

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **NJK UNICOS, spol. s r. o.,** se sídlem Vídeňská 31, Klatovy, zastoupena Mgr. Michalem Trkalem, advokátem se sídlem nám. T. G. M. 142, Příbram, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2007, čj. 2344/07-1300-401706, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 6. 2009, čj. 57 Ca 44/2007 - 182,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

[1] Žalobkyně je obchodní společností, jejímž předmětem podnikání je koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej a poskytování software a školení uživatelů výpočetní techniky. Je držitelkou oprávnění k výkonu práv z průmyslového vlastnictví k programovému vybavení Mzdy Unicos. Žalobkyně poskytuje za úplatu programové licence a následný servis (včetně aktualizací programu) třetím osobám. Prodej programu prováděla v roce 2002 buď sama nebo prostřednictvím dealerů a komisionářů. K dealerům žalobkyně patřila též společnost INIT holding s. r. o. (dále jen „společnost INIT“ nebo „INIT“).

[2] Finanční úřad v Klatovech (dále jen „správce daně“) v rámci místního šetření dne 9. 2. 2005 zjistil, že žalobkyně nevystavila společnosti INIT v roce 2002 žádné daňové doklady za dodávané aktualizace programového vybavení (software) a společnost INIT za tyto aktualizace ani nic nehradila. V téže době přitom INIT vykonávala stejné činnosti jako ostatní dealeři žalobkyně, kteří ovšem, na rozdíl od INIT, aktualizace hradili. Dalším rozdílem mezi smluvním vztahem žalobkyně k INIT a smluvním vztahem žalobkyně k ostatním dealerům bylo též to, že smluvní vztah mezi žalobkyní a INIT nebyl podchycen písemnou formou. Dne 15. 2. 2005 jednatel žalobkyně v návaznosti na místní šetření předložil správci daně k případnému využití sestavu uživatelů programu Mzdy Unicos, kterým INIT poskytovala programátorský servis. Protože správci daně vznikly pochybnosti ohledně správnosti žalobkyní uplatněné a přiznané DPH ve vztahu k jejímu smluvnímu vztahu s INIT, byla u žalobkyně formálně zahájena 3. 3. 2005 daňová kontrola za zdaňovací období únor až prosinec 2002. Žalobkyně v průběhu daňového řízení v podstatě tvrdila, že INIT měla ve srovnání s ostatními dealery výjimku, podle níž součástí prodejní ceny software bylo i poskytnutí bezplatné aktualizace. Podle žalobkyně to bylo odůvodněno tím, že INIT se zaměřila na oblast zdravotnictví, jehož problematika je pro žalobkyni neznámá. Dle názoru správce daně však žalobkyně v tomto směru důkazní břemeno neunesla (v tom poukázal správce daně též na jednotlivé odlišnosti v tvrzeních žalobkyně). Neprokázala proto, že v ceně užívacích práv k software byly i jeho aktualizace.

[3] Na základě právních předpisů aplikovatelných pro rok 2002 tedy byla žalobkyni doměřena z jejího bezúplatného plnění vůči společnosti INIT DPH na výstupu. DPH z bezúplatného zdanitelného plnění byla stanovena na základě § 7 odst. 1 a § 14 odst. 3 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, za použití § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Správce daně přihlédl k dealerským smlouvám uzavřeným s ostatními dealery, zvážil, jakou částku by podle těchto smluv žalobkyně vyúčtovala společnosti INIT za zdaňovací období únor 2002. Tímto postupem dospěl k částce 1 226 195,80 Kč, z této částky pak měla žalobkyně správně odvést 5 % DPH na výstupu. Správce daně proto vydal dne 8. 6. 2006 dodatečný platební výměr č. j. 58777/06/133910/1465, kterým byla žalobkyni dodatečně stanovena DPH na zdaňovací období únor 2002 ve výši 61 310 Kč. Žalobkyně se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolala, Finanční ředitelství v Plzni však odvolání v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 5. 3. 2007 zamítlo.

[4] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou ze dne 7. 5. 2007. Krajský soud žalobě vyhověl, jeden bod žaloby uznal částečně důvodným, a proto rozsudkem ze dne 15. 10. 2008, čj. 57 Ca 44/2007 - 106, zrušil rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Plzni. Na základě kasační stížnosti žalovaného tento rozsudek Nejvyšší správní soud dne 2. 4. 2009 rozsudkem čj. 1 Afs 4/2009 - 154 zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud v pořadí druhým rozsudkem v této věci tentokráte žalobu žalobkyně zamítl. O většině žalobních bodů krajský soud rozhodl stejně jako v předchozím rozsudku. Dospěl k závěru, že jednak dodatečný platební výměr není neplatným ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu, jednak aplikace ustanovení daňového řádu o důkazním břemeni

na žalobkyni byla správná. Žalobkyně skutečně neprokázala poskytování slevy na aktualizace, když hodnota aktualizací měla být dle tvrzení žalobkyně zahrnuta v ceně samotného software. Zpráva o daňové kontrole je dle krajského soudu také přezkoumatelná. Závěr o uskutečnění zdanitelného plnění bez úplaty se krajskému soudu jevil jako logické vyústění provedeného dokazování a hodnocení důkazů, se kterým se krajský soud plně ztotožnil. O žalobě v části, v níž ta polemizovala se stanovením základu daně, rozhodl shodně jako Nejvyšší správní soud, vázán jeho právním názorem. Způsob výpočtu daně totiž nemohl vycházet z podkladů, které předložila žalobkyně, tedy z podkladů jejího účetnictví, neboť žalobkyně sama přípisem ze dne 14. 2. 2006 uvedla, že ve své evidenci požadované údaje o počtu prodejů aktualizace software nemá, což bylo v souladu i s předchozím dokazováním v daňovém řízení. Pokud dospěl žalovaný a správce daně k závěru, že DPH na výstupu nebyla vůbec přiznána, nebyl na toto plnění vystaven daňový doklad a žalobkyně nedoložila přes výzvu správce daně jednotlivá plnění, fakturace dodávky software, kterou žalobkyně předložila, nemohla nic prokázat ve vztahu k bezplatně poskytnutým aktualizacím. Ze zprávy o daňové kontrole jednoznačně plyne, že částka 2 452 391,70 Kč, jejíž polovina tvoří základ daně, odpovídala prodejům aktualizace software Mzdy Unicos společností INIT třetím osobám, jak byly fakturovány v únoru 2002. Je přitom patrné, že aktualizace software Mzdy Unicos byly dodávány společnosti INIT toliko žalobkyní.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

[7] Stěžovatelka nejprve shrnuje dosavadní průběh řízení před správními soudy. V tomto smyslu především upozorňuje, že v předchozím rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval věcí toliko v její části vymezené předchozí kasační stížností žalovaného, z čehož dovozuje zásadní přípustnost nové kasační stížnosti.

[8] Stěžovatelka dále argumentuje, že zde nevznikl důvod k doměření daně, když nebylo poskytnuto zdanitelné plnění. Poskytnutí aktualizací, jež jsou součástí produktu prodávaného stěžovatelkou, není samo o sobě bezúplatným plněním, ale plněním povinnosti žalobkyně udržovat produkt ve stavu způsobilém užívání tak, aby produkt mohl být dlouhodobě užíván. Ze zprávy o daňové kontrole není seznatelné, jaká úvaha správce daně vedla k závěru, že bezúplatné plnění poskytnuto bylo. Správce daně se neorientuje v podnikání v oblasti vývoje software. Poskytování aktualizací a upgrade může být zahrnuto v ceně produktu, který se neskládá pouze z počítačového programu, ale z balíčku označovaného jako software. To je podle stěžovatelky obecnou a obvyklou praxí. Jednotlivé složky software se na fakturách neuvádí, zejména pro jejich mnohost a variabilitu situací. Rozsah dodávky i služeb vyplývá z jiné právní skutečnosti, jako je smlouva s dealerem, smlouva s koncovým zákazníkem, SLA (service level agreement) nebo EULA (End User Licence Agreement). Jako příklad uvádí nejprodávanější softwarový produkt, operační systém Windows společnosti Microsoft, kde jsou aktualizace, opravy a upgrade ve formě tzv. Service packů také součástí ceny software a rozhodně

tyto skutečnosti nejsou na faktuře uvedeny. Společnosti INIT byla poskytnuta 50 % provize z ceny dodaného programu a aktualizace zdarma. Uvedení definic jednotlivých pojmů dále stěžovatelka v kasační stížnosti (*kterou promiskue označuje jako žalobu – pozn. NSS*) pro přehlednost uvádí.

[9] Pro účely správce daně oba subjekty, tedy jak stěžovatelka, tak INIT sepsali stručně obsah ústní dohody, jež mezi nimi platila a tento zápis předložili správci daně. Ten však na ně nereflektoval. Stěžovatelka polemizuje s postupem správce daně, který prý přenesl důkazní břemeno výlučně jen na ni.

[10] S ohledem na písemnosti správce daně a žalovaného, včetně rozhodnutí, je pochybné, jakého období se vlastně vyměřená daň týká (všechny varianty, jako únor 2002, únor až prosinec 2002, celý rok 2002, jsou prý možné).

[11] Odkaz na právní předpis, tak jak byl správcem daně aplikován, nesplňuje požadavek zákona. Neplní tak funkci, kterou mít má, tedy možnou identifikaci konkrétní normy, na jejímž základě bylo rozhodováno.
[12] Stěžovatelka konečně zpochybňuje určení základu daně potvrzené krajským soudem, pokud se má vycházet z údajů společnosti INIT v jejím účetnictví. Pro stěžovatelku je lhostejné, jaké údaje se nacházejí v účetnictví jakéhokoliv subjektu, a to včetně společnosti INIT. Uváděná částka 2 452 391,70 Kč, která má být základem daně, je naprosto absurdní, neboť celkový obrat mezi stěžovatelkou a společností INIT byl v roce 2002 mnohem menší. Stěžovatelka sama má ve svém účetnictví účetní doklady, ze kterých vyplývá, že objem prodejů společnosti INIT v celém roce byl pouze 116 224 Kč. Při započtení provize a zohlednění obvyklé hodnoty aktualizací by pak cena aktualizací byla pouze 2324 Kč, a to včetně DPH. Pokud snad společnost INIT sama rozmnožila aktualizace a tyto šířila mezi zákazníky, které ovšem neoznámila stěžovatelce, jedná se o plnění nikoliv stěžovatelky, ale o plnění INIT, tedy plátce, kterému vznikla povinnost odvést DPH z těchto „nadpočetných“ aktualizací. Žalovaný neuvedl nic o tom, zda a v jaké výši vyměřil DPH společnosti INIT. Celkový obrat společnosti INIT ve vztahu k jejím klientům tak není rozhodně tvořen pouze prodejem produktu stěžovatelky.

[13] Stěžovatelka dále upozorňuje, že ve smyslu § 31 daňového řádu nebyl dán podklad pro použití pomůcek.

[14] Ze všech shora uvedených důvodů proto navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

[15] Žalovaná se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III.

Přípustnost kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti. Stěžovatelka totiž byla v odůvodnění rozsudku poučena o nepřípustnosti kasační stížnosti, ledaže by bylo namítáno, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem

Nejvyššího správního soudu. S tímto poučením stěžovatelka obsáhle polemizuje. V této otázce jí dává Nejvyšší správní soud z dále uvedených důvodů za pravdu.

[17] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. Jak však již zdejší soud v minulosti opakovaně judikoval (viz např. rozsudek ze dne 10. 6. 2008, čj. 2 Afs 26/2008 - 119), citované ustanovení soudního řádu správního zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil.

[18] Vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud vyložil toliko jednu právní otázku, pro jejíž nesprávný výklad pak rozhodnutí krajského soudu zrušil, aniž se ovšem mohl věcně zabývat dalšími právními otázkami, by ve svých důsledcích mohlo vést k odmítnutí spravedlnosti ve smyslu č. l. 36 Listiny základních práv a svobod.

[19] V nyní posuzovaném případě Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 4/2009 - 154, vyhověl kasační stížnosti žalovaného. Dospěl totiž k závěru, že částka 2 452 391,70 Kč, jejíž polovina tvoří základ daně, odpovídala prodejům aktualizace software Mzdy Unicos společností INIT třetím osobám, jak byly fakturovány v únoru 2002. Nebyla proto ani důvodná výtka krajského soudu vyřčená v jeho prvém rozsudku, že není jasné, jaký okruh zákazníků společnosti INIT vzal správce daně v potaz, resp. zda snad dokonce vycházel z celkového obratu INIT bez ohledu na to, zda šlo o produkt stěžovatelky (viz bod 21 cit. rozsudku). Nejvyšší správní soud se však nezabýval a ani zabývat nemohl dalšími důvody prvého rozsudku krajského soudu, na jejichž základě krajský soud naopak shledal žalobu nedůvodnou, a proto s nimi pochopitelně ani kasační stížnost žalovaného nijak nepolemizovala (viz bod 14 cit. rozsudku).

[20] Kasační stížnost je proto přípustná v podstatné části svých bodů, ovšem vyjma těch, které již zdejší soud meritorně přezkoumal v předcházejícím rozsudku čj. 1 Afs 4/2009 - 154. Nejvyšší správní soud proto dále neposuzoval kasační stížnost v těch bodech, které v podstatě brojily proti správnosti předchozího rozsudku čj. 1 Afs 4/2009 - 154. Jedná se o argumenty směřující ke způsobu výpočtu základu daně (bod IV. kasační stížnosti).

[21] Nejvyšší správní soud proto mohl přistoupil k věcnému posouzení většiny důvodů kasační stížnosti.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu k meritu věci

[22] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou hodnocení důkazů a rozložení důkazního břemene [**IV.A.**, důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.] a otázkou údajné nesrozumitelnosti postupu správce daně a žalovaného v tom, za jaké období byla daň vyměřena [**IV.B.**, důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Dále posoudil polemiku se správností závěru krajského soudu o zákonnosti odkazu na právní předpis v dodatečném platebním výměru [**IV.C.**, důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a konečně posoudil též tvrzení stěžovatelky, že v dané věci nebyly dány podmínky pro výpočet daně použitím pomůcek [**IV.D.**, důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[25] Jak již zdejší soud uvedl v předchozím rozsudku (bod 18 rozsudku čj. 1 Afs 4/2009 - 154), na daný případ doměření DPH je aplikovatelný zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to ve znění pro rok 2002 (dále jen „zákon o DPH“). Dnem 1. 5. 2004 sice nabyl účinnosti zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, který zrušil do té doby platný zákon o DPH (viz § 112 bod 1 zákona č. 235/2004 Sb.), pro uplatnění DPH za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, však platí dosavadní právní předpisy (§ 111 bod 1 zákona č. 235/2004 Sb.).

IV.A.

Rozložení důkazního břemene

[26] Stěžovatelka předně upozorňuje, že ze zprávy o kontrole pořízené správcem daně není vůbec seznatelné, dle jakých důvodů došel správce daně k závěru, že bezúplatné plnění poskytnuto bylo [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Dále polemizuje s tím, jak na ní správce daně aplikoval institut důkazního břemene v daňovém řízení. Podle jejího názoru přenesl důkazní břemeno výlučně jen na ni. Svou důkazní povinnost přitom stěžovatelka splnila, když například ústní dohodu se společností INIT prokazovala zápisem sepsaným společně statutárními orgány obou společností. Stěžovatelce nemůže být přičítáno k tíži, že neprokázala skutečnosti vypovídající o poměrech společnosti INIT. Správce daně ignoroval důkazy předkládané stěžovatelkou, a naopak čerpal ze zdroje, jež je vzdálenější a naprosto nic neříkající ve vztahu ke zjišťovaným skutečnostem. Stěžovatelka upozorňuje na osobní nevraživost zaměstnanců správce daně proti svému jednateli Ing. Jurigovi, a současně na to, že správce daně mohl vyslechnout dřívějšího jednatele Ing. Nového, což ovšem neučinil. Právě Ing. Nový přitom měl o dané oblasti podnikání mnohem větší povědomost než Ing. Juriga.

IV.A.1

Přezkoumatelnost úvah správce daně ve zprávě o daňové kontrole

[27] Nejvyšší správní soud předně upozorňuje, že úvahy správce daně jsou ve zprávě o daňové kontrole ze dne 26. 4. 2006, č. j. 45882/06/133930/2279, vyjádřeny jednoznačným a srozumitelným způsobem. V tomto jak krajský soud, tak Nejvyšší správní soud vycházely shodně ze závěru Ústavního soudu, podle něhož byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí, vydán na

základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole [nález sp. zn. IV. ÚS 121/01 ze dne 27. 8. 2001 (N 124/23 SbNU 205)]. Na tento nález ostatně upozorňuje též stěžovatelka ve své kasační stížnosti.

[28] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole vysvětluje, jak dospěl k závěru, že zdanitelné plnění poskytnuto bylo. Podle správce daně je stěžovatelka držitelem oprávnění k výkonu práv z průmyslového vlastnictví k programovému vybavení Mzdy Unicos. Jedním z dealerů programového vybavení Mzdy Unicos byla i společnost INIT. Stěžovatelka za období roku 2002 nevystavila žádné daňové doklady za dodávané aktualizace programového vybavení. INIT sice vykonávala v roce 2002 stejné činnosti jako ostatní dealeři stěžovatelky, jako jediná však stěžovatelce za dodávané aktualizace nic nehradila. Stěžovatelka se všemi dealery uzavírala písemné smlouvy, smlouvu s INIT však stěžovatelka správci daně nedoložila.

[29] Při ústním jednání dne 27. 4. 2005 jednatel stěžovatelky uvedl, že vývojem programu Mzdy Unicos se zabývali programátoři a on sám. Program se vyvíjel v závislosti na vývoji legislativy, resp. na základě připomínek zákazníků, což ovšem bylo spíše výjimkou. Společnosti INIT stěžovatelka samozřejmě aktualizace poskytovala, ostatně jako jiným dealerům. Na otázku, proč INIT stěžovatelce za aktualizace nic nehradila, uvedl jednatel, že neví. Proto správce daně dospěl k závěru, že aktualizace byly poskytovány stěžovatelkou společnosti INIT zdarma.

[30] S právě uvedeným závěrem však jednatel stěžovatelky nesouhlasil. V následném vyjádření k protokolu o jednání ze dne 27. 4. 2005 jednatel stěžovatelky uvedl, že podle informace bývalého společníka a jednatele Ing. Nového byla při uzavírání ústní smlouvy s INIT domluvena výjimka, podle níž INIT dostala slevu z ceny v hodnotě poskytnuté aktualizace. Bylo tomu tak proto, že INIT se zaměřila při distribuci software na oblast zdravotnictví, která byla pro stěžovatelku neznámou problematikou. Výhoda, která z tohoto opatření plynula pro stěžovatelku, byla, že ušetřila náklady na analýzy vývoje software pro tuto specifickou oblast. Správce daně k tomu upozornil, že šetřením v dokladech stěžovatelky nebylo potvrzeno, že by INIT poskytovala stěžovatelce jakékoliv služby spočívající v shromažďování informací v oblasti zdravotnictví nebo prováděla jakékoliv analýzy, jak bylo uvedeno v ústní dohodě o spolupráci v oblasti distribuce a servisu produktu Mzdy Unicos. Podle stěžovatelky v odpovědi na výzvu správce daně tyto analýzy prováděla INIT sama a zcela samostatně v rámci své činnosti. Odměna za tyto náklady byla prováděna v rámci její činnosti.

[31] Správce daně dále upozornil na výslech svědka jednatele společnosti INIT Ing. Svobody. Ten uvedl, že jeho společnost upravovala program Mzdy Unicos pro zdravotnictví. Podle něj dokud se měla jeho společnost podílet na vývoji zdravotnické verze, šli prostředky z prodeje programu lidem, kteří se na vývoji programu podíleli. K otázce správce daně, zda byly aktuální verze programu poskytnuty jeho společnosti zdarma, odpověděl, že „ani ne tak zdarma jako za práci.“ Správce daně dále upozornil na další dokazování, z něhož vyplývá, že dle tvrzení stěžovatelky INIT prováděla analýzy,

které ale stěžovatelce nepředávala, na vývoji programu se nepodílela, dokonce ani neexistuje zvláštní verze programu pro zdravotnictví. Není proto z důkazů ani zřejmé, jaké náklady měla stěžovatelka vlastně činností INIT ušetřit. Protože stěžovatelka svá tvrzení neprokázala, správce daně dovodil, že stěžovatelka aktualizace poskytovala INIT bez úplaty.

[32] Tyto právní a skutkové závěry správce daně jsou podle Nejvyššího správního soudu plně přezkoumatelné a srozumitelné. Kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tedy dán není. Navíc nutno upozornit, že stěžovatelka sama v žalobě a kasační stížnosti se závěry daňové kontroly polemizuje, označuje je za nesprávné, označuje konkrétní důvody, proč mají být nezákonné. Toto by těžko mohla činit, pokud by důvody rozhodnutí správce daně nebyly ze zprávy seznatelné.

[33] Dále proto zdejší soud přistoupil k posouzení, zda správce daně správně aplikoval ustanovení o přenosu důkazního břemene.

IV.A.2

Hodnocení důkazů soudem, rozložení důkazního břemene

[34] Podle § 7 odst. 1 pro danou situaci aplikovatelného zákona o DPH předmětem daně byla *veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitého plnění v tuzemsku, pokud tento zákon nestanoví jinak*. Podle správce daně, žalovaného a krajského soudu o takováto zdanitelná plnění bez úplaty šlo i v případě poskytování aktualizací software Mzdy Unicos.

[35] Stěžovatelka aplikovatelnost § 7 odst. 1 na její případ popírá. Tvrdí, že ve vztahu ke společnosti INIT poskytovala „50 % provize z ceny dodaného programu a aktualizace zdarma“ (bod V. kasační stížnosti, s. 6). Obsah ústní dohody se společností INIT stěžovatelka sepsala společně s INIT, správce daně však na něj, stejně jako na další jí předložené důkazy, údajně vůbec nereflektoval.

[36] Nejvyšší správní soud k tomu předně uvádí, že stěžovatelka v kasační stížnosti sama uvádí, že poskytla INIT aktualizace *zdarma* (viz text citovaný v předchozím bodě). Pokud by zdejší soud přihlédl jen k této tezi stěžovatelky, bylo by velmi obtížné dovodit, v čem má být tedy vlastně aplikace § 7 odst. 1 zákona o DPH nesprávná, neboť poskytnutí aktualizace zdarma by jistě bylo plněním bez úplaty ve smyslu dikce § 7 odst. 1. K tomuto závěru došel jak správce daně, tak žalovaný, s tímto závěrem se ztotožnil též krajský soud. Nejvyšší správní soud však nebude vytrhávat tuto větu z kontextu celého případu. Je evidentní, že základní tezí stěžovatelky v průběhu řízení před správcem daně i žalovaným bylo její tvrzení, podle něhož součástí prodejní ceny software bylo i poskytnutí následné aktualizace společnosti INIT, resp. že INIT obdržela provizi ve výši ceny aktualizace.

[37] Dle § 31 odst. 9 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí [nález

ÚS sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.), srov. k dalšímu též rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2009, čj. 1 Afs 118/2009 - 76, body 26 násl.]. Pokud tedy stěžovatelka tvrdila, že součástí prodejní ceny software byly i pozdější aktualizace, respektive že INIT dostala slevu z ceny v hodnotě poskytnuté aktualizace, správce daně plně v souladu s citovanou judikaturou požadoval prokázání tohoto tvrzení.

[38] Z obsáhlé judikatury NSS pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119 ve věci *EURO PRIM, spol. s r. o.*, část V a), nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86]. V této věci sice stěžovatelka předložila daňové doklady, ty však ve vztahu k aktualizaci software nic neosvědčily. Na daňových dokladech vystavovaných stěžovatelkou nebylo uváděno, že se jedná o prodej programu včetně jeho aktualizací. Právě naopak, tyto daňové doklady byly stejné jako doklady vystavované k plněním ve vztahu k jiným dealerům, u kterých ovšem cena software jeho pozdější aktualizace nezahrnovala. Naopak ve vztahu k jiným dealerům stěžovatelka vystavovala samostatné faktury na dodané aktualizace (viz s. 4 zprávy o daňové kontrole). Správce daně proto zcela korektně požadoval předložení dalších důkazů, které by prokázaly stěžovatelčino tvrzení.

[39] Stěžovatelka tvrdí, že správce daně zcela opominul důkaz osvědčující obsah smlouvy uzavřené ústně se společností INIT, a to zápisem sepsaným společně statutárními orgány stěžovatelky a INIT pro účely daňového řízení ze dne 24. 5. 2005. Tak tomu ovšem není. Správce daně se pečlivě vypořádal s důvody, proč je tvrzení o výjimce osvědčované souhlasným prohlášením stěžovatelky a INIT o obsahu ústně domluvené smlouvy nepřesvědčivé (písemný důkaz o obsahu ústně sjednané smlouvy ostatně správce daně zmiňuje, byť ho výslovně nepojmenovává, přičemž s jeho obsahem polemizuje a upozorňuje na odlišné závěry, ke kterým v průběhu daňového řízení dospěl, viz s. 4 zprávy o daňové kontrole, srov. k tomu též bod [30] shora). V následném vyjádření k protokolu o jednání ze dne 27. 4. 2005 jednatel stěžovatelky uvedl, že podle informace bývalého společníka a jednatele Ing. Nového byla při uzavírání ústní smlouvy s INIT domluvena výjimka, podle níž INIT dostala slevu z ceny v hodnotě poskytnuté aktualizace, což mělo být proto, že se INIT zaměřila při distribuci software na oblast zdravotnictví, která byla pro stěžovatelku neznámou problematikou. Výhoda, která z tohoto opatření měla plynout pro stěžovatelku, byla, že ušetřila náklady na analýzy vývoje software pro tuto specifickou oblast.

[40] Skutečnost, že jednatel stěžovatelky Ing. Juriga při ústním jednání dne 27. 4. 2005 nebyl s to vysvětlit okolnosti postupu stěžovatelky vůči INIT, není v žádném případě pro odůvodnění zprávy o daňové kontrole klíčová (jakkoliv stěžovatelka tvrdí v kasační stížnosti opak). Správce daně totiž upozornil zejména na to, že tvrzení stěžovatelky ohledně výhod jí plynoucích z činnosti INIT je rozporné s tím, že analýzy vývoje software měla INIT provádět sama a zcela samostatně v rámci své činnosti, žádný výstup z této činnosti nikdy nešel směrem ke stěžovatelce. Stěžovatelka se nikdy jakékoliv informace z této oblasti od INIT nedozvěděla. Dokonce ani neexistuje zvláštní verze programu pro zdravotnictví. Z důkazů není zřejmé, jaké náklady měla stěžovatelka vlastně činností INIT ušetřit a jaké výhody stěžovatelce měla činnost INIT přinést, což zásadním způsobem znevěrohodňuje důkazní hodnotu ex post prokazovaného obsahu ústní dealerské smlouvy

mezi stěžovatelkou a INIT. Ostatně s tím je jen obtížně slučitelné též tvrzení jednatele INIT Ing. Svobody, podle něhož aktualizace software byly INIT poskytnuty „ani ne tak zdarma jako za práci“ (protokol o výpovědi svědka ze dne 14. 4. 2005, č. 6 kontrolního spisu).

[41] Stěžovatelka tvrdila, že aktualizace software INIT skutečně dodávala a INIT aktualizace neplatila. Současně však tvrdila, že nemá k dispozici žádnou evidenci o prodeji „programátorského servisu“ společností INIT, neboť jí INIT žádné takové údaje nepředkládala. Podle stěžovatelky kalkulace pro INIT byla stanovena tak, že cena softwaru činila X, hodnota aktualizace Y a provize pro INIT ve formě slevy – Y, konečná cena softwaru tedy byla X. Stěžovatelka dle svého tvrzení neznala hodnotu provize, kterou měla společnosti INIT poskytnout, což vysvětlovala právě uvedeným nastavením výše provize. Toto nastavení tak postavilo výši provize zcela mimo kognici stěžovatelky. Dále správce daně vycházel z toho, že INIT sice vykonávala v roce 2002 stejné činnosti jako všichni ostatní dealeři stěžovatelky, jako jediná však stěžovatelce za dodávané aktualizace nic nehradila. Zatímco stěžovatelka se všemi dealery uzavírala písemné smlouvy, smlouvu s INIT uzavřela dle svého tvrzení ústní formou.

[42] Z uvedeného plyne, že správce daně vyvrátil jako nevěrohodné tvrzení stěžovatelky prokazované toliko ex post vyhotoveným písemným záznamem o obsahu ústní smlouvy mezi INIT a stěžovatelkou. Stěžovatelka žádné další důkazy pro svá tvrzení nesnesla, a proto ani nemohla unést své důkazní břemeno. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH. V zájmu stěžovatelky jako daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďovala důkazy, které mohou prokázat, že k zahrnutí ceny aktualizací software do ceny dodávky software skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně této skutečnosti je na její straně (srov. přiměřeně též rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006 - 61).

[43] Stěžovatelka teprve v řízení před správními soudy upozornila, že zahrnutí ceny aktualizací do hodnoty dodaného software má být údajně v souladu s obvyklou obchodní praxí. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující. Je samozřejmě možné, že ustálená obchodní praxe nabude formy obchodní zvyklosti ve smyslu § 1 odst. 2 a § 264 obchodního zákoníku. Existence určité praxe, která může eventuálně naplnit znaky obchodní zvyklosti, je však otázkou skutkovou, nikoliv právní. Obchodní zvyklost se neprokazuje toliko tehdy, pokud její existence je v daném případě nesporná, známá správci daně z jeho úřední činnosti, eventuálně lze existenci určité zvyklosti považovat za notorietu (§ 31 odst. 3 daňového řádu; srov. k tomu též rozsudek NS ze dne 30. 10. 2009, sp. zn. 23 Cdo 3244/2007, www.nsoud.cz). Existence údajné obchodní zvyklosti, podle níž je zásadně (nestanoví-li smlouva jinak) cena aktualizace software součástí ceny původního software, musí být tedy dostatečně konkrétně tvrzena a současně prokazována tím, komu takováto zvyklost svědčí, tedy v tomto případě stěžovatelkou.

[44] Z tohoto důvodu se krajský soud zcela obecnou námitkou stěžovatelky argumentující údajnou obvyklou obchodní praxí nemohl zabývat. Krajský soud upozornil, že v žalobě lze vznést též takové právní námitky, které ve správním řízení, resp. v odvolání

proti správnímu rozhodnutí, vzneseny nebyly (viz s. 19 rozsudku krajského soudu dole, včetně citace relevantní judikatury). Nutno upozornit, že stěžovatelka v žalobě ani kasační stížnosti žádné důkazy ve vztahu k údajné „obvyklé“ obchodní praxi nenavrhovala. I kdyby snad ale byla bývala relevantní důkazy v tomto směru navrhovala, bylo by třeba upozornit, že takovýto postup zásadně v řízení před správními soudy není možný. Jak totiž upozorňuje judikatura NSS, při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp. (takto rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 - 91, ve věci *KCK Cyklosport - Mode, spol. s r. o.*, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS). V souladu s všeobecně uznávanou právní zásadou *Vigilantibus iura scripta sunt* (zákony jsou psány pro bdělé) tak správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy.

[45] Z uvedeného plyne, že stěžovatelka měla existenci takovéto zvyklosti tvrdit a prokazovat nejpozději v řízení o odvolání proti rozhodnutí správce daně. Proto také nebyl důvod, aby krajský soud posuzoval relevanci tvrzení stěžovatelky o tom, že i nejprodávanější softwarový produkt, operační systém Windows společnosti Microsoft, zahrnuje aktualizace, opravy a upgrade ve formě „service packů“ do ceny samotného software, tím méně, aby snad sám soud hodnotil srovnatelnost produktu Mzdy Unicos s produktem Windows.

[46] Právě uvedený právní závěr vyplývající z rozsudku ve věci *KCK Cyklosport - Mode* (cit. v bodě [44] shora) platí též o tvrzení stěžovatelky, že snad měl správce daně provést důkaz výslechem dřívějšího jednatele stěžovatelky, který měl ústní smlouvu s INIT uzavřít. Stěžovatelka nic takového nenavrhovala ani v řízení před správcem daně, ani v řízení o odvolání proti platebnímu výměru.

[47] Relevantní nemůže být ani to, že správce daně se dle stěžovatelky údajně „neorientuje v podnikání v oblasti vývoje software“. Takovéto tvrzení stěžovatelky je zcela irelevantní, ledaže by se snad projevilo též v nesprávné aplikaci práva správcem daně. Tak tomu s ohledem na výše uvedené není.

[48] Nejvyšší správní soud se shoduje se stěžovatelkou, že není v působnosti správce daně, aby přezkoumával obchodní strategii stěžovatelky. Nic takového však správce daně nečinil. Správce daně dospěl k závěru o neprokázání tvrzení stěžovatelky, podle něhož hodnota aktualizací software byla zahrnuta do hodnoty ceny samotného software. Nic více a nic méně.

[49] Stěžovatelka v kasační stížnosti připouští, že INIT snad mohla distribuovat aktualizace bez vědomí stěžovatelky. Pak se však dle stěžovatelky jednalo nikoliv o plnění její, ale o plnění společnosti INIT. Dle zdejšího soudu by s tím bylo možno v obecné rovině jistě vyslovit souhlas. V nyní posuzované věci však stěžovatelce přitakat nelze. Správce daně totiž v situaci, kdy stěžovatelka neprokázala zahrnutí hodnoty aktualizací do ceny software, na stěžovatelku přiměřeně aplikoval smlouvy stěžovatelkou písemně uzavřené s jinými dealery. Je samozřejmě teoreticky možné, že INIT mohla porušit smluvní podmínky a šířit aktualizace software nelegálně bez vědomí stěžovatelky, což by se nutně muselo projevit též ve výsledku daňového řízení. Nic takového však stěžovatelka v daňovém řízení srozumitelným způsobem netvrdila a ani z okolností případu a výsledků daňového řízení nic takového nevyplývalo (nebyl tedy ani důvod pro aplikaci § 50 odst. 3 věty druhé daňového řádu). Platí proto opět, že stěžovatelka v řízení před správcem daně a žalovaným dostatečně nedbala ochrany svých práv, což nemůže napravovat teprve v řízení před správními soudy (srov. bod [44] shora).

[50] Konečně stěžovatelka upozorňuje, že žalovaný neuvedl nic o daňové povinnosti INIT. K tomu možno jen uvést, že daňová povinnost INIT není předmětem řízení v této věci.

[51] Nejvyšší správní soud se proto z uvedených důvodů shoduje s právním názorem správce daně, žalovaného a krajského soudu, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 daňového řádu. Neprokázala tedy, že cena dodávky software mzdy Unicos společnosti INIT zahrnovala též hodnotu následných aktualizací software.

IV.B.

Otázka, za jaké období byla daň vyměřena

[52] Stěžovatelka obdobně jako v žalobě namítá, že z písemností správce daně a žalovaného, včetně rozhodnutí, zůstává pochybné, jakého období se vlastně vyměřená daň týká. Všechny varianty, jako únor 2002, únor až prosinec 2002, celý rok 2002, jsou prý možné. Zpráva o daňové kontrole totiž obsahuje vymezení „únor až prosinec 2002“, protokol o ústním jednání ze dne 1. 11. 2006 údaj „zdaňovací období roku 2002“, protokol o ústním jednání ze dne 3. 3. 2005 obsahuje opět údaj „únor až prosinec 2002“, dodatečný platební výměr neobsahuje žádné určení období, rozhodnutí žalovaného pak opakovaně hovoří o zdaňovacím období únor 2002. Krajský soud uvedl, že daň byla vyměřena za období únor 2002. Stěžovatelka se v návaznosti na to táže, proč tedy bylo prováděno dokazování týkající se celého roku 2002.

[53] K této otázce uvádí zdejší soud následující. Podle § 36 odst. 1 na věc aplikovatelného zákona o DPH byl zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc, pokud obrat plátce za předchozí kalendářní rok dosáhl 10 000 000 Kč. Z rozhodnutí žalovaného je evidentní, že daň byla stanovena pro zdaňovací období únor 2002 (text na s. 1 záhlaví, druhý a třetí odstavec odůvodnění, text na s. 3, první a třetí odstavec), daňová kontrola se pak týkala zdaňovacího období únor 2002 – prosinec 2002 (text na s. 2, poslední odstavec třetí řádek). Ve zprávě o daňové kontrole (cit. v bodě [27] shora) správce daně jasně vymezil jako předmět kontroly daň z přidané hodnoty za období únor 2002 až prosinec 2002; jak

vyplývá z dodatečného platebního výměru ze dne 8. 6. 2006, daň byla stanovena za zdaňovací období únor 2002. Rovněž protokol o ústním jednání ze dne 3. 3. 2005, kterým byla zahájena daňová kontrola, jasně vymezuje předmět kontroly za období únor 2002 až prosinec 2002. V postupu správce daně a žalovaného přitom Nejvyšší správní soud nevidí žádnou nezákonnost. Nemůže být považováno za rozporné se zákonem, pokud správce daně provede dokazování k delšímu časovému období, přičemž právě z tohoto dokazování zjistí, že důvody pro doměření daňové povinnosti se vztahují jen k části období, na které se kontrola vztahovala.

[54] Je pravdou, že v některých dokumentech se promiskue hovoří též o daňové kontrole za rok 2002 (tedy včetně ledna), takovéto pochybení v psaní však nijak nezpochybňuje jasně stanovený rámec daňové kontroly jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v rozhodnutí žalovaného.

[55] Námitka proto není důvodná.

IV.C.

Odkaz na právní předpis v dodatečném platebním výměru

[56] Stěžovatelka setrvává na svém právním názoru, že odkaz na právní předpis v platebním výměru je v rozporu se zákonem, neboť neplní funkci, kterou plnit má, tedy možnou identifikaci konkrétní normy, na jejímž základě bylo rozhodováno.
[57] V této otázce se zdejší soud plně ztotožňuje s názorem vysloveným krajským soudem. Jak vyplývá z ustálené judikatury NSS, daňový řád ve svém § 32 odst. 2 písm. d) požaduje, aby výrok rozhodnutí obsahoval mimo jiné uvedení „právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno“. Obsahem pojmu „právní předpis“ se zabýval např. Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. II. ÚS 157/97 ze dne 27. 6. 2000 (N 99/18 SbNU 363), který vyslovil, že *„výraz "právní předpis" v zákonném textu znamená tedy především formu práva. Nelze ho považovat za synonymní s pojmem „ustanovení“, které tvoří součást právního předpisu, je však zpravidla pouze jeho zlomkem. Není rozumné interpretovat obrat „právní předpis“ v § 32 odst. 2 písm. d) zák. č. 337/1992 Sb. natolik extenzivně, že by znamenal totéž, co konkrétní použité ustanovení právního předpisu*.“ (takto např. rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2008, čj. 9 Afs 154/2007 - 64, ve věci *PROGOM, s. r. o.*, srov. dále např. rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2007, čj. 1 Afs 15/2007 - 60, rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2007, čj. 7 Afs 120/2006 - 48 atd.; srov. k tomu v doktríně též Langášek, T. Ověřování neplatnosti daňového rozhodnutí ve světle judikatury Ústavního soudu, Právní rozhledy č. 10/2005, s. 349 - 354).

[58] Ve výroku sporného dodatečného platebního výměru je jednak odkaz na § 111 bod 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (tedy na v současnosti platný zákon, jehož citované ustanovení odkazuje na aplikovatelný dřívější právní předpis, totiž zákon o DPH platný do okamžiku přistoupení ČR do EU), jednak odkaz na zákon o DPH aplikovatelný pro tento případ právě dle § 111 bod 1 (blíže viz bod [25] shora). Dále výrok odkazuje na procesní předpis, tedy daňový řád (zákon č. 337/1992 Sb.). Smyslem požadavku § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, je zajistit informovanost daňového subjektu o

tom, podle jakého předpisu mu byla daň vyměřena. Tento smysl je bezesporu takto pojatým výrokem dodatečného platebního výměru splněn.

[59] Rovněž tato námitka tedy není důvodná.

IV.D.

Námitka, že nebyly dány podmínky pro výpočet daně použitím pomůcek

[60] Stěžovatelka rovněž opakuje svůj žalobní bod, když namítá, že ve věci nebyly dány podmínky pro určení daně použitím pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu.

[61] Co se týče této námitky, zdejší soud se plně shoduje s krajským soudem, který stěžovatelku upozornil, že ve věci nebyla daňová povinnost stanovena za použití pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu, ale dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu.

[62] Tato opakovaná námitka stěžovatelky se proto zcela míjí s danou věcí a je nedůvodná.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[63] Stěžovatelka se svými námitkami tedy neuspěla; 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.

[64] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný měl ve věci úspěch, žádné náklady v řízení o kasační stížnosti mu však nevznikly. Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. února 2010

JUDr. Marie Žišková

předsedkyně senátu