavel Žid nebyl v postavení svědka a nebyl tedy povinen vypovídat pravdu. Tento protokol se přitom stal základní důkazní listinou, byl postaven na roveň svědecké výpovědi a jako se svědeckou výpovědí s ním bylo nakládáno. Podle ust. § 93 odst. 2 daňového řádu je možné využít v daňovém řízení podklady z jiných daňových řízení, ale pokud chtěl správce daně podrobit svědka výslechu a tento důkazní prostředek využít v daňovém řízení, musel poskytnout stěžovateli možnost včasného vyrozumění o konání výslechu. Zahájení vyhledávací činnosti místo řádného obeslání svědka, které ostatně hned po opatření listiny, resp. protokolu ze dne 7. 4. 2011, jako nejbližší úkon správce daně následovalo, považuje stěžovatel za nezákonné. Proto namítal rozpor s ust. § 6 odst. 1, 2 a 3, jakož i s § 92 daňového řádu. Krajský soud se neměl vůbec zabývat ani tím, že vyhledávací činnost byla u společnosti PARACO zahájena až po sepsání protokolu se stěžovatelem dne 8. 3. 2011. Z úředního záznamu ze dne 14. 3. 2011 je přitom zřejmý záměr správce daně sjednat místní šetření v rámci vyhledávací činnosti za období roku 2010 s cílem prověřit činnost společnosti PARACO, a mimo jiné i stěžovatele. Další úřední záznam ze dne 28. 3. 2011, kterým byl stanoven termín 7. 4. 2011 pro místní šetření v rámci vyhledávací činnosti, tuto námitku potvrzoval. Stěžovatel se tak cítí zkrácen na svých právech postupem správce daně, protože je přesvědčen, že daňový řád musí být vykládán tak, že sice lze využít podklady získané z jiných daňových řízení, nikoliv však přisvědčit tomu, že bude místo řádně nařízeného výslechu svědka zahájena vyhledávací činnost. Podle stěžovatele krajský soud svou argumentací přesáhl požadavek zákona, který požaduje pouze unesení důkazního břemene, když vyložil, že nemá-li stěžovatel k dispozici písemný výstup z předmětné činnosti, dostává se do důkazní nouze. Správce daně byl příliš veden snahou získat do státního rozpočtu daň z přidané hodnoty od společnosti PARACO, která ji nehradila, a proto stále požadoval po stěžovateli písemné důkazy. Stěžovatel se tedy domnívá, že *„jakkoli argumentace finančních orgánů a soudu na první pohled ob stojí a je formálně srozumitelná, nebere v úvahu to, že předmětem zdanění byl jeden příjem a ten má být zdaněn pouze jednou, a to u společnosti PARACO. Neschopnost státního orgánu vybrat daň z přidané hodnoty po dlužníkovi tudíž nemohla být nabrázena jejím odnětím jako uplatněné daně na vstupu u stěžovatele.“* Stěžovatel také namítal rozpor s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, protože z odůvodnění napadeného rozhodnutí není seznatelné hodnocení důkazů. Správní orgány tak nevyjasnily, co bylo prokázáno, přičemž stěžovatel postrádá i správní uvážení. Naopak mimo správní uvážení má být popis varianty mechanismu krácení daně, neboť ani stav důkazní

nouze žádné známky krácení daně neosvědčoval. Závěrem kasační stížnosti stěžovatel zopakoval s odkazem na úřední záznamy ze dne 14. 3. 2011 a 28. 3. 2011 nesouhlas se závěrem krajského soudu, že nelze označit za nezákonné, pokud si správce daně ověřoval rozsah spolupráce u společnosti PARACO. S ohledem na uvedené důvody stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že v případě vyhledávací činnosti správce daně u společnosti PARACO se nejednalo, a ani nemohlo jednat, o tzv. zastřený výslech svědka. Dne 7. 4. 2011 bylo správcem daně vedeno ústní jednání s Ing. Pavlem Židem jako jednatelem společnosti PARACO, o čemž byl sepsán protokol. Předmětem ústního jednání byla vyhledávací činnost u této společnosti za rok 2010, přičemž mimo jiné bylo zjištěno, že jediným obchodním partnerem této společnosti byl právě stěžovatel. Až v rámci tohoto jednání, nikoliv dříve, jak namítal stěžovatel, tak byla správcem daně tato skutečnost zjištěna. Z obsahu úředních záznamů ze dne 14. 3. 2011 a ze dne 28. 3. 2011 rozhodně nevyplývá, jak tvrdí stěžovatel, že správce daně výše uvedenou skutečnost věděl již před jednáním s Ing. Pavlem Židem. Z obou úředních záznamů je patrný zájem správce daně provést vyhledávací činnost u společnosti PARACO za rok 2010 s tím, že hodlá prověřit i její činnost pro stěžovatele. Tato formulace je zcela logická, neboť správce daně již v daňovém řízení se stěžovatelem za zdaňovací období říjen 2010 vyslovil pochybnosti ohledně prokázání uskutečnění plnění od společnosti PARACO, přičemž stěžovatel následně upustil od uplatnění části nároku na odpočet právě ve vztahu k plněním od společnosti PARACO. Správce daně tak sice věděl, že stěžovatel byl v roce 2010 obchodním partnerem společnosti PARACO, nicméně z ničeho dalšího nevyplývá, že by věděl o veškeré činnosti společnosti PARACO již před uskutečněním předmětného jednání. Skutečnost, že se jednalo o obchodní partnery, a tudíž že v daňovém řízení každé ze společností budou zjištěny informace týkající se společnosti druhé, ještě nutně nezakládá povinnost správce daně vést veškerá ústní jednání jako výslech svědka. V daném případě se tak stále jednalo o dvě odlišná daňová řízení s odlišnými daňovými subjekty. Vzhledem ke skutečnostem, které správce daně zjistil při ústním jednání s Ing. Pavlem Židem, nařídil v daňovém řízení se stěžovatelem výslech svědka Ing. Pavla Žida. Odvolací finanční ředitelství dále uvedlo, že postupem správce daně ke dvojímu zdanění téhož plnění, jak tvrdil stěžovatel, nedošlo. Neuznání nároku na odpočet totiž nelze považovat za zdanění určitého plnění. Aplikovat úvahu stěžovatele, že neuznáním nároku na odpočet bylo de facto totéž plnění zdaněno dvakrát, by vedlo ke zmaření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet. Není možné chápat neuznání nároku na odpočet z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání za druhé zdanění téhož plnění. Odvolací finanční ředitelství také vyjádřilo své přesvědčení, že hodnocení důkazů správcem daně bylo dostatečné a jejich vyhodnocení seznatelné. Závěrem pak odkázalo na odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství, jakož i na odůvodnění napadeného rozsudku, s jejichž závěry se plně ztotožnilo. Odvolací finanční ředitelství proto navrhlo, aby Nejvyšší správní soud předmětnou kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal 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 odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval stížní námitkou týkající se postupu správce daně, který se měl dopustit tzv. zastřeného výslechu svědka, když místo řádně nařízeného výslechu svědka zahájil vyhledávací činnost. Podle obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 7. 4. 2011, byla předmětem tohoto jednání vyhledávací činnost u společnosti PARACO za rok 2010. Vzhledem k tomu, že bylo zjištěno, že jediným obchodním partnerem společnosti PARACO byl v tomto období stěžovatel, je zcela logické, že se správce daně dotazoval na rozsah a formu jejich spolupráce. Shledal-li stěžovatel v tomto postupu zastřený výslech svědka,

pokračování

neboť správci daně mělo být už dne 14. 3. 2011, kdy telefonicky kontaktoval Ing. Pavla Žida jasné, že jediným obchodním partnerem společnosti PARACO byl právě on, jedná se o ničím nepodloženou spekulaci. Z obsahu úředních záznamů ze dne 14. 3. 2011 a 28. 3. 2011 totiž není zřejmé, jak tvrdí stěžovatel, že by správce daně uvedenou skutečnost věděl již před ústním jednáním konaným dne 7. 4. 2011. Následného dne pak správce daně, na základě zjištění ze dne 7. 4. 2011, v rámci daňového řízení se stěžovatelem, předvolal svědka Ing. Pavla Žida. Výslech tohoto svědka se uskutečnil dne 26. 4. 2011, přičemž z pořízeného protokolu vyplývá, že Ing. Pavel Žid byl poučen podle ust. § 96 odst. 4 daňového řádu a přítomen u jeho výslechu byl Ing. Petr Kulda, jednatel stěžovatele. Podle ust. § 93 odst. 2 daňového řádu lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Byl-li podkladem protokol o ústním jednání konaném dne 7. 4. 2011, kdy nebyl Ing. Pavel Žid vyslýchán jako svědek, bylo povinností správce daně umožnit stěžovateli uplatnit jeho práva podle ust. § 96 odst. 5 a 6 daňového řádu. Ze shora uvedeného je seznatelné, že takovým způsobem správce daně postupoval. Stěžovatel byl se zjištěními ze dne 7. 4. 2011 seznámen, byla mu dána možnost klást svědkovi otázky a vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem. Správce daně tak v daňovém řízení nevyužil žádné informace od Ing. Pavla Žida, které byly získány při ústním jednání dne 7. 4. 2011 a nebyly předmětem dotazování při výslechu uskutečněném dne 26. 4. 2011. Stěžovatel tudíž nebyl postupem správce daně nijak zkrácen na svých právech, přičemž na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že vyhledávací činnost byla u společnosti PARACO zahájena až po sepsání protokolu se stěžovatelem dne 8. 3. 2011. V dané věci se tak nejednalo o zastřený výslech svědka, neboť až v průběhu ústního jednání dne 7. 4. 2011 měl správce daně k dispozici informace o veškeré činnosti společnosti PARACO. Postup správce daně pak nelze hodnotit jako nezákonný a rozporný s ust. § 6 odst. 1, 2 a 3, jakož i s § 92 daňového řádu. Nejvyšší správní soud tedy neshledal tuto stížní námitku důvodnou.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatele, že krajský soud svou argumentací přesáhl požadavek zákona, když vyložil ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tak, že nemá-li stěžovatel k dispozici písemný výstup z předmětné činnosti, dostává se do důkazní nouze. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je v první fázi daňového řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Má-li správce daně o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu pochybnosti, je na něm, aby je vyjádřil a poté důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat dalšími důkazními prostředky (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103).

Rovněž k prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje ve své judikatuře konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z ust. § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo. Pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně, je k výzvě správce daně povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 – 71, a ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84). Z listin založených ve správním spisu jsou přitom zcela zřejmé důvody, které správní orgány vedly k závěru, že charakter provedené práce a její rozsah, jak byl stěžovatelem popsán, předpokládá vyhotovení určitých výstupů. Nejvyšší správní soud

se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, že pokud ani jedna strana, která se tvrzeného závazkového vztahu zúčastnila, neměla k dispozici žádný listinný důkaz o jejich spolupráci, dostal se stěžovatel, který byl povinen uskutečnění zdanitelného plnění prokázat, do důkazní nouze. Tvrzení stěžovatele, že plnění se uskutečňovalo pouze ústní formou, se s ohledem na rozsah a složitost uváděné činnosti a na další objektivní zjištění (např. doložený počet návštěv Ing. Pavla Žida u stěžovatele v délce trvání 15, 20, 5 a 15 minut), jeví jako nevěrohodné. Další stěžovatelem navržené důkazní prostředky, tj. svědecké výpovědi Ing. P. P., P. P. a J. H., rovněž pochybnosti o poskytnutí plnění, případně o jeho rozsahu, nevyvrátily, neboť nebyli jednání s Ing. Pavlem Židem nikdy přítomni.

Nejvyšší správní soud se také zabýval tvrzením stěžovatele, že neuznáním nároku na odpočet ve vztahu k plněním poskytnutým společností PARACO, správce daně sledoval snahu získat do státního rozpočtu daň z přidané hodnoty od společnosti PARACO, která ji nehradila. Tímto postupem došlo podle stěžovatele ke dvojímu zdanění téhož plnění. Toto obecné stěžovatelovo tvrzení je podle Nejvyššího správního soudu založeno nepodloženou domněnkou bez reálného podkladu. Z obsahu správního spisu nelze dovodit nezákonnost jednání správce daně. Jak již bylo výše uvedeno, nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty se neuznává ani ex officio, ani po prostém splnění obligatorních náležitostí. Správce daně nárok na odpočet daně uzná až po splnění konkrétních podmínek, které musí být plátcem daně prokázány, přičemž případné pochybnosti je nutné odstranit. Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání pak není možné považovat za zdanění určitého plnění. Úvaha stěžovatele, že neuznání nároku na odpočet daně představuje dvojí zdanění téhož plnění ve svém důsledku znamená popření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet daně. Každé neuznání nároku na odpočet daně by za takové situace mělo za následek dvojí zdanění téhož plnění, což by vedlo k nutnosti uznat nárok na odpočet daně vždy, tedy i přesto, že by nedošlo ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění tohoto nároku.

Stěžovatel dále namítal rozpor s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, když podle jeho názoru není z odůvodnění napadeného rozhodnutí seznatelné hodnocení jednotlivých důkazů a mělo v něm absentovat správní uvážení. Podle citovaného ustanovení správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, přičemž posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Nejvyšší správní soud předně uvádí, že ust. § 8 odst. 1 daňového řádu stanoví pro daňový proces zásadu volného hodnocení důkazů. Nejedná se tedy o stěžovatelem tvrzené správní uvážení. Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by správce daně ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, sp. zn. 5 Afs 104/2006). Volné hodnocení důkazů ve smyslu citovaného ustanovení je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008 - 80). Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se stěžovatelem, že v napadeném rozhodnutí absentuje hodnocení důkazů. Z jeho odůvodnění je totiž seznatelné, že finanční ředitelství všechny shromážděné důkazní prostředky hodnotilo, přičemž jednotlivým důkazům byla vždy přisouzena určitá hodnota závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti). Je sice pravdou, že správce daně v případě svědeckých výpovědí nejprve vždy obsáhle rekapituloval, co svědek řekl, ale poté zcela zřejmým způsobem uvedl i své stanovisko k obsahu tohoto důkazního prostředku a jeho věrohodnosti. Finanční ředitelství tak postupovalo způsobem odpovídajícím výše uvedeným zákonným

pokračování

požadavkům, když odůvodnění jeho rozhodnutí obsahuje podrobnou analýzu jak po právní, tak po skutkové stránce. Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit ani s tvrzením stěžovatele, že „*zcela mimo správní uvážení je popis varianty mechanismu krácení daně v tzv. řetězcích*“. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne, že se jednalo pouze o popis jedné z možných variant mechanismů krácení daně, jako reakce na stěžovatelovo tvrzení, že by bylo absurdní, aby jako podnikatelský subjekt platil za bezcenné služby. Nejednalo se tedy o správní uvážení, ale pouhé poukázání na skutečnost, že správci daně jsou z jeho činnosti známy případy krácení daně, které vykazují obdobné znaky jako spolupráce stěžovatele se společností PARACO.

S ohledem na výše uvedené není rozsudek krajského soudu nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Učinil tak 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost činil podle položky č. 19 sazebníku soudních poplatků (příloha k zákonu č. 549/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů [dále jen „zákon o soudních poplatcích“]) částku 5.000 Kč. Jelikož stěžovatel v řízení o kasační stížnosti zaplatil soudní poplatek celkem ve výši 10.000 Kč (převodem 5.000 Kč na účet soudu dne 3. 9. 2013 a poté dne 4. 9. 2013 převodem dalších 5.000 Kč), rozhodl Nejvyšší správní soud o vrácení přeplatku na poplatek ve výši 5.000 Kč stěžovateli (§ 10 odst. 1 věta druhá zákona o soudních poplatcích).

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

V Brně dne 17. července 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu