



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce **J. K.**, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Blažkem, advokátem se sídlem Vodičkova 41, 112 09 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2004, č. j. FR – 9599/13/04, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Ca 19/2005 - 26,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 1. 2004, č. j. 106240/03/007912/7396, stanovil Finanční úřad pro Prahu 7 žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2001 ve výši 18 524 Kč. Výměr byl vydán po provedení daňové kontroly, při níž správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet ve výši částek zaplacených společností CINEMATON CZ s. r. o. za několik plnění (grafické návrhy a příprava podkladů pro tisk přebalů na videokazetách; dodání propagačních materiálů; zajištění tisku přebalů): žalobce totiž nepředložil při kontrole žádné relevantní doklady prokazující přijetí těchto plnění a jmenovaná společnost rovněž nebyla schopna žalobcova tvrzení dosvědčit. Dále správce daně shledal, že je třeba doměřit žalobci i daň na výstupu, protože fakturoval svým odběratelům plnění se sníženou sazbou daně z přidané hodnoty, aniž prokázal, že se skutečně jednalo o distribuci

filmů na videokazetách do videopůjčoven (sazba 5 %), a nikoli o prodej nahraných videokazet konečným spotřebitelům (sazba 22 %).

Žalobcovo odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 11. 2004.

Žalobu, již žalobce napadl rozhodnutí o odvolání, zamítl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 31. 5. 2007. Vysvětlil zde princip přenášení důkazního břemene v daňovém řízení a zdůraznil povinnost daňového subjektu prokazovat správnost a faktickou podloženost daňové povinnosti vypočtené v daňovém přiznání. Stejně jako žalovaný pak dospěl k závěru, že žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně ohledně plnění od společnosti CINEMATON CZ s. r. o. spočívající v poskytování grafických a tiskových služeb. Žalobce předložil kromě faktur a platebních dokladů též přebaly na videokazety údajně dodané touto společností; tím však neprokázal, že přebaly pocházejí právě od jmenované společnosti a že je nabyt právě ve fakturovaném rozsahu. Ve vztahu k dani na výstupu žalobce neprokázal, že ve všech zkoumaných případech šlo o distribuci videokazet do půjčoven, a že tedy snížená sazba daně byla uplatněna oprávněně: z daňových dokladů není tato skutečnost zřejmá a uvedení slova „*monopol*“ není pro posouzení povahy plnění určující.

V kasační stížnosti proti rozsudku městského soudu žalobce namítl, že poskytnutí zdanitelného plnění od společnosti CINEMATON CZ s. r. o. prokázal, neboť předložil vše, co správce daně požadoval – tedy grafické návrhy, podklady pro tisk přebalů a zhotovené přebaly, které fakticky prokazovaly provedení díla. To, že uvedená společnost se správcem daně nespolupracovala a nepotvrdila poskytnutí plnění, nemůže vést k neuznání odpočtu u žalobce.

Dále žalobce vytkl rozhodujícím orgánům, že neprovedly žádné šetření ve věci distribuce videokazet. Pokud správce daně uznal sníženou sazbu daně v šedesáti šesti případech, kdy byly předloženy písemné smlouvy o převodu a využití práv s majiteli videopůjčoven, měl tak učinit i v případech, kdy existovala smlouva pouze ústní: písemná smlouva přece není jediným prostředkem k prokázání tvrzené skutečnosti. Podle žalobce je tvrzení učiněné ve správním řízení důkazem, pokud není vyvráceno – zvláště jde-li o tvrzení svědka nebo o zjevnou analogii případů doložených písemnými smlouvami a případů ostatních. Z faktur, na nichž bylo uvedeno slovo „*monopol*“, je zřejmé, že šlo o půjčování videokazet; tento výklad zastával jak žalobce, tak jeho obchodní partneři. Správce daně měl o tomto výkladu pochybnosti; jestliže však žalobci nebylo prokázáno, že se dopustil nezákonného jednání, nemohl být postižen jen na základě pochybností. Ani správní orgány ani soud nezjišťovaly význam slova „*monopol*“ v žalobcově branži, ačkoli takové zjištění by bylo nepochybně ve prospěch žalobce. Žalobce poukázal na to, že soud nenařídil jednání a neprovedl potřebné dokazování, ačkoli žalobce nedal souhlas k rozhodnutí věci bez jednání.

Konečně se žalobce vyjádřil ke kontrole skladu, kterou pracovníci správce daně provedli v průběhu daňové kontroly, a namítl, že správce daně nepostupoval řádně, neboť nerozlišoval jednotlivé druhy kazet a celou kontrolu odbyl. Nemohl pak dovodit, že kazety nebyly rozdávány jako propagační materiál.

Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V přípisu ze dne 8. 10. 2007 podpořil svůj návrh sdělením, že státní zástupce zastavil trestní stíhání vedené proti němu pro skutek spočívající v tom, že neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u blíže označených faktur, uplatňoval na výstupu daň v sazbě 5 % namísto 22 % a neuplatnil daň na výstupu u videokazet k propagačním účelům; nebylo totiž prokázáno, že žalobce jednal podvodně

ve snaze získat finanční prospěch a že svým jednáním porušil daňové předpisy. Žalobce proto navrhl, aby soud spojil všechny žalobcovy související věci u něj vedené a aby provedl důkaz trestním spisem.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podotkl, že u plnění od společnosti CINEMATON CZ s. r. o. žalobce neprokázal ani jeho přijetí, natož to, že využil toto plnění při podnikání. Tento dodavatel se správcem daně nespolupracoval, a bylo tedy pouze na žalobci, zda poskytne potřebné důkazní prostředky ze svých zdrojů; to se však nestalo. Žalobce nepředložil požadované grafické návrhy ani podklady pro tisk přebalů – pouze zhotovené přebaly, z nichž nebylo nijak zřejmé, kdo je vyrobil. U faktur týkajících se obchodování s videokazetami žalobce rovněž neprokázal, že by v jím tvrzených případech šlo pouze o postoupení práv, a nikoli o prodej – uvedení slova „*monopol*“ není důkazem. Žalovaný se vyjádřil i ke kontrole skladu, současně však upozornil, že v tomto zdaňovacím období nebyla žalobci doměřena daň za neprokázané poskytování reklamních předmětů. Kasační stížnost by proto měla být zamítnuta.

Kasační stížnost není důvodná.

Žalobce je přesvědčen, že předložil dostatečné množství důkazních prostředků, a prokázal tak přijetí zdanitelného plnění od společnosti CINEMATON CZ s. r. o. jako dodavatele; Nejvyšší správní soud však toto jeho přesvědčení nesdílí. Uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (§ 19 odst. 1 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 322/2003 Sb.) může daňový subjekt - plátce tehdy, pokud jednak přijme zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem a pokud dále použije takto přijaté plnění při podnikání; z povahy věci přitom plyne, že mezi přijatými zdanitelnými plněními a vlastním podnikáním musí existovat věcná a časová souvislost. Je na daňovém subjektu, aby prokázal splnění obou těchto podmínek; žalobci se však nezdařilo prokázat ani první z nich.

Žalobce předložil – kromě faktury vystavené dodavatelem a pokladních dokladů - též přebaly videokazet, nikoli však grafické návrhy či podklady pro tisk přebalů, jak to ve své kasační stížnosti tvrdí. Nebyl též schopen uvést nic bližšího o způsobu dopravy či o osobě, která pro dodavatele přebírala platby v hotovosti: pouze v obecných pojmech popsal způsob výroby přebalu. Z toho si správce daně ověřil pouze to, že žalobce potřebuje při své činnosti využívat grafických a tiskových služeb svých dodavatelů; nebylo tím však doloženo, že žalobci poskytla potřebné služby právě jmenovaná společnost a právě ve fakturovaném rozsahu.

Uplatňuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet z titulu konkrétního přijatého zdanitelného plnění, které je podloženo formálně bezvadným daňovým dokladem, musí také prokázat, že přijal zdanitelné plnění přesně v rozsahu a v podobě, jaká je na daňovém dokladu označena. Je žalobcovým právem jednat se svými obchodními partnery neformálně, nevyžadovat od nich žádné podklady a neuschovávat si je pro případné další použití; musí si však být vědom toho, že v případném daňovém řízení se pak může ocitnout v důkazní nouzi.

Žalobce namítá, že k jeho tíži nemůže být přičten fakt, že dodavatel neposkytl správci daně žádnou součinnost, a že obecně neuspokojivá důkazní situace na straně dodavatele nemůže jít k jeho tíži; to však není přesné. Pokud by žalobce na své straně prokázal vše, co od něj správce daně žádal a co by obvykle při své obchodní činnosti také měl být schopen doložit (podkladové materiály poskytnuté dodavateli, grafické návrhy dodavatele), nemusel by správce daně již zkoumat okolnosti na straně dodavatele. Jestliže však žalobce nepřesvědčil správce daně

o tom, že plnění, z nichž uplatňuje nadměrný odpočet, jsou také fakticky podložena, zaměřil se správce daně právem na činnost toho subjektu, který dané plnění poskytl. Pokud pak i toto zkoumání přineslo jen pochybnosti, nemohlo to vést správce daně k jinému závěru, než že žalobce svá tvrzení neprokázal. Lze to vyjádřit i tak, že věrohodná, soudržná a doložená tvrzení daňového subjektu, jehož daňová povinnost je přezkoumávána, nemohou být zpochybněna okolnostmi na straně jeho obchodního partnera; pochybná tvrzení daňového subjektu však mohou být dále podlomena zjištěními o druhé straně obchodního vztahu. Žalobce se dovolává principu důvěry mezi obchodními partnery; nemůže však od správce daně žádat, aby tutéž bezmeznou důvěru, která si nežádá ověřování a prokazování, choval vůči daňovým subjektům i správce daně v daňovém řízení. V daňovém řízení totiž tíží daňový subjekt nejen břemeno tvrzení, ale též břemeno důkazní, a to žalobce neunesl.

Ve vztahu k plněním poskytnutým společností CINEMATON CZ s. r. o. je tedy odůvodněn závěr, že žalobce neprokázal první ze dvou podmínek uplatnění nároku na odpočet – přijetí zdanitelného plnění (tj. to, že tato společnost pro něj skutečně zhotovovala grafické návrhy a podklady pro tisk a zajišťovala tisk přebalů, a v jakém rozsahu se tak stalo).

Důvodná není ani kasační námitka vztahující se k dani na výstupu a k rozdílně účtovaným sazbám daně. Žalobce zaměňuje tvrzení za důkazní prostředek, když uvádí, že tvrzení ve správním řízení je důkazem, pokud není vyvráceno. Tato konstrukce je zcela chybná: tvrzení samo o sobě totiž nic neprokazuje, a naopak musí být prokázáno. Prokázat vlastní tvrzení je přitom povinností daňového subjektu, který v daňovém řízení nese důkazní břemeno (srov. § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – dále jen „daňový řád“). V projednávané věci tedy nestačilo, pokud žalobce tvrdil, že jakýkoli výskyt slova „*monopol*“ na faktuře značí půjčení kazet do videopůjčovny, a zakládá tedy nárok na uplatnění snížené sazby daně; ani případné shodné vyjádření jiných obchodníků, jehož se žalobce domáhal, by k takovému paušálnímu závěru nemohlo vést. Jak poznamenal Městský soud v Praze, v případech, kde chyběla písemná smlouva o převodu a využití práv, bylo slovo „*monopol*“ uvedeno jen u některých titulů a u jiných nikoli, a to i v rámci jedné faktury; nebylo tak jisté, jaký právní úkon byl na faktuře zachycen, a nebylo z toho možno cokoli dovozovat v žalobcův prospěch. Nelze přijmout ani žalobcovu myšlenku, podle níž je v podobných případech třeba postupovat „analogicky“, tedy z hlediska pravděpodobnosti dospět k závěru, že pokud něco platí o mnoha prvcích množiny (tj. o šedesáti šesti případech, v nichž žalobce doložil písemnou smlouvu o převodu a využití práv), platí to i o množině jako celku. Takový postup by zcela popíral zásady dokazování v daňovém řízení a již výše zmíněné důkazní břemeno daňového subjektu. Správce daně si výzvou vůči žalobci ověřil, že skutečně k mnoha obchodním případům neexistovaly písemné smlouvy, které by objasňovaly povahu daného obchodního vztahu. Tím vyvrátil správnost žalobcových účetních záznamů ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, a bylo na žalobci, aby zase on vyvrátil tuto pochybnost; to se však nestalo.

Neobstojí ani žalobcova námitka, podle níž soud nenařídil jednání a neprovedl potřebné dokazování, ačkoli žalobce nedal souhlas k rozhodování bez nařízení jednání; toto tvrzení totiž není pravdivé. Žalobce již v žalobě ze dne 20. 1. 2005 výslovně uvedl, že souhlasí s tím, aby soud rozhodl bez nařízení jednání, bude-li mu umožněno reagovat písemně na vyjádření žalovaného k žalobě. (Vyjádření žalovaného obdržel žalobcův zástupce dne 10. 5. 2005, nijak na ně však nereagoval.) Především ale soud sám vyzval účastníky řízení přípisem ze dne 24. 2. 2005, aby se vyjádřili k eventuálnímu rozhodování bez nařízení jednání; poučil je též ve smyslu § 51 s. ř. s. o tom, že pokud se nevyjádří do dvou týdnů od doručení výzvy, uplatní se nevyvratitelná domněnka, že souhlas byl udělen. Tento přípis byl žalobcovu

zástupci doručen dne 2. 3. 2005 a zůstal bez reakce; byly tedy splněny všechny zákonné předpoklady pro to, aby soud rozhodl bez jednání, a tak se i stalo.

Otázky vztahující se ke kontrole skladu a doměření daně za neprokázané poskytování reklamních předmětů nebyly – jak na to upozornil žalovaný – předmětem řízení v této věci; Nejvyšší správní soud se proto touto námitkou nezabýval.

Soud konečně nevyhověl žalobcově návrhu na spojení všech žalobcových věcí u něj vedených a provedení důkazu označeným trestním spisem. Ačkoli všechny žalobcovy věci spolu více či méně souvisejí, obsahem každé z nich je několik navzájem odlišných zdanitelných plnění, která někdy zasahují do více zdaňovacích období, jindy nikoli; pojednávat o všech těchto jednotlivých případech v jediném rozhodnutí nepovažuje soud za účelné.

Provádět důkaz trestním spisem pak soud považoval za nadbytečné. Z toho, že vůči žalobci bylo zastaveno trestní stíhání, nelze dovozovat - jak se žalobce domnívá - že prokazatelně neporušil daňové předpisy z pohledu daňového řízení. To, že trestní stíhání bylo zastaveno, a že tedy orgány činné v trestním řízení nebudou dále zkoumat, zda žalobce poškodil hodnoty chráněné trestním právem, ještě naprosto neznamená, že též dostal všem svým povinnostem v daňovém řízení. Nebyl-li žalobci uznán uplatněný nárok na nadměrný odpočet a byla-li mu doměřena daň, není to důsledkem toho, že žalobce jednal podvodně ve snaze získat pro sebe finanční prospěch, jak jej z toho vinil státní zástupce; nýbrž následkem prosté skutečnosti, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno. Tento závěr pak nemá s výsledkem řízení před orgány činnými v trestním řízení nic společného.

Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 17. ledna 2008

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu