



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 – 9596/13/04, o dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2007, č. j. 9 Ca 20/2005 - 33,

**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. 106171/03/007912/7396, stanovil Finanční úřad pro Prahu 7 žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2000 ve výši 78 618 Kč. Výměr byl vydán po provedení daňové kontroly, při níž správce daně shledal, že je třeba doměřit žalobci daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění od společnosti INTERSPEX, s. r. o., protože žalobce neprokázal, že ke zdanitelnému plnění (distribuci reklamních materiálů) skutečně došlo. Žalobce rovněž neprokázal, že přijal zdanitelné plnění od společnosti CINEMATON CZ s. r. o. ve formě návrhu na zpracování webových stránek. Správce daně dále nepřiznal žalobci nárok na nadměrný odpočet uplatňovaný na základě faktury, kterou tato společnost vystavila v době, kdy nebyla plátcem daně z přidané hodnoty. Co se týče daně na výstupu, správce daně zjistil, že žalobce 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 %).

Kromě toho správce daně dospěl k závěru, že žalobce bezplatně rozdával videokazety s nahrávkami filmů jako vzorky; šlo přitom o zdanitelné plnění, z nějž žalobce neodvedl daň na výstupu, ač tak měl učinit.

Žalobcovo odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu 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. 4. 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. Ztotožnil se s finančními orgány v tom, že žalobce neprokázal přijetí plnění ani od společnosti INTERSPEX, s. r. o., ani od společnosti CINEMATON CZ s. r. o.; rovněž závěr o tom, žalobce nemohl získat nadměrný odpočet, pokud příslušný daňový doklad byl vystaven neplátcem daně, byl podle soudu řádně podložen. Stejně jako žalovaný pak soud dospěl k závěru, že 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. Žalobce rovněž neprokázal svá tvrzení o tom, že sporných 805 ks videokazet obsahovalo pouze krátkou propagační nahrávku a že je žalobce poskytl bezúplatně jako reklamní předmět.

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 subdodavateli 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 subdodavateli 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.

K plnění od společnosti CINEMATON CZ s. r. o. spočívající v návrhu na zpracování webových stránek žalobce uvedl, že pochybnosti správce daně jsou vykonstruované; průběh obchodního případu byl dostatečně doložen výpovědí pana B. na Policii ČR. Internetové stránky zanikají okamžitě, jakmile daná obchodní aktivita končí; jde o dočasnou záležitost, kterou lze prokázat jedině výstupy z počítače (vytištěnými obrázky) a svědectvím. Skutečnost, že po pěti letech od jejich zániku nelze stránky na internetu najít, nesevčí o tom, že stránky nikdy neexistovaly. Pokud jde o fakturu vystavenou jmenovanou společností v období, kdy nebyla plátcem daně z přidané hodnoty, zdůraznil žalobce, že byl uveden v omyl; postižen by tedy měl být nikoli on, nýbrž dodavatel, který jej v omyl uvedl. Žalobce nemohl předpokládat, že k takové

situaci dojde, protože společnost byla plátcem nepřetržitě od roku 1996, jen v roce 2000 na několik měsíců plátcem být přestala. Navíc žalobce nebude moci uplatnit své právo ani u obecného soudu, neboť je již zřejmě promlčeno.

Ve vztahu k dani na výstupu žalobce namítl, že nebylo provedeno 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 partneri. 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.

Rozhodující orgány dále nesprávně pracovaly s ceníkovou cenou videokazet (nejvyšší ceníková cena činila 230 Kč), nikoli s cenou, za niž žalobce videokazety skutečně půjčoval. Žalobce popsal způsob tvorby ceny kazety určené k propagaci: i bez marže dealera by cena takové kazety činila maximálně 184 Kč. Žalobce 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. Kontrola skladu nebyla provedena důkladně – zjištěn byl pouze počet kazet, nikoli jejich obsah. Správce daně nerozlišoval kazety prázdné, kazety natočené filmem a kazety reklamní (natočené jako upoutávky). Samotné trvání kontroly (od 8 do 11 hodin) dokládá, že 20 000 ks kazet nebylo zkontrolováno kus po kusu; správce daně tak nemohl učinit správné závěry o počtu kazet prodaných a kazet sice neprodaných, ale rozdaných. To, že kazety byly rozdávány jako propagační materiál, by přitom bylo možno zjistit i dotazy u žalobcových obchodních partnerů. Laxní přístup pracovníků správce daně byl podle žalobce způsoben tím, že předmětem jeho obchodování jsou kazety „*lečtivého obsahu*“. Kdyby žalobce obchodoval pouze s kazetami s kreslenými pohádkami, byly by zřejmě rozhodující orgány vstřícnější a alespoň by se snažily dodržet procesní zásady.

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 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.

K poskytnutí návrhu na zpracování webových stránek od společnosti CINEMATON CZ s. r. o. žalovaný poukázal na to, že jednatel společnosti sice přislíbil správci daně předložit potřebné doklady, svému slibu však nedostal; bylo tedy pouze na žalobci, aby toto plnění prokázal. Co se týče faktury vystavené neplátcem, tato námitka nebyla obsahem žaloby; obecně vzato však ani skutečnost, že žalobce byl uveden v omyl, mu nezakládá nárok na odpočet. Žalobce si ostatně mohl registraci dodavatele kdykoli ověřit na internetu.

U faktur týkajících se obchodování s videokazetami žalobce podle žalovaného neprokázal, že by v jím tvrzených případech šlo pouze o postoupení práv, a nikoli o prodej – uvedení slova „*monopol*“ není důkazem. Co se týče ceny videokazet, žalobce byl opakovaně vyzván k jejímu doložení; správce daně ostatně vycházel z ceny, kterou uvedl sám žalobce, přičemž tvrzení o ceně nepřekračující 200 Kč nebylo prokázáno. Žalobce byl rovněž vyzván k předložení skladové evidence, z níž by byl zřejmý počet kazet jednotlivých druhů; to, že žalobce takovou evidenci nevedl, jde k jeho tíži. To lze vztáhnout i na žalobcovy námitky ke způsobu provádění kontroly ve skladu: bylo především povinností žalobce prokázat svá tvrzení o počtu nakoupených videokazet a jejich použití. Správce daně sice musí dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejpřesněji; přesto však není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Kasační stížnost by proto měla být zamítnuta.

Kasační stížnost je částečně nepřijatelná; ve zbytku pak není důvodná.

Žalobce v kasační stížnosti namítl, že nemůže nést odpovědnost za přijetí faktury vystavené subjektem, který v dané době nebyl plátcem daně z přidané hodnoty; tuto námitku však neuplatnil v žalobě. Jde tedy o nový důvod ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., a kasační stížnost je v této části nepřijatelná.

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) může daňový subjekt – plátec 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 obecně formulovanou smlouvu o provedení prací se společností INTERSPEX, s. r. o., a fakturu, podle níž této společnosti zaplatil za distribuci 2250 ks letáků. 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 mohly být distribuovány ve IV. čtvrtletí roku 2000. Žalobce považuje za dostačující, že prokázal vytvoření a předání určitého množství letáků; to, že jejich počet a datum jejich dodání nebyly postaveny najisto, má jen za nepodstatnou vadu. Tak tomu ovšem není: uplatňuje-li žalobce nárok na nadměrný odpočet ve zcela určité výši, musí také prokázat, že přijal zdanitelné plnění přesně v tom rozsahu a čase, jaký tvrdí. Je žalobcovým právem 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 vyvolává již žalobcovo tvrzení o tom, že v daném zdaňovacím období měl k dispozici potřebné množství letáků. Žalobce tvrdí, že letáky mu dodali L. L. a společnost CINEMATON CZ s. r. o. Předmětem faktury vystavené L. L. dne 26. 11. 1998 však nebyl tisk letáku „dl“, o nějž šlo v tomto případě, nýbrž tisk letáku A3 „Nabídka titulů“. Krom toho žalobce dokládal tuto fakturu již jako důkaz nabytí letáků distribuovaných ve III. čtvrtletí roku 1999 a v I. čtvrtletí roku 2001. Z faktury vystavené společností CINEMATON CZ s. r. o., již se žalobce rovněž dovolává, pak plyne, že tato společnost jako tvrzený dodavatel letáků je vytiskla až v březnu 2001, takže stěží mohly být distribuovány o čtvrtletí dříve.

Neprokázano zůstalo i tvrzení o tom, že žalobce předal letáky v potřebném množství distributorovi. Distributor rozšiřoval letáky podle tvrzení svého jednatele Ing. Vinaře jednak sám, jednak s pomocí subdodavatelů. Jedinou skutečností, která toto tvrzení podporovala, byla prohlášení tří 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, nnesvědčí 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).

Stejně tak žalobce nedoložil, že mu společnost CINEMATON CZ s. r. o. dodala návrh na zpracování webových stránek: samotná smlouva mezi dodavatelem a odběratelem a daňový doklad totiž nejsou s to prokázat průběh obchodního případu. To, že již zaniklou webovou stránku si nelze na internetu prohlédnout, je jasné; není zřejmé, proč to žalobce tak zdůrazňuje, jelikož správce daně se žádného takového důkazu nedomáhal. Tím, co správce daně požadoval, byly grafické návrhy, které by v případě takového typu plnění měly být pravidelným výstupem. Takové návrhy žalobce neměl k dispozici, a vytištěné obrázky nijak nnesvědčí o tom, že byly vytvořeny právě označeným dodavatelem. Samotný dodavatel se k věci nijak nevyjádřil, a ani tento nárok na nadměrný odpočet tak nemohl být uznán.

Žalobci nelze přisvědčit ani v námitce vztahující se k rozdílně účtovaným sazbám daně při distribuci videokazet. 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. 6. 2005, nijak na ně však nereagoval.) Především ale soud sám vyzval účastníky řízení přípisem ze dne 19. 7. 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 1. 8. 2005 a zůstal bez reakce; byly tedy splněny všechny zákonné předpoklady pro to, aby soud rozhodl bez jednání, a tak se i stalo.

Dále žalobce zpochybňoval způsob stanovení ceny 805 ks videokazet, jejichž bezplatnou distribuci posoudil správce daně jako zdanitelné plnění, a způsob provedení kontroly ve skladu; ani tyto jeho námitky nejsou důvodné. Je třeba zdůraznit, že povinnost správce daně zjistit co nejlépe rozhodné skutečnosti svědčící ve prospěch daňového subjektu se může uplatnit jen v té míře, v jaké je daňový subjekt schopen a ochoten plnit svou povinnost prokazovat vlastní tvrzení a poskytovat správci daně součinnost. Žalobce správci daně vytýká, že nebyl dost důkladný, nekladl mu dost otázek, nevyzýval jej k větší aktivitě; svou nedostatečnou aktivitu však může žalobce vyčítat jen sám sobě, neboť je především v jeho zájmu snášet důkazy pro svá tvrzení. Žádné opomenutí procesních pravidel ze strany správce daně přitom soud neshledal. Když správce daně vyzval žalobce k doložení inventurního soupisu stavu zásob vždy ke konci kalendářního roku, sdělil mu žalobce, že určité množství kazet neprodal; na některé z těchto neprodaných kazet, které nebyly dostatečně kvalitní, však natočil krátké upoutávky a kazety použil k propagaci. Toto své tvrzení nebyl žalobce schopen nijak prokázat. V kasační stížnosti sice poukázal na to, že si správce daně mohl toto tvrzení ověřit

u jeho obchodních partnerů, ovšem v daňovém řízení takový důkaz nenavrhol. Správní soud může rovněž provádět dokazování a na jeho základě ustavit skutkový stav odlišný od skutkového stavu zjištěného ve správním řízení; tato zásada se však neuplatní tam, kde žalobce v řízení před správním orgánem nese důkazní břemeno a v důsledku vlastní nečinnosti či důkazní nouze je neunes.

Ve vztahu ke stavu svých zásob navrhl žalobce správci daně jediný důkazní prostředek, a sice ohledání ve svém skladu videokazet. Svou povinnost spolupráce se správcem daně (§ 2 odst. 9 daňového řádu) však nenaplnil, pokud nechal pracovníky správce daně bez bližší instruktaže ohledávat 20 000 ks videokazet a rovnou jim nepředložil kazety, o které šlo – tedy kazety nahrané pouze částmi filmů a sloužící k propagaci. Těžko potom může správci daně vytýkat – ačkoli jde zřejmě o vážně míněnou námitku – že jeho pracovníci si neprohlédli 20 000 ks kazet kus po kusu a zdrželi se ve skladu pouze několik hodin. Žalobce naznačuje, že neprokázal svá tvrzení jen proto, že se jej pracovníci správce daně při provádění kontroly ve skladu výslovně nezeptali na propagační videokazety; předložit tyto videokazety však žalobce měl a mohl i tehdy, pokud nebyl výslovně tázán (správce daně ostatně dostatečně vyjádřil své požadavky vůči žalobci ve svých písemných výzvách). Krom toho celkový žalobcův přístup ke kontrole skladu nenavědčuje tomu, že tyto kazety skutečně měl k dispozici a jen je nehodlal pracovníkům správce daně ukázat do chvíle, než jej o to sami požádají (jako by jim tím prokazoval nějaké dobrodiní).

Pokud tedy existence zvláštních, k propagaci určených a méně hodnotných kazet s krátkometrážní nahrávkou zůstala jen v rovině žalobcova tvrzení, nezbylo správci daně než považovat všechny kazety, na které žalobce údajně natočil pouze upoutávku a které pak rozdal, za „plnohodnotné“, tedy za kazety natočené filmem, s jakými žalobce běžně obchodoval. Jelikož žalobcem uváděná běžná cena kazety s filmem přesahovala 200 Kč, nebylo bezúplatné poskytování kazet coby propagačních předmětů vyňato z množiny zdanitelných plnění: tak tomu totiž bylo jen u takových propagačních předmětů, jejichž vstupní cena bez daně nepřesahovala 200 Kč [§ 8 písm. c) zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 322/2003 Sb.]. Běžnou prodejní cenu přitom správce daně stanovil na základě dotazu u žalobce: žalobce sám uvedl, že běžně prodával kazety s filmem za jednotkovou cenu 230 Kč bez DPH, a správce daně tedy důvodně z této částky vycházel. Kalkulace ceny, kterou žalobce zahrnul do kasační stížnosti, je tedy v tomto ohledu zbytečná, neboť popírá předchozí žalobcovo sdělení.

Ani „*lechtivý obsah*“ žalobcových videokazet nesvedl správce daně z cesty řádného daňového procesu. Není ostatně zřejmé, co přesně vede žalobce k tomuto obvinění a k domněnce, že kdyby předmětem jeho obchodu byly nahrávky kreslených pohádek, dopadl by ve stejné procesní situaci lépe. To, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, je objektivním výsledkem řízení, naprosto nesouvisejícím s předmětem jeho činnosti. Doměření daně z tohoto důvodu nepřamení z toho, že by snad správce daně považoval žalobce za nemravného člověka, ani neznamená, že žalobce je nepoctivý a nemluví pravdu: je to jen prostým důsledkem toho, že žalobce neprokázal svá tvrzení, byť i pravdivá.

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 23. ledna 2008

JUDr. Marie Žišková  
předsedkyně senátu