



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové, v právní věci žalobce: **SPORT SERVICE, spol. s r. o.**, se sídlem Špičák 182, Železná Ruda, zastoupený Mgr. Ing. Ladislavou Jindřichovou, advokátkou se sídlem Komenského 4, Klatovy, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 2. 2008, č. j. 57 Ca 153/2006 - 50,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 2. 2008, č. j. 57 Ca 153/2006 - 50, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Finanční úřad v Klatovech dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 7. 2005, č. j. 64599/05/133910/2351, žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince 2003 ve výši 24 347 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 10. 2006, č. j. 8915/06-1300/401087, zamítl.

Žalobce napadl toto rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Plzni, ve které rozporoval zvýšení daně o částku 10 329,20 Kč, jež odpovídala dani na výstupu z celkové hodnoty 31 celosezónních přenosných jízdének na vleky, které v prosinci 2003 vydal žalobce jakožto provozovatel lyžařského areálu. Žalobce setrval na svém tvrzení z daňového řízení, že tyto jízdénky byly vydány pro potřeby učitelům jím provozované lyžařské školy (tj. pro vnitřní potřebu žalobce), nebyly tedy vydány třetí osobě (a nebyla tudíž za ně přijata žádná úhrada) a dne 23. 12. 2003 byly skartovány, o čemž dle žalobce svědčí skartační protokol uvedeného data.

Žalobce považoval za zásadní právě to, že dle jeho tvrzení byly předmětné celosezónní jízdenky dne 23. 12. 2003 skartovány, neboť z toho vyplývá, že jízdenky musely být až do svého zániku v dispozici žalobci, a tudíž nemohly být vydány třetí osobě. Důkaz o skartaci jízdenek je dle žalobce zároveň důkazem o tom, že 31 ks celosezónních jízdenek bylo vydáno pro vnitřní potřebu žalobce a nešlo tedy o poskytnutí služby. Žalobce v této souvislosti namítá, že neakceptováním skartačního protokolu vybočil správce daně z mezí zákona, neboť požadoval po žalobci splnění takových náležitostí skartačního protokolu, které žádný zákon nestanoví. Stejně tak žalobce namítá, že nepřipojení skartovaných jízdenek ke skartovacímu protokolu bez dalšího neznamená, že skartace neproběhla; tuto skutečnost lze totiž prokázat i jinými důkazními prostředky, např. výpovědí svědků, jak učinil žalobce.

Krajský soud rozsudkem ze dne 19. 2. 2008, č. j. 57 Ca 153/2006 - 50, rozhodnutí žalovaného zrušil, přičemž své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem. Krajský soud konstatoval, že vzhledem k tomu, že zdanitelným plněním je poskytování služeb a zdanitelné plnění se považuje při poskytování služeb za uskutečněné dnem jejich poskytnutí (správní orgány dle krajského soudu učinily skutkový závěr, že žalobce za jízdenky nepřijal hotovost), je nezbytné, aby zde byly důkazy prokazující jak *existenci plnění*, které je možné označit za službu, tak důkazy prokazující, že toto plnění (tj. služba) bylo někomu daňovým subjektem *poskytnuto*. Existence plnění (celosezónní jízdenky) je v projednávané věci nesporná. Sporné je pouze, zda došlo k *poskytnutí* plnění osobě odlišné od žalobce. Krajský soud následně dospěl k závěru, že v projednávané věci důkaz o tom, že došlo k poskytnutí služby žalobcem třetí osobě, chybí.

I v případě, že by byl správný závěr žalovaného o tom, že žalobce neprokázal svoji skutkovou verzi, neměla by tato skutečnost žádný vliv na posouzení otázky, zda došlo či nedošlo k poskytnutí služby osobě *odlišné* od žalobce. Žalovaný pouze presumuje, že jízdenky mohly být dále používány třetími osobami, aniž by však zde byl jakýkoli důkaz, že k poskytnutí služby došlo. Jediným důkazem, který se dotýká osudu předmětných jízdenek, je výpověď svědka pana Vaniše, zaměstnance žalobce (vedoucího lyžařské školy, kterou provozoval žalobce), jenž vypověděl, že jízdenky byly používány instruktory lyžařské školy, kteří byli v pracovněprávním vztahu k žalobci. Tato výpověď však poskytnutí jízdenek osobám odlišným od žalobce nijak nepotvrzuje, ba naopak vyvrací. Případné neunesení důkazního břemene žalobce vyplývajícího z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) nemá v daném případě za následek prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud žalovaný chtěl stanovit daňovou povinnost dokazováním, a to za situace důkazní nouze, bylo na něm, aby prokázal, že v daném případě bylo možné stanovit daň dokazováním. V tomto rozsahu tak došlo k přenosu důkazního břemene na žalovaného, který jej však neunesl. Krajský soud uzavřel, že k tomu, aby určité plnění bylo možné označit za plnění zdanitelné, je v případě služby nutné její poskytnutí osobě odlišné od žalobce, což ze žádného provedeného důkazu nevyplývá, rozhodnutí žalovaného tak nemá oporu v provedených důkazech.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalobce

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž poukazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v první řadě poukázal na vnitřně rozpornou judikaturu krajského soudu, který rozsudkem ze dne 14. 12. 2007, č. j. 57 Ca 152/2006 - 60, rozhodl ve skutkově zcela totožné věci týkající se pouze jiné daně (daně z příjmů právnických osob; tato věc je vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 52/2008) opačně.

Za druhé, stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že má-li být z hlediska zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), předmětná služba označena za zdanitelné plnění, je nutné její poskytnutí osobě odlišné od žalobce. Podle stěžovatele tato podmínka ze žádného právního předpisu nevyplývá. Stěžovatel odkazuje na § 7 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, který stanoví, že předmětem daně jsou veškerá zdanitelná plnění za úplaty i bez úplaty včetně nepeněžitých plnění v tuzemsku, pokud tento zákon nestanoví jinak. V daném případě je zdanitelným plněním poskytování služeb při podnikání za úplatu s místem plnění v tuzemsku, když daňový subjekt běžně poskytoval ve zdaňovacím období prosinec roku 2003 službu – dopravu lyžařským vlekem – a odváděl daň z této poskytnuté služby, a to mj. i na základě částky, kterou vybral za vydané celosezónní jízdenky. Předmětem sporu bylo 31 ks celosezónních jízdenek, které daňový subjekt uvedl v jím vydaném seznamu jízdenek, avšak nedošlo u těchto jízdenek k odvedení daně na výstupu. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na to, že k uskutečnění zdanitelného plnění při poskytování služeb dochází dnem jejich poskytnutí nebo zaplacení, a to tím dnem, který nastane dříve [§ 9 odst. 1 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty]. V daném případě došlo podle stěžovatele k uskutečnění zdanitelného plnění dnem, kdy daňový subjekt ve své evidenci uvedl, že vydal celosezónní jízdenky. Tímto dnem tedy došlo ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty k poskytnutí služby, když tímto dnem daňový subjekt poskytl příjemci jízdenky právo k využívání lyžařského vleku po dobu uvedenou na dotčených jízdenkách. Z hlediska uskutečnění zdanitelného plnění není podle stěžovatele podstatné, zda takového práva je využito (příp. jak). Z toho stěžovatel dovozuje, že na uskutečnění zdanitelného plnění nemá v daném případě vliv např. počet jízd na vlek ani dny, kdy byla jízdenka skutečně využita. Ke zdanitelnému plnění dochází v případě jakéhokoli předplatného tím, že jeho příjemce má od určitého data právo služeb spojených s předplatným využít. Vlastní akt vydání jízdenky totiž zaručuje skutečné poskytnutí služby, přičemž příjemce dané služby je ve většině případů anonymní. V případě, kdy byly vydány jízdenky, které opravňují k využití lyžařských vleků v určité hodnotě a v určitém čase, byla služba poskytnuta. Pokud by byly jízdenky vydány za jiným účelem, než je poskytnutí uvedené služby, pak je třeba tuto skutečnost prokázat. To se však v daném případě žalobci nepodařilo.

Za třetí, stěžovatel nesouhlasí s tím, jakým způsobem krajský soud aplikoval rozložení důkazního břemene podle § 31 daňového řádu na projednávanou věc. Stěžovatel zejména nesouhlasí s tím, že v projednávaném případě se důkazní břemeno přeneslo na správce daně. Za situace, kdy žalobce vydal 31 ks jízdenek a neuplatnil daň na výstupu, leželo břemeno dokazování na daňovém subjektu. Pakliže žalobce uvedl, že předmětné jízdenky předal instruktorům a poté je stornoval, bylo jeho zákonnou povinností dokázat toto své tvrzení stěžovateli. Jelikož se žalobci nepodařilo prokázat toto své tvrzení a neunesl tak své důkazní břemeno, neboť správce daně vyvrátil jeho tvrzení o skartaci jízdenek a podrobně popsal důvody, pro které nelze souhlasit s vysvětlením daňového subjektu, pak nelze podle stěžovatele požadovat po správci daně, aby dokazoval tvrzení, které daňový subjekt uvedl v daňovém řízení. Stěžovatel tedy nepovažuje danou situaci za stav důkazní nouze, kdy nebylo možné stanovit daň dokazováním.

Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 26. 5. 2008 ztotožnil s krajským soudem a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. K první kasační námitce stěžovatele žalobce uvedl, že v projednávané věci bylo rozhodováno o jiné dani a podle jiného zákona, a to podle zákona o dani z přidané hodnoty. K druhé kasační námitce žalobce toliko konstatoval, že předmětem daně z přidané hodnoty je poskytnutí služby za úplatu. Ke třetí kasační námitce žalobce uvedl následující: (1) v souladu s § 31 odst. 2 daňového řádu je správce daně při dokazování povinen dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu; (2) nelze

předem vylučovat z důkazních prostředků výpovědi svědků jen na základě spekulace o obsahu jejich výpovědi (které jsou v neprospěch správce daně); (3) nelze odmítat svědecké výpovědi jen proto, že svědek její obsah nedoložil žádnými listinnými doklady; (4) pokud jde o tvrzený nepoměr (ze strany stěžovatele) mezi časovým horizontem a počtem celosezónních jízdenek na jedné straně a počtem klientů na straně druhé, žalobce poukazuje na to, že se jednalo o jízdenky celosezónní, jejichž užití a smysl vydání nelze vztahovat pouze na prosinec 2003; a (5) správce daně „neakceptoval“ skartační protokol ze dne 23. 12. 2003 jako důkaz o tom, že skutečně ke skartaci došlo, z důvodu, že tento skartační protokol neměl správcem daně vytknuté náležitosti, ačkoliv žádný zákon takové náležitosti nestanoví.

Dále žalobce ve svém vyjádření poukázal na řadu procesních pochybení, kterých se měl dopustit správce daně. Žalobce zejména tvrdí, že slyšení svědci nebyli v rozporu s § 12 daňového řádu poučení o možnosti podat proti obsahu protokolu námítky.

III.

Posouzení podmínek řízení a právní hodnocení věci

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen osobou se vzděláním vyžadovaným pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal následně napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a shledal kasační stížnost důvodnou.

III. a)

Vnitřně rozporná judikatura krajského soudu

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že judikatura krajského soudu je vnitřně rozporná. Krajský soud v Plzni totiž rozsudkem ze dne 14. 12. 2007, č. j. 57 Ca 152/2006 - 60, rozhodl ve skutkově zcela totožné věci týkající se pouze jiné daně (daně z příjmů právnických osob; tato věc je vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 52/2008) ve výsledku opačně, přičemž v obou případech se vyhnul posuzování skutkových závěrů finančních orgánů, do nichž mířily žalobní námítky, ale pokaždé z jiných důvodů. V rozsudku č. j. 57 Ca 152/2006 - 60 krajský soud dospěl k závěru, že žalobní námítky se mýjí s hlavním rozhodovacím důvodem, pro který žalovaný odvolání žalobce zamítl. V nyní přezkoumávaném rozsudku č. j. 57 Ca 153/2006 - 50 pak krajský soud dospěl k závěru, že žalobce neměl v daňovém řízení důkazní břemeno a tudíž není podstatné se zabývat otázkou, zda ho unesl, či neunesl. Tyto závěry jsou nejen vzájemně obtížně slučitelné, ale navíc v obou případech nesprávné, jak bude dále vysvětleno v tomto rozsudku a v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 52/2008, jehož předmětem je přezkum rozsudku krajského soudu č. j. 57 Ca 152/2006 - 60, a to ke kasační stížnosti žalobce.

III. b)

Uskutečnění zdanitelného plnění

Jako první je nutné posoudit právní otázku, za jakých podmínek by bylo s vydáním předmětných celosezónních jízdenek spojeno uskutečnění zdanitelného plnění a tedy i vznik povinnosti žalobce zaplatit daň na výstupu.

Zdejší soud vycházel z následující právní úpravy. Podle § 7 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty byla „*předmětem daně ... veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitého plnění v tuzemsku, pokud tento zákon nestanoví jinak*“. Tato obecná definice předmětu daně z přidané hodnoty byla v § 7 odst. 2 téhož zákona doplněna výčtem typových případů dodání zboží a poskytování služeb, která se rovněž považují za zdanitelná plnění pro účely zákona o dani z přidané hodnoty. Podle § 7 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se za zdanitelná plnění pro účely tohoto zákona považovalo také „*použití zboží, služeb, staveb a nedokončených staveb, u kterých byl uplatněn odpočet daně nebo které byly poríženy bez daně plátcem pro účely nesouvisející s jeho podnikáním, a použití plnění vytvořených vlastní činností plátce pro účely nesouvisející s jeho podnikáním*“ (důraz doplněn). Ustanovení § 7 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty pak obsahovalo negativní definici zdanitelného plnění, a to opět formou výčtu typových případů dodání zboží a poskytování služeb, která se nepovažují pro účely zákona o dani z přidané hodnoty za zdanitelná plnění.

Článek 6 odst. 2 směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) (dále jen „šestá směrnice o DPH“, která byla i v období před vstupem ČR do EU předobrazem tehdy platného zákona o dani z přidané hodnoty a která byla posléze s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí 2006/112/ES - viz níže) stanovil: „*Za poskytování služeb za protiplnění se považují:*

a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku“ (důraz doplněn).

Článek 26 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty stanoví: „*Za poskytnutí služby za úplatu se považují tato plnění:*

a) použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, pokud je daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

b) bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání“ (důraz doplněn).

Z § 7 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že předmětem daně z přidané hodnoty je poskytování služeb obecně jak za úplatu, tak i bez úplaty v tuzemsku. Pokud tedy plátce daně např. poskytuje služby a část z nich použije pro svou osobní spotřebu nebo je daruje, podléhá i tato část daní z přidané hodnoty. Krajský soud však dovodil, že žalobce je povinen odvést daň na výstupu pouze tehdy, pokud je služba poskytnuta „třetí osobě“, tj. osobě odlišné od žalobce.

Tento závěr krajského soudu není správný. Pokud by totiž, jak již bylo řečeno, plátce daně použil jím poskytovanou službu pro své vlastní potřeby nesouvisející s jeho podnikáním, jednalo by se ve smyslu § 7 odst. 1 a 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty o zdanitelné plnění. Obdobně, pokud by žalobce v předmětné věci vystavil svým lyžařským instruktorům

(tj. svým zaměstnancům) celosezónní „skipasy“ s tím, že je jsou tito instruktoři oprávněni používat nejen jako pracovní pomůcku při výuce lyžování (tj. při výkonu práce, kterou žalobce se svým zaměstnancem sjednal), ale i pro soukromé účely (např. ve dnech, kdy daný instruktor nikoho neučil), musel by žalobce odvést daň na výstupu, resp. její *poměrnou část*, která odpovídá poměrnému využití služeb žalobce pro soukromé účely. Jednalo by se v podstatě o analogii s používáním tzv. manažerských aut, která jsou používána jak pro pracovní, tak pro soukromé účely.

Podle § 9 odst. 1 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty „*zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné při poskytování služeb dnem jejich poskytnutí nebo zaplacení, a to tím dnem, který nastane dříve*“. Podle § 2 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se službami rozuměly „*veškeré činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, a **převod nebo využití práv***“ (důraz doplněn). Lze tedy souhlasit se stěžovatelem, že v případě převodu oprávnění, které má charakter „předplatného“ na budoucí plnění, dojde k poskytnutí „služby“ ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty a tedy i k uskutečnění zdanitelného plnění již tímto převodem. V daném případě tedy k uskutečnění zdanitelného plnění dojde buďto prodejem celosezónních jízdének běžným zákazníkům žalobce, nebo jejich bezúplatným předáním jakýmkoli osobám, ovšem jen v tom případě, že je takto na tyto osoby převáděno oprávnění používat lyžařské vleky žalobce (buď zcela nebo zčásti) k účelům nesouvisejícím s podnikáním žalobce.

Nelze tedy souhlasit ani s tím, že by pro uskutečnění zdanitelného plnění bylo podstatné pouze předání (ve smyslu vydání z pokladny žalobce) předmětných jízdének blíže nespécifikovaným osobám. Podstatné je, zda je, či není s tímto předáním spojen vznik oprávnění nabyvatelů jízdének využívat dopravy na vlecích žalobce ve vymezené době pro soukromé účely. Pokud byly skipasy skutečně vydány jako pracovní pomůcky zaměstnancům žalobce *výhradně* pro účely výuky lyžování v lyžařské škole (tedy jen jako technická pomůcka umožňující průchod instruktorů přes příslušný turniket k vleku, a to výhradně v rámci výuky lyžování), o poskytnutí služby ve smyslu § 7 zákona o dani z přidané hodnoty se nejedná, neboť k žádnému převodu výše uvedeného oprávnění nedošlo. Opačný závěr by samozřejmě vedl k absurdním důsledkům, neboť pak by bylo nutné odvádět daň na výstupu za každou „službu“ poskytnutou zaměstnavatelem svému zaměstnanci, kterou tento zaměstnanec potřebuje k výkonu své práce pro zaměstnavatele.

Klíčovou otázkou v dané věci je tedy posouzení, zda žalobce skutečně poskytl předmětné celosezónní jízdénky svým zaměstnancům a zda se tak stalo výhradně za účelem výkonu jejich pracovní činnosti, tedy za účelem podnikání žalobce [srov. rovněž čl. 6 odst. 2 písm. b) *in fine* šesté směrnice o DPH či čl. 26 odst. 1 písm. b) *in fine* směrnice č. 2006/112/ES; blíže viz SCHENK, A., OLDMAN, O.: *Value Added Tax: A Comparative Approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007, str. 123].

III. c)

Důkazní břemeno žalobce a žalovaného

K těmto rozhodným skutečnostem se tedy musí vztahovat i úvahy o tom, kdo v daném případě unesl, resp. neunesl důkazní břemeno v daňovém řízení, a jaké z toho vyplývají důsledky z hlediska daňové povinnosti žalobce.

Pokud jde obecně o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, Nejvyšší správní soud se této otázce již opakovaně věnoval (viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS; či rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na www.nssoud.cz). Z těchto rozsudků plyne, že prvotní

břemeno tvrzení i důkazní břemeno leží na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), který v první fázi splní svou povinnost tvrzení tím, že předloží formálně bezvadné daňové přiznání, a prvotní břemeno důkazní unese již tím, že předloží účetnictví (resp. jinou zákonem stanovenou evidenci), které koresponduje se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá na správce daně [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], který musí prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je (opět) na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (blíže viz oba citované rozsudky).

V projednávaném případě žalobce unesl své břemeno tvrzení tím, že předložil daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, kde uvedl základ daně a daň na výstupu v určité výši. Zároveň z daňového spisu nevyplývá, že by finanční orgány zpochybňovaly, že by, alespoň pokud jde o sporné skutečnosti, daňové přiznání nemělo oporu v účetnictví žalobce. Je tedy možné vycházet z toho, že žalobce unesl i prvotní břemeno důkazní.

Za těchto okolností bylo tedy na správci daně, aby ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu prokázal důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Tuto povinnost správce daně dle názoru Nejvyššího správního soudu splnil již tím, že poukázal na existenci 31 ks vydaných celosezónních jízdenek na vleky, které byly prokazatelně vydány z pokladny a jimž neodpovídalo přiznání příslušné částky daně. Ve zmiňovaném rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „*správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným*“. Nejvyšší správní soud má narozdíl od krajského soudu za to, že v tomto případě bylo možné vážné a důvodné pochyby správce daně založit na pouhém prokázání, že tyto celosezónní jízdenky byly vydány do oběhu, aniž by se to odrazilo v daňovém přiznání žalobce, neboť v obvyklých případech skutečně vzniká s předáním těchto jízdenek (ať již úplatným nebo bezúplatným) nabyvatelům těchto jízdenek právo využívat ve vymezené době lyžařských vleků žalobce pro soukromé účely těchto osob, a tedy dochází, jak již bylo vysvětleno výše, k uskutečnění zdanitelného plnění a tudíž ke vzniku povinnosti žalobce zaplatit daň na výstupu.

Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje se stěžovatelem, že za těchto okolností přešlo důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 daňového řádu zpět na žalobce, který byl povinen prokázat, že k předání jízdenek došlo skutečně tak, jak tvrdil, tedy že byly předány jeho zaměstnancům výhradně k použití pro účely jeho lyžařské školy.

Žalobce předložil ke splnění této povinnosti řadu důkazů, mj. od počátku jím tvrzenou verzi reality podporovala existence potvrzení vážících se ke každému vydání předmětných jízdenek o tom, že byly tyto jízdenky vydány se „100% slevou“, srozumitelněji řečeno, že byly poskytnuty zdarma (na druhou stranu rozhodně nelze tvrdit, že by finanční orgány přijaly skutkový závěr o tom, že žalobce za jízdenky nepřijal hotovost, jak uváděl krajský soud - nic takového z daňového spisu nevyplývá). Dále žalobce předložil protokol o skartaci předmětných jízdenek ze dne 23. 12. 2003, přičemž logicky usuzoval, že pokud by se mu podařilo tvrzení, že jízdenky byly skartovány, prokázat, byl by to důležitý důkaz toho, že nikdy neopustily

dispoziční sféru žalobce a tedy i tento důkaz by významně podporoval žalobcem tvrzenou verzi reality. Ve prospěch tvrzení žalobce vypovídali rovněž svědci, jejichž výslech finanční orgány provedly na návrh žalobce. Na druhou stranu finanční orgány uvedly argumenty, proč podle nich tyto důkazy nepostačují k tomu, aby žalobce svá tvrzení prokázal. Stěžejním argumentem byla pro ně skutečnost, že ke skartačnímu protokolu nejsou připojeny znehodnocené jízdenky, dále na protokolu nejsou uvedeni svědci podepsáni, není tedy podle finančních orgánů zřejmé, zda byli tito svědci skartaci přítomni, výše tržeb z provozování lyžařské školy za prosinec 2003 neodpovídá počtu vydaných jízdenek.

Skutková stránka věci je tedy mezi účastníky řízení sporná a ke skutkovým závěrům finančních orgánů mířila také většina uplatněných žalobních námitek, krajský soud jim však přesto dosud v podstatě nevěnoval pozornost. Bude tedy na krajském soudu, aby se obdobně jako ve věci týkající se daně z příjmů, těmito otázkami v mezích žalobních bodů v dalším řízení zabýval a dospěl k závěru, zda žalobce unesl důkazní břemeno a prokázal svá tvrzení, či nikoliv. Dle § 31 odst. 5 daňového řádu, tak jak je vykládán v ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a zároveň není možné stanovit daň dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek. Tedy teprve za předpokladu, že krajský soud dojde k závěru, že žalobce nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností své zákonné povinnosti, bude se krajský soud případně moci věnovat otázce, umožní-li mu to uplatněné žalobní body, zda bylo v takovém případě možné stanovit daň dokazováním, jak učinily finanční orgány v předmětné věci, či zda měly ke stanovení daně použít pomůcek.

IV. **Shrnutí**

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Plzni vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Plzni v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. dubna 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu