



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě, složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Jaroslava Vlašína, v právní věci žalobkyně **Stavební stroje - servis a opravy, s. r. o.**, se sídlem Tlučná, Školní ul. 266, zastoupené JUDr. Milanem Zámeškou, advokátem se sídlem Plzeň, Radyňská 479/5, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2014, č. j. 30 Af 29/2012 - 100,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti

**O d ů v o d n ě n í :**

Finanční ředitelství v Plzni (dále „finanční ředitelství“) zamítlo dne 10. 5. 2012 rozhodnutím č. j. 1271/12-1300-401781, odvolání žalobkyně (dále „stěžovatelka“) proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Plzeň-sever (dále „správce daně“) ze dne 14. 12. 2001, č. j. 69806/01/145910. Tímto platebním výměrem byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 1998 ve výši 70.559 Kč. Druhé rozhodnutí správce daně ze dne 14. 12. 2001, č. j. 69809/01/145910 se vztahovalo ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí roku 1998, za které byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 185.256 Kč. Toto rozhodnutí finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 10. 5. 2012, č. j. 1272/12-1300-401787 změnilo tak, že dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) zvýšilo na částku 243.190 Kč. Důvodem dodatečného vyměření DPH byla v obou případech skutečnost, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelných plnění (náhradních dílů) od dodavatele H.G.H. ROYAL, spol. s r. o. a jejich použití pro podnikání z hlediska nároku na odpočet daně dle § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

Výše uvedená rozhodnutí finančního ředitelství napadla stěžovatelka správní žalobou, v níž především namítala, že již uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně. Dále poukázala na prolomení zásady dvojinstančnosti daňového řízení spočívající v tom, že po předchozím

zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Plzni finanční ředitelství nezrušilo rozhodnutí správce daně, ale samo provádělo dokazování, z něhož byly vyvozeny některé podstatné závěry. K meritu věci stěžovatelka namítla, že finanční ředitelství hodnotilo důkazy výhradně v její neprospěch, ačkoli z výsledků svědků vyplývá, že náhradní díly od společnosti H.G.H. ROYAL, spol. s r. o. nakoupila a následně je i použila v rámci své podnikatelské činnosti.

Krajský soud v Plzni (dále „krajský soud“) dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“) zamítl správní žalobu rozsudkem ze dne 31. 3. 2014, č. j. 30 Af 29/2012 – 100.

Nejprve se zabýval otázkou prekluze práva vyměřit předmětné DPH. Podrobně popsal veškeré úkony, které byly v daňovém řízení provedeny, a svou pozornost zaměřil na sporné okolnosti ohledně výzvy doručené stěžovateli dne 15. 9. 2010 a svědecké výpovědi Pavla Skořeného, provedené dne 14. 10. 2010. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (konkrétně z rozsudků ze dne 29. 8. 2007, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72, ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81, a ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134) dovedl, že předmětná výzva i výslech svědka jsou úkony prolamující prekluzivní lhůtu plynoucí z § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Vzhledem k tomu, že na danou věc nelze aplikovat ustanovení § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), krajský soud uzavřel, že právo vyměřit daň prekludováno nebylo.

Následně se krajský soud vyjádřil k tvrzenému zásahu do principu dvojinstančnosti daňového řízení. Konstatoval, že odvolací orgán je povolán k tomu, aby pomocí vlastního dokazování doplnil proces započatý u správce daně. Zdůraznil přitom, že možnost zrušení prvoinstančního rozhodnutí je omezena jen na situaci, kdy nemělo být prvoinstanční rozhodnutí vůbec vydáno a odvolací orgán současně se zrušením rozhoduje o zastavení řízení. Krajský soud tudíž konstatoval, že finanční ředitelství rámec zákona nepřekročilo a princip dvojinstančnosti vlastním dokazováním nenarušilo.

V poslední části rozsudku se krajský soud věnoval meritu posuzované věci. K výpovědi svědka Pavla Skořeného, jednatele společnosti H.G.H. ROYAL, spol. s r. o., poznamenal, že obsahuje celou řadu neurčitých tvrzení, která faktické dodání náhradních dílu neprokazují. Znovu vyhodnotil i další relevantní důkazy, avšak dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že by daná zdanitelná plnění (náhradní díly) byla použita pro její podnikatelskou činnost. Nárok na odpočet daně proto nebyl uplatněn v souladu s § 19 odst. 1 zákona o DPH.

Kasační stížností ze dne 20. 5. 2014 napadá stěžovatelka rozsudek krajského soudu v celém rozsahu a uplatňuje kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Obdobně jako ve správní žalobě vyjadřuje stěžovatelka i v kasační stížnosti přesvědčení, že jí byla daň vyměřena až po uplynutí prekluzivních lhůt. Upozorňuje, že od posuzovaných zdaňovacích období uplynulo již 16 let. Především však nesouhlasí s názorem, že by výzva doručená dne 15. 9. 2010, a následný výslech svědka, prolamovaly tříletou prekluzivní lhůtu k vyměření daně. Má za to, že by v takovém případě bylo možné pod úkony dle § 47 odst. 2 ZSDP podřadit prakticky cokoli, a donekonečna tak vést daňové řízení. To by však bylo v rozporu s principem právní jistoty a znamenalo by to neúměrně dlouhé zatížení daňových subjektů. V tomto ohledu upozorňuje především na závěry plynoucí z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, a z usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007 9 Afs 86/2007 - 161, dle nichž je nutné daň pravomocně vyměřit či doměřit ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Stěžovatelka rovněž poznamenává,

pokračování

že délka daného daňového řízení nebyla způsobena jejím přičiněním, ale především nesprávným postupem daňových orgánů, jejichž rozhodnutí byla opakovaně rušena správními soudy. Navíc se domnívá, že správce daně měl dostatečné množství podkladů deklarujících použití nakoupených náhradních dílů a v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP neprokázal, že by o jejím účetnictví existovaly důvodné pochyby.

Shodně se správní žalobou opakuje stěžovatelka i námitku porušení principu dvojinstančnosti daňového řízení, čímž mělo dojít k porušení práva na spravedlivý proces. Uvádí, že předcházejícím rozsudkem krajského soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 57 Af 35/2010 - 148 byla zrušena předchozí rozhodnutí finančního ředitelství z důvodu chybného postupu při výslechu svědka Pavla Skořeného. Dle stěžovatelky prostupuje uvedené pochybení celým daňovým řízením, a měla proto být zrušena nejen rozhodnutí finančního ředitelství, ale rovněž rozhodnutí správce daně. Ten měl také provést předmětný výsledek a na základě něj vydat rozhodnutí nová. Stěžovatelka se domnívá, že finanční ředitelství provedlo namítané úkony z obavy před uplynutím prekluzivní lhůty k vyměření daně. To však nemůže popisovaný postup ospravedlnit.

Ke svědecké výpovědi Pavla Skořeného stěžovatelka uvádí, že výpověď dodání náhradních dílů prokazuje. Následně se zabývá i výpověďmi dalších svědků, osob spojených s odběrateli, kterým poskytovala své služby. Má za to, že z hlediska daňového řízení je rozhodující, zda bylo konkrétnímu odběrateli poskytnuto zdanitelné plnění a použity zmiňované náhradní díly. Dle stěžovatelky to výpovědi ostatních svědků potvrzují. Má tudíž za to, že se jí nákup a použití náhradních dílů od společnosti H.G.H. ROYAL, spol. s r. o., prokázat podařilo.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti (Nejvyššímu správnímu soudu doručeno dne 9. 7. 2014) zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu. Má za to, že výzva dle § 50 odst. 3 ZSDP ze dne 8. 9. 2010 i výsledek svědka Pavla Skořeného ze dne 14. 10. 2010 jsou úkony prolamující prekluzivní lhůtu na základě ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP. Upozorňuje také, že odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav správce daně. Nemohlo tak dojít k zákonem nedovolenému narušení principu dvojinstančnosti. K hodnocení jednotlivých důkazů odkazuje žalovaný na napadená rozhodnutí a domnívá se, že k žádné nezákonnosti nedošlo. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění podmínek řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem a jsou splněny i obsahové náležitosti dle § 106 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud následně přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Ze systematického důvodu (korespondujícího s obsahovou strukturou kasační stížnosti) bylo třeba nejprve posoudit otázku, zda již neuplynula prekluzivní lhůta, v níž je možné DPH za předmětná období doměřit. Pokud by zdejší soud zjistil, že právo k vyměření daně zaniklo z důvodu prekluze, nezbývalo by, než napadený rozsudek bez dalšího zrušit.

Mezi účastníky není sporu, že délka prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a 2 ZSDP činí tři roky od vzniku daňové povinnosti, respektive od konce roku, v němž byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Je rovněž nesporné, že prekluzivní lhůta neběží po dobu soudního řízení v souladu s § 41 s. ř. s. V posuzované věci navíc není pochyb, že daňová kontrola byla zahájena dne 30. 6. 2000 – tedy ještě před uplynutím tříletých prekluzivních lhůt. V souladu s § 47 odst. 2 větou první ZSDP tak počaly tříleté lhůty k doměření předmětných daní běžet znovu od 1. 1. 2001. Účastníci se však neshodnou v otázce, zda byla prekluzivní lhůta prolomena výzvou finančního ředitelství ze dne 8. 9. 2010 a především výsledkem svědka Pavla Skořeného dne 14. 10. 2010.

Nejvyšší správní považuje za vhodné připomenout, že nyní posuzuje v pořadí již třetí kasační stížnost vztahující se k předmětným daním. V předcházejícím rozsudku ze dne 14. 5. 2010, č. j. 5 Afs 38/2009 – 120 (všechny uváděné rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), byla otázka možné prekluze práva rovněž řešena, byť ve vztahu k dřívějším rozhodnutím finančního ředitelství (nabyla právní moci dne 16. 4. 2008). Zdejší soud tehdy zjistil, že od 31. 12. 2000 do 16. 4. 2008 běžela prekluzivní lhůta celkem 2 roky a 175 dnů, neboť ve zbytku probíhala soudní řízení.

Pro nyní posuzovanou věc je tudíž podstatné posoudit běh prekluzivní lhůty od 16. 4. 2008. Od tohoto data běžela prekluzivní lhůta do podání další správní žaloby dne 13. 6. 2008 a znovu od právní moci zamítavého rozsudku krajského soudu, č. j. 57 Ca 52/2008 (právní moc 6. 3. 2009) do podání předcházející kasační stížnosti dne 19. 3. 2009, tedy 58 a posléze dalších 13 dnů. Prekluzivní lhůta se opět rozběhla po právní moci zrušujícího rozsudku krajského soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 57 Af 35/2010 – 148, který nabyl právní moci dne 2. 8. 2010. Od právní moci posledně uvedeného rozsudku do výzvy finančního ředitelství ze dne 8. 9. 2010, doručené stěžovatelce dne 15. 9. 2010, tak uběhlo dalších 44 dnů a do výsledku svědka Pavla Skořeného dne 14. 10. 2010 potom 73 dnů. Lze tedy uzavřít, že do provedení uvedených úkonů běžela prekluzivní lhůta k vyměření předmětných daní celkově 2 roky a 290 dnů, respektive 2 roky a 319 dnů. V případě, kdy by alespoň jeden z těchto úkonů bylo možné vnímat jako úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běžela by tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla stěžovatelka o tomto úkonu zpravena – tedy od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2013. Napadená rozhodnutí finančního ředitelství nabyla právní moci dne 12. 5. 2012, a jednalo by se tudíž o rozhodnutí vydaná v rámci tříleté prekluzivní lhůty.

Obecně lze ve vztahu k úkonům přerušujícím běh prekluzivní lhůty zdůraznit, že se musí jednat o úkony, které skutečně (nikoliv jen formalisticky, vyvolávající zdání opravdového úkonu směřujícího k vyměření daně) mají tu vlastnost, že na jejich základě jsou zjištěny či zjišťovány relevantní okolnosti, které mohou ovlivnit určení správnosti daňové povinnosti, a o jejichž vyvolání byl daňový subjekt zpraven (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 109/2009 – 201). V daném případě sloužila výzva finančního ředitelství ze dne 8. 9. 2010 k zajištění dostatečného množství důkazů, osvědčujících, že zdanitelná plnění (náhradní díly) od dodavatele H.G.H. ROYAL, spol. s r. o. stěžovatelka použila v rámci své podnikatelské činnosti. Výzva zároveň obsahovala informaci o výsledku svědka Pavla Skořeného (jednatele společnosti H.G.H. ROYAL, spol. s r. o.), jehož výsledek stěžovatelka navrhovala, a který byl požadován i v předchozích rozsudcích Nejvyššího správního soudu. Z uvedeného je zřejmé, že výzva byla vydána k objasnění skutkového stavu a ke splnění povinnosti uložené finančnímu ředitelství správními soudy, respektive ke splnění stěžovatelčiných požadavků na dokazování. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 – 81, přitom platí, že „[n]avrhne-li daňový subjekt ve vás podaném odvolání další důkazní prostředky, které mají být provedeny, je výzva k jejich předložení, jakož i výzva k prokázání tvrzení v odvolání obsažených, nepochybně úkonem, který je způsobilý účinky ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přivodit.“ V souladu s tímto závěrem lze proto aprobovat

pokračování

názor krajského soudu, že výzvou finančního ředitelství byly prekluzivní lhůty k vyměření daně prolomeny.

Obdobně byla prekluzivní lhůta prolomena také samotným výsledkem svědka dne 14. 10. 2010, kterému byl přítomen jak jednatel stěžovatelky, tak i její právní zástupce. Za určitých okolností je totiž i výsledek svědka úkonem prolamujícím prekluzivní lhůtu ve smyslu § 47 odst. 2 věta první ZSDP. Nejvyšší správní soud nemá pochyb, že se výsledek týkal obou dotčených zdaňovacích období a v jejich rámci všech dotčených daňových dokladů, vycházel z konkrétních pochybností o správnosti postupu daňového subjektu a jeho jediným zamýšleným cílem bylo ověřit v rámci odvolacího řízení skutečnosti rozhodné pro posouzení správnosti předchozího vyměření daně. Tento úkon tedy směřoval k tomu, aby o vyměření daně bylo pravomocně rozhodnuto a jako takový přerušil běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Na tomto místě je vhodné odkázat také například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2008, č. j. 1 Afs 83/2008, kde soud řešil prakticky stejný problém a rovněž dospěl ke shora uvedenému závěru.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud podotýká, že nelze uvažovat ani o uplynutí desetiletých prekluzivních lhůt podle § 47 odst. 2 věty druhé ZSDP. Ačkoli od 31. 12. 1998 do pravomocného vyměření daní uplynulo již 13 let a 138 dní, je nezbytné i v tomto případě aplikovat pravidlo o stavění lhůty po dobu řízení před soudem podle § 41 s. ř. s. (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, bod [21]). Celková délka všech soudních řízení do okamžiku pravomocného vyměření daní byla 6 let a 335 dnů. Po jejím odečtení od celkové doby trvání posuzované věci je tedy zřejmé, že neuplynula ani desetiletá objektivní prekluzivní lhůta.

S ohledem na výše uvedené závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem krajského soudu, že výzvou finančního ředitelství a výsledkem svědka Pavla Skořeného byly prolomeny tříleté prekluzivní lhůty k vyměření předmětných daní. Vzhledem k tomu, že daňové řízení bylo pravomocně skončeno dne 12. 5. 2012 a nová prekluzivní lhůta by uplynula až 31. 12. 2013, právo vyměřit předmětné daně nezaniklo.

Další námitka stěžovatelky se týká porušení principu dvojinstančnosti daňového řízení. Mělo k němu dojít tím, že finanční ředitelství samo provedlo výsledek svědka Pavla Skořeného, čímž nahradilo činnost správce daně.

Podstatu uvedené námitky tvoří skutečnost, že finanční ředitelství rozhodovalo na základě odlišného skutkového stavu, než správce daně. To však v odvolacím řízení není vyloučeno, ani nejde o nic mimořádného. Tato problematika byla navíc Nejvyšším správním soudem již několikrát řešena. Principem dvojinstančnosti daňového řízení se podrobně zabýval například rozšířený senát v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75. Uvedl tehdy, že „[d]oplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřipustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojitě posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. (...) Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru. (...) Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým.

*Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, zveřejněn pod č. 1302/07 Sb. NSS).“*

Namítá-li tedy stěžovatelka, že finanční ředitelství mělo z důvodu neprovedení výslechu Pavla Skořeného dodatečné platební výměry zrušit, nelze jí přisvědčit, neboť daňový řád (na rozdíl od správního řádu) nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení (srovnej ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu). Zrušit platební výměr lze totiž jen tehdy, když daňová povinnost prokazatelně nevznikla, nebo byla-li stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty. Pokud by i v daňovém řízení měl mít odvolací orgán možnost rozhodnutí správce daně rušit a věc mu vracet k dalšímu řízení, zrušení rozhodnutí by mělo za následek „odstranění“ rozhodnutí, s nímž bylo spojeno peněžité plnění (zaplacení daně vypočtené daňovým poplatníkem), a bylo by nutno uhrazenou částku z veřejných rozpočtů vrátit. Tento postup by v zásadě nebyl příznivý ani pro samotný daňový subjekt, neboť pokud by se později po odstranění vytýkaných vad řízení či rozhodnutí ukázalo, že rozhodnutí bylo věcně správné, stihala by daňového poplatníka povinnost znovu peněžité plnění uhradit, navíc navýšené o částky penále. Doplnění dokazování v odvolacím daňovém řízení tedy může, ať již k návrhu daňového subjektu nebo z vlastní iniciativy, provádět odvolací orgán postupem vyplývajícím z daňového řádu (dříve ze ZSDP). Skutkový stav, z něhož odvolací orgán vychází při svém rozhodnutí, je stav zjištěný v průběhu celého daňového řízení, tedy jak před správcem daně, tak i v odvolacím řízení. Logickým důsledkem doplnění dokazování pak může být i odlišné posouzení věci v odvolacím rozhodnutí; stejně tak je ovšem možné, že doplnění dokazování vyústí ve shodný závěr o daňové povinnosti (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, č. j. 2 Afs 1/2010 – 171).

Závěry krajského soudu v otázce dvojinstančnosti daňového řízení jsou tak naprosto správné. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že zásada dvojinstančnosti daňového řízení porušena nebyla. Finančnímu ředitelství nic nebránilo provést výslech Pavla Skořeného až v odvolacím řízení.

Poslední okruh námitek se týká hodnocení svědecké výpovědi Pavla Skořeného, jakožto bývalého jednatele společnosti H.G.H. ROYAL, spol. s r. o., a svědeckých výpovědí osob, které měly nějaký vztah k odběratelům stěžovatelky. Dle jejího tvrzení z výpovědi vyplývá, že společnost H.G.H. ROYAL, spol. s r. o. poskytla zdanitelné plnění následně použité v rámci servisní činnosti pro konečné odběratele.

S uvedeným názorem nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit. Smyslem všech svědeckých výpovědí bylo prokázat, že sporná plnění byla stěžovatelce skutečně poskytnuta a následně použita na dosažení jejich vlastních zdanitelných příjmů. K tomuto účelu však provedené důkazy výslechy svědků nebyly způsobilé. Nejvyšší správní soud, stejně jako krajský soud, nepřehlédl, že výpověď bývalého jednatele společnosti H.G.H. ROYAL, spol. s r. o., Pavla Skořeného je v uvedeném smyslu značně neurčitá. Především odpovědi na otázky vztahující se ke konkrétním okolnostem předání předmětných náhradních dílů jsou zcela nejasné. Nejvyšší správní soud si je na jednu stranu vědom značného časového odstupů svědecké výpovědi od údajného dodání náhradních dílů, na druhou stranu ovšem nemůže ani ignorovat skutečnost, že výpověď neobsahuje žádné vyjádření, které by fakturované dodávky uspokojivě identifikovalo a finančnímu ředitelství poskytlo alespoň nějaké „hmatatelné“ indicie, na jejichž základě by bylo možné ověřit, zda se dodávky náhradních dílů opravdu uskutečnily. Stejně jako před svědeckou výpovědí zůstala i po ní celá problematika dodání náhradních dílů jen v rovině tvrzení, přičemž jediný skutečný důkazní prostředek představují sporné daňové doklady. Ty však nemají sílu (důkazní hodnotu) faktickou dodávku potvrdit. Přijetí, respektive

pokračování

použití konkrétních náhradních dílů ostatně nevyplývá ani z výpovědí osob spojených s koncovými odběrateli stěžovatelky. Výpovědi těchto svědků totiž osvědčují pouze to, že stěžovatelka pro jednotlivé odběratele skutečně prováděla opravy strojů. Nejvyšší správní soud nerozporuje, že při opravách mohly být použity typově stejné náhradní díly, jako ty, které byly uvedeny ve sporných daňových dokladech. Z ničeho však nelze dovodit, že stěžovatelka přijala a dále používala právě konkrétní náhradní díly dodané dle daňových dokladů společnosti H.G.H. ROYAL, spol. s r.o. Svědecké výpovědi rovněž neposkytují žádné indicie, které by mohly vyjádření stěžovatelky posunout z roviny pouhého tvrzení do roviny prokázaných skutečností. Krajský soud navíc důkazy předložené stěžovatelkou správně hodnotil i v kontextu s dalšími okolnostmi, které v řízení vyšly najevo – neexistence skladového hospodářství nebo nijak nepodložené údaje o stavu zásob. K tomu je třeba dodat, že stěžovatelka, ani po doplnění řízení, k odstranění shora uvedených zásadních pochybností nenavrhla žádný další důkaz, takže závěr správních orgánů i krajského soudu nebyl nijak zpochybněn.

V souladu s § 19 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání. V daném případě se stěžovatelce nepodařilo hodnověrně prokázat ani přijetí předmětných náhradních dílů od společnosti H.G.H. ROYAL, spol. s r. o., ani jejich použití v rámci své podnikatelské činnosti. Podle § 31 odst. 9 ZSDP, respektive podle § 92 odst. 3 daňového řádu, má daňový subjekt povinnost daň přiznat a vedle toho též povinnost toto své tvrzení doložit. V nyní posuzované věci však stěžovatelka žádnou z uvedených podmínek nesplnila, neboť faktické přijetí konkrétních náhradních dílů, tím méně jejich užití, neprokázala, a důkazní břemeno tudíž neunesla. Postup finančního ředitelství byl proto správný, když nárok na odpočet DPH z předmětných daňových dokladů uznán nebyl. Stejně tak byl správný rozsudek krajského soudu, jímž byl názor finančního ředitelství aprobován.

Vzhledem k tomu, že žádná z kasačních námitek důvodná nebyla, nemohl Nejvyšší správní soud dospět k jinému závěru, než posoudit kasační stížnost jako nedůvodnou a jako takovou ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítnout.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by náleželo procesně úspěšnému žalovanému, u kterého však nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 4. února 2015

Mgr. Radovan Havelec  
předseda senátu