



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 11. 11. 2004, č. j. FŘ – 9592/13/04, 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 24/2005 - 31,

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 3. 12. 2003, č. j. 105846/03/007912/7396, stanovil Finanční úřad pro Prahu 7 žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 1999 ve výši 73 826 Kč. Výměr byl vydán po provedení daňové kontroly, při níž správce daně shledal, že je třeba doměřit žalobci 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 %). 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. 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 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 1451 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 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 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.

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 „*lechtivého 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 uvedl, že u faktur týkajících se obchodování s videokazetami žalobce 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 vyzýván 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 nejuplněji; 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 není důvodná.

Žalobci nelze přisvědčit 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. 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.

Dále žalobce zpochybňoval způsob stanovení ceny 1451 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 nejuplněji 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 nenavrhoval. 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 neunese.

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 nenasvědčuje 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 rozdál, 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 [§ 7 odst. 5 písm. c) zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v daném zdaňovací období, tedy před novelizací provedenou zákonem č. 17/2000 Sb. k 1. 4. 2000; krajský soud nepřesně odkázal na § 8 písm. c) tohoto zákona, ten však toto pravidlo obsahoval až po zmíněné novelizaci]. Běžnou prodejní cenu

přítom 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 nepramení z toho, že by snad správce daně považoval žalobce za nemravného člověka, ani neznamena, 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 neznamena, 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 **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. ledna 2008

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu