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 Praha 1, Štěpánská 28, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2004, č. j. FŘ – 9598/13/04, 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 21/2005 - 25,

takto:

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.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 12. 2003, č. j. 106234/03/007912/7396, stanovil Finanční úřad pro Prahu 7 žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2001 ve výši 16 719 Kč. Výměr byl vydán po provedení daňové kontroly, při níž správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet ve výši částek zaplacených společnosti CINEMATON CZ s. r. o. za několik plnění (grafické návrhy a příprava podkladů pro tisk přebalů na videokazetách; zajištění tisku přebalů): žalobce totiž nepředložil při kontrole žádné relevantní doklady prokazující tato plnění a jmenovaná společnost rovněž nebyla schopna žalobcova tvrzení dosvědčit. Žalobce rovněž neprokázal, že mu společnost AF BKK, s. r. o., dodala reklamní materiál – veletržní noviny v množství, které bylo fakturováno a zaplaceno. 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 %).

K žalobcovu odvolání byl tento dodatečný platební výměr změněn rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 11. 2004, ke změně dodatečně vyměřené daně však nedošlo.

Žalobu, jíž 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. 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 kromě faktur předložil přebaly na videokazety údajně dodané touto společností; tím však neprokázal, že přebaly pocházejí právě od jmenované společnosti a že je nabyl 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. Ve vztahu k plnění od společnosti AF BKK, s. r. o., žalobce namítl, že sloučil zakázky, aby zákazníkovi ušetřil peníze, a letáků bylo vytištěno o 500 ks více, než jich bylo objednáno. Proto nebyly tyto letáky fakturovány, i když byly vyrobeny a předány. Jestliže žalobce neprokázal použití 500 ks letáků, ale prokázal použití 19 500 ks letáků z téže zakázky, lze dovodit, že i oněch 500 ks letáků bylo použito stejným způsobem jako zbytek zakázky. Finanční orgány byly povinny obrátit se na Nakladatelství C. H. Beck, jemuž žalobce letáky prodal, a požádat je o vysvětlení, neučinily to však a ani soud to nenapravil. Fakt, že žalobní námitka nesměřuje proti tomuto konkrétnímu doměření daně, nic nemění na tom, že se „*nestala*“ součástí žaloby (pozn.: patrně míněno „*stala*“): v žalobě je totiž tato částka zahrnuta, a proto se soud touto otázkou správně zabýval, i když ji vyložil nesprávně.

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 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 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. Žalovaný se vyjádřil i k žalobcovu tvrzení vztahujícímu se k plnění od společnosti AF BKK, s. r. o.; především však poukázal na to, že tato námitka nebyla součástí žaloby.

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 je částečně nepřípustná; ve zbytku pak není důvodná.

Žalobce v kasační stížnosti vznesl konkrétní námitky ohledně plnění poskytnutého společností AF BKK, s. r. o.; ty byly podle něj v obecné podobě celkově vyměřené částky zahrnuty již v žalobě, a městský soud se jimi tedy zabýval důvodně. S touto argumentací však žalobce nemůže uspět. Pouhý údaj o celkové částce doměřené v daňovém řízení, který žalobce uvedl v žalobě, nedosahuje kvality žalobní námitky – natožpak aby v sobě zahrnoval hned několik žalobních námitek, které by se vztahovaly k jednotlivým neuznaným zdanitelným plněním tvořícím celkovou doměřenou částku. Právě to ale žalobce tvrdí. S trochou nadsázky se lze ptát, proč se potom žalobce v žalobě konkrétně zabýval plněními od společnosti CINEMATON CZ s. r. o., a daní na výstupu ve věci obchodování s videokazetami: v souladu s tvrzením v jeho kasační stížnosti by přece i tyto obchodní případy musely být – bez jakékoli další konkrétní zmínky o nich – zahrnuty v celkové doměřené částce označené hned v úvodu žaloby, a soud by se i těmito případy měl zabývat. Ve skutečnosti tomu tak není: údaj o doměřené částce ve výroku platebního výměru obsahuje právě tak málo právní argumentace jako například výrok „*odvolání se zamítá*“; jádrem žalobní námitky přitom musí být konkrétní právní argument, jímž má být potřen konkrétní právní argument správního orgánu. Nelze vážně tvrdit, že pokud žalobce napadne žalobou takový výrok jako celek, napadá *eo ipso* všechny argumenty a právní závěry správního orgánu zahrnuté do rozhodnutí o odvolání a soud je povinen přezkoumat toto rozhodnutí s ohledem na všechny zde obsažené právní úvahy.

Je tedy nesporné, že žaloba neobsahovala žádnou argumentaci týkající se plnění poskytnutého společností AF BKK, s. r. o. Žaloba – ostatně velmi přehledná – je ve své argumentační části rozčleněna na tři body, z nichž prvý se týká společnosti CINEMATON CZ, s. r. o., druhý obchodování s videokazetami a třetí procesního pochybení žalovaného, které spočívalo v rozhodování bez jednání s žalobcem; naopak konkrétní argumentace k obchodnímu případu společnosti AF BKK, s. r. o., chybí. Městský soud se v rozporu s žalobcovým tvrzením tímto případem nezabýval, a ani se jím zabývat nemohl, protože mu k tomu žaloba neposkytla žádný podklad. Žalobce mohl svá konkrétní skutková sdělení k tomu, jak sporný případ proběhl, i své právní námitky uvést již v žalobě, ovšem neučinil tak. Pokud se argumentace k tomuto spornému případu objevuje poprvé až v kasační stížnosti, je kasační stížnost v této části nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

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 – 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 15. 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 26. 7. 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 dostál 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