



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, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2004, č. j. FŘ – 9597/13/04, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2007, č. j. 9 Ca 18/2005 - 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 12. 2003, č. j. 106177/03/007912/7396, stanovil Finanční úřad pro Prahu 7 žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2001 ve výši 31 039 Kč. Výměr byl vydán po provedení daňové kontroly, při níž správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet v případě fakturace zdanitelného plnění (distribuce reklamních letáků) poskytnutého společností INTERSPEX, s. r. o.; žalobce totiž nedoložil, že přijal plnění od této společnosti ve fakturovaném rozsahu. Podobně správce daně žalobci neuznal částku zaplacenou této společností za pronájem reklamní plochy na jejích webových stránkách v období říjen 2000 – březen 2001. Nárok na odpočet správce daně neshledal ani u několika plnění poskytnutých společností CINEMATON CZ s. r. o. (projekt on-line obchodu; grafické návrhy a příprava podkladů pro tisk přebalů na videokazetách; tisk propagačních materiálů): žalobce nepředložil při kontrole žádné relevantní doklady prokazující tato 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 %).

Odvolání proti tomuto výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 11. 2004.

Žalobu, již žalobce napadl rozhodnutí o odvolání, zamítl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 3. 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 INTERSPEX, s. r. o. – neobjasnil totiž nepoměr mezi počtem letáků, které měl k dispozici, a počtem letáků údajně distribuovaných, navzdory svědecké výpovědi jednatele společnosti Ing. V.; krom toho faktury subdodavatelů zmíněné společnosti byly fiktivní. V případě pronájmu reklamní plochy na webových stránkách nevyvětlil žalobce časové nesrovnalosti ve vztahu k tvrzené době inzerce. Faktura vystavená společností CINEMATON CZ s. r. o. za vypracování projektu on-line obchodu byla zcela obecná a žalobce nebyl s to podrobněji objasnit obsah a rozsah této služby. Co se pak týče grafických a tiskových služeb údajně poskytnutých touto společností, správce daně nezpochybnil, že žalobce obecně tento typ služeb při své činnosti využívá; nebylo však doloženo, že mu potřebné služby poskytla právě jmenovaná společnost a 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 INTERSPEX, s. r. o., bylo prokázáno, neboť to potvrdil jednatel společnosti. Správní orgány i soud dovozují z nedostatků na straně tohoto distributora nedostatky na straně žalobce; to však není možné. Ačkoli faktury mezi distributorem a subdodavatelem jsou fiktivní, nebylo prokázáno, že totéž platí i o fakturách vystavených dodavatelem pro žalobce. Žalobce prokázal, že letáky byly vytvořeny, dodány žalobci a následně distribuovány v souladu s předloženými smlouvami a fakturami. Jediná disproporce spočívala v tom, že podle správce převzal žalobce od výrobce méně letáků, než jich potom dodavatel distribuoval. Žalobce však předložil jak faktury od výrobce (2300 ks letáků od L. L. a dotisk provedený společností CINEMATON CZ s. r. o.), tak faktury od distributora, z nichž bylo zřejmé, o jaké letáky šlo a kde přesně byly distribuovány. Nepoměr v počtech byl způsoben tím, že označení na fakturách bylo obecné (nemohl zde totiž být uveden erotický název) a žalobce jen těžko určil, která faktura patřila ke kterým letákům; mnoho letáků navíc v zájmu úspory pořídil přidružením k jiné zakázce. To, jak distributor s předanými letáky naložil, byla jeho věc, a pochybnosti o vztahu mezi distributorem a jeho subdodavatelem nemohou mít žádný vliv na žalobcovu daňovou povinnost. Správce daně se sám přesvědčil o velkých zásobách letáků v žalobcově skladu, byla mu předložena potvrzení od klientů, kteří letáky obdrželi, a distribuci letáků potvrdil i jednatel distributora; to vše prokazuje žalobcova tvrzení. Požadavky zákona o dani z přidané hodnoty by byly naplněny, i kdyby distributor naložil s letáky v rozporu se smlouvou; podstatné je, že dílo bylo fakturováno a zapláceno. Plnění spočívající v poskytnutí reklamní plochy na webových stránkách žalobce rovněž nemohl prokázat jinými prostředky než těmi, které předložil.

Ve vztahu k plnění od společnosti CINEMATON CZ s. r. o. žalobce namítl, že předmětem plnění nebyla realizace on-line obchodu, nýbrž výroba internetové stránky a tvorba

koncepte tohoto obchodu. Z toho, že žalobce nakonec od projektu on-line obchodu upustil, nelze dovozovat, že jeho nárok na odpočet byl neoprávněný.

Dále žalobce setrval na svém přesvědčení, že ohledně faktur s vyznačeným údajem „*monopol*“ prokázal, že povahou plnění bylo půjčování kazet, nikoli jejich prodej. 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. Žalobce poukázal na to, že soud nenařídil jednání a neprovedl potřebné dokazování, ačkoli žalobce nedal souhlas k rozhodnutí věci bez jednání.

Konečně rozhodující orgány nesprávně pracovaly s ceníkovou cenou videokazet, nikoli s cenou, za niž žalobce videokazety skutečně půjčoval. Žalobce popsal způsob tvorby ceny kazety určené k propagaci a zdůraznil, že nikdy nerozdával hotové filmy, ale pouze krátkometrážní upoutávky. Pracovníci správce daně sice provedli kontrolu v žalobcově skladu, ale na tyto propagační upoutávky se nezeptali; přitom jejich existenci by bylo možno doložit i svědecky. V důsledku tohoto pochybení nemohl správce daně učinit správné závěry o počtu kazet prodaných a kazet sice neprodaných, ale rozdaných.

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 k okolnostem na straně distributora letáků muselo být přihlédnuto, protože nebyly ve shodě s žalobcovými tvrzeními; žalobce krom toho neprokázal, že disponoval potřebným množstvím letáků. Nesprávná je pak i žalobcova domněnka, že existence zdanitelného plnění je zřejmá již z fakturace a zaplacení díla: zdanitelné plnění naopak musí být podloženo konkrétní a prokázanou činností. 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. 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. Námitka vztahující se ke stanovení ceny videokazet konečně není na místě, neboť v tomto řízení se správce daně danou otázkou nezabýval. 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 INTERSPEX, s. r. o., která pro něj distribuovala letáky; 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 skutečně 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 obecně formulovanou smlouvu o provedení prací se společností INTERSPEX, s. r. o., a fakturu, podle níž této společnosti zaplatil za distribuci 5250 ks letáků provedenou v únoru 2001. V řízení vyšlo najevo, že letáky dodal distributorovi sám žalobce; ten však nebyl schopen doložit, kdy a od koho nabyl letáky v takovém množství, aby v únoru 2001 mohly být distribuovány. Distributor vystavil fakturu již v únoru, kdežto společnost CINEMATON CZ s. r. o. jako tvrzený dodavatel letáků je vytiskla až v březnu. (Faktura vystavená L. L., o níž se žalobce rovněž zmiňuje, se vztahovala k plnění poskytnutému již 26. 11. 1998, ovšem jejím předmětem nebyl tisk letáku A4 „AKCE“, nýbrž tisk letáku A3 „Nabídka titulů“. Krom toho žalobce dokládal tuto fakturu již jako důkaz nabytí letáků distribuovaných ve III. čtvrtletí roku 1999; jak v tomto, tak v nyní projednávaném zdaňovacím období přitom počet distribuovaných letáků převyšoval počet letáků vytisknutých L. L., a toto tvrzení tedy nemůže obstát.) Žalobce považuje za dostačující, že pro něj společnost CINEMATON CZ s. r. o. vytiskla určité množství letáků, což mu pak také vyfakturovala; to, kdy přesně se tak stalo, má za nepodstatné. Tak tomu ovšem není: uplatňuje-li žalobce 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, v podobě a v čase, jaký je na daňovém dokladu označen. Je žalobcovým právem netrvat na vystavení faktury při přijetí zdanitelného plnění, přijímat i vydávat faktury obecně označené, z nichž není jednoznačně zřejmý předmět plnění, jakož i sdružovat své jednotlivé požadavky do větších objednávek, je-li to pro něj finančně výhodnější; musí si však být vědom toho, že v případném daňovém řízení se pak může ocitnout v důkazní nouzi.

Pochybnosti tedy vyvolává již žalobcovo tvrzení o tom, že disponoval potřebným množstvím letáků; tvrzení o tom, že tyto letáky také předal distributorovi, je pak oslabeno již v zárodku. Distributor rozšiřoval letáky podle tvrzení svého jednatele Ing. V. jednak sám, jednak s pomocí subdodavatelů. Jedinou skutečností, která toto tvrzení podporovala, byla prohlášení asi deseti osob, které daný leták obdržely. Naproti tomu listinné doklady o provedené distribuci letáků nnesvědčily: všechny faktury, které distributorovi údajně vystavili jeho subdodavatelé, se ukázaly být fiktivními. Žalobce namítá, že nedostatky u jeho dodavatele nemohou 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 (nabytí takového množství letáků, jaké později předal distributorovi, označení konkrétních míst distribuce, seznam osob, kterým měly být letáky rozdávány), nemusel by správce daně již zkoumat okolnosti na straně distributora. 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, zvláště u činnosti, jejíž řádné provedení nelze dost dobře ověřit; 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.

Konečně je třeba dodat, že zásoby letáků, které má třeba žalobce dosud k dispozici, nesvědčí nutně o tom, že v rozhodné době disponoval potřebným množstvím letáků a že toto množství také předal k distribuci. Žalobci rovněž nebylo vytýkáno, že již nemá k dispozici letáky určené k distribuci a distribuované – to by vskutku bylo absurdní – ale že není schopen prokázat, jak takové množství nabyt. Ve vztahu k distribuci letáků je tedy odůvodněn závěr, že žalobce neprokázal první ze dvou podmínek uplatnění nároku na odpočet – přijetí zdanitelného plnění (tj. to, že k distribuci skutečně došlo, jakým způsobem a v jakém rozsahu se tak stalo).

Ke zpochybňované reklamě na webových stránkách společnosti INTERSPEX, s. r. o., žalobce uvedl pouze tolik, že předložil k prokázání svých tvrzení vše, co se předložit dalo. Volba důkazních prostředků k prokázání vlastních tvrzení je jistě na daňovém subjektu; pokud pak tyto prostředky nejsou způsobilé k prokázání tvrzených skutečností, nese daňový subjekt následky své volby. Nejvyšší správní soud stejně jako dosud rozhodující orgány má za to, že důkazem o provozování webové reklamy není potvrzení o existenci dané domény, podle něž byla doména registrována až tři měsíce poté, co tu žalobce podle vlastního tvrzení umístil svou reklamu. Stejně tak nemůže být důkazem pouhé prohlášení několika osob, které si údajně objednaly kazety z nabídky na internetu, pokud žalobce není schopen doložit, že těmto osobám vydal fakturu a skutečně prodal zboží, což bylo cílem této reklamy.

K projektu on-line obchodu, za nějž žalobce zaplatil společnosti CINEMATON CZ s. r. o., žalobce upozornil, že nešlo o realizaci obchodu, nýbrž pouze o tvorbu koncepce a webové prezentace. Správce daně se podle všeho ale nedomníval, že mělo jít o obchod již funkční: zjišťoval pouze to, zda je žalobce s to doložit smlouvu s dodavatelem projektu, existenci nějakých návrhů, grafických podkladů či případných výstupů z počáteční verze projektu, nebo vysvětlit podrobnější okolnosti obchodního styku s dodavatelem. Nic takového žalobce nedoložil; pokud pak namítá, že nemůže nést daňové důsledky toho, že z projektu nakonec sešlo, a žalobce jej tedy nepoužil při podnikání, je třeba uvést, že neprokázal již prvou podmínku uplatnění nadměrného odpočtu – tedy že plnění přijal; prokazovat, že je použil při podnikání, by tedy vůbec bylo nesmyslné.

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,

kteří 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 žalobcová 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.

Co se týče namítané ceny videokazet rozdávaných k propagaci, ta nebyla – jak na to upozornil žalovaný – předmětem řízení v této věci; Nejvyšší správní soud se proto 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 9. ledna 2008

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu