



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Aleše Sabola a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové ve věci žalobkyně: **M. T.**, bytem v xxx, zast. daňovým poradcem ARIADNA s.r.o., daňově-poradenská kancelář, se sídlem v Praze 3, Bořivojova 21, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí orgánu veřejné správy, k žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17.12.2013, č.j. 31460/13/5000-14303-711307,

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne dne 17.12.2013, č.j. 31460/13/5000-14303-711307, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 15.342,- Kč, a to do třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobkyně.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně žalobou napadla rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2013, č.j. 31460/13/5000-14303-711307, kterým na základě odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 vydaná dne 9. 11. 2012, a to dodatečný platební výměr č.j. 571789/12/00991510861, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí 2006, dodatečný platební výměr č.j. 571829/12/009915108610, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období první čtvrtletí 2007, dodatečný platební výměr č.j. 571882/12/009915108610, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období druhé čtvrtletí 2007, dodatečný platební výměr č.j. 571905/12/009915108610, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období třetí čtvrtletí 2007 a dodatečný platební výměr č.j. 571921/12/009915108610, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí 2007. Žalovaný svým rozhodnutím změnil napadená rozhodnutí pouze v části, týkající se platebního styku, a ostatní části nechal beze změny, tedy prakticky odvolání zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

Žalovaný shodně se správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyně uplatnila odpočet daně u

přijatých zdanitelných plnění pro reklamu a propagaci v rozporu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně neprokázala další nakládání s reklamními a propagačními předměty, tj. své tvrzení, že předměty, které byly bezúplatně rozdávány, přičemž jejichž konkretizace nebyla potvrzena, byly identické s těmi, které jsou uvedeny na účetních dokladech. Výsledkem svědků G. P., L. R., J. M., J.B. a M. M., kteří měli potvrdit převzetí a bezplatné rozdávání reklamních a propagačních předmětů, nebylo prokázáno, že reklamní a propagační předměty, které byly rozdány, jsou totožné s předměty, které byly odvolatelem pořízeny. Svědci totiž pouze potvrdili existenci blíže neurčených reklamních předmětů, které s odstupem času nebyli schopni konkretizovat. Proti tvrzení žalobkyně stojí také skutečnost, že na webových stránkách www.wohnout.cz jsou předměty a CD žalobkyní označené jako reklamní a propagační předměty nabízeny v e-shopu těchto webových stránek. Taktéž sjednávání zázemní pro prodej propagačních předmětů na koncertech nepotvrzuje skutečnost, že reklamní a propagační předměty byla distribuovány pouze bezúplatně. Jakkoliv žalovaný nezpochybnil, že reklamní a propagační předměty byly někde pořízeny, a také, že tyto v některých případech mají souvislost s ekonomickou činností žalobkyně, konstatoval, že žalobkyně uplatnila odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění pro reklamu a propagaci v rozporu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť neprokázala další nakládání s reklamními a propagačními předměty. Žalovaný neshledal, že by prvostupňový správce daně nehodnotil důkazní prostředky a důkazy v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu; hodnotil důkazy jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalobkyně byla povinna prokázat, že přijatá zdanitelná plnění, která byla obsahem daňových dokladů, použila pro uskutečňování ekonomické činnosti. V dané věci je nesporné, že žalobkyně předměty pořídila, avšak již není postaveno najisto, jakým způsobem je využila pro uskutečňování ekonomické činnosti, tedy zda byly prodány, bezplatně distribuovány, popřípadě využity jiným způsobem. Neunesení důkazního břemene má pak následek v neuznání uplatňovaného nároku na odpočet daně, pro jehož uplatnění je třeba naplnit jak podmínky ust. § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty, tak ustanovení daňového řádu týkající se prokazování tvrzení daňovým subjektem správci daně předkládaná.

Žalobkyně v žalobě namítla, že žalovaný nedostatečně vypořádal s její odvolací námitkou, v níž tvrdila, že dožádaný správce daně Finanční úřad ve Slaném nehodnotil důkazní prostředky a důkazy v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, když nehodnotil důkazy a důkazní prostředky řádně jednotlivě ani všechny v jejich vzájemné souvislosti, přičemž záměrně přehléžel skutečnosti, které jasně vyplynuly z provedených výsledků svědků a ze souvisejících důkazních prostředků. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně hodnotil důkazy jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, jde o pouhé tvrzení, které je v rozporu se skutečností a není doloženo žádnou citací údajného hodnocení důkazů ze zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně přitom odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 7/2007-58. Žalobkyně setrvala na svém tvrzení, že správce daně nepostupoval podle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu a většinu důkazů nehodnotil ani jednotlivě ani v jejich vzájemné souvislosti. Odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole z namítaných důvodů tak bylo důvodné, a správce daně ukončil daňovou kontrolu nezákonným způsobem, čímž postupoval v rozporu s ustanovením § 88 daňového řádu a ustanovením § 5 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu.

Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet z přijatých plnění za reprezentaci a osobní potřebu a dále uplatnila nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění, která nepoužila pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a tím porušila ustanovení § 75 odst. 3 a ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty

s odůvodněním, že svědci G. P., L.R., J.M., J. B. a M. M., kteří měli potvrdit převzetí a bezplatné rozdávání reklamních a propagačních předmětů, reklamní a propagační předměty nekonkretizovali, a nebylo tudíž prokázáno, že se jedná o tytéž předměty, ke kterým byly žalobkyní doloženy daňové doklady, které měly prokazovat nárok na odpočet daně, pak nepostupoval ve všech případech objektivně. O tom svědčí rozhodnutí žalovaného čj. 22405/13/5000-14102-705050 ze dne 9. 9. 2013, týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, ve kterém žalovaný hodnotí stejné důkazní prostředky zcela odlišným způsobem. V nyní posuzovaném případě žalovaný dospěl k závěru, že svědci pouze potvrdili existenci blíže neurčených reklamních předmětů, které však nebyli schopni konkretizovat, v případě rozhodování ve věci daně z příjmů při hodnocení těch samých výsledků žalovaný uvedl, že svědci si i s odstupem času reklamní a propagační předměty identifikovali. V případě daně z přidané hodnoty však správce daně ve zprávách o daňové kontrole tvrdil, že uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty neuznal proto, že žalobkyně neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění z dokladů za reklamní a propagační předměty použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti, čímž porušila ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Jednou ze základních zásad správy daní je zásada stanovená v ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, podle které správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Tuto základní zásadu žalovaný porušil.

Pokud žalovaný uvedl, že tvrzení žalobkyně o pořízení reklamních a propagačních předmětů za příjem ze sponzorských darů, odporuje záznamům v daňové evidenci, v níž nejsou žádné sponzorské dary vykázány, přitom členové skupiny Wohnout, nespecifikovali sponzorské dary, nepotvrdili, že přijatá zdanitelná plnění za pořízení reklamních a propagačních předmětů žalobkyně použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a nebyl tak prokázán přímý bezprostřední vztah mezi těmito plněními zakládající ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet, pak žalobkyně namítla, že sponzorské dary byly řádně uvedeny jako příjmy žalobkyně a jako takové i zdaněny.

Pokud žalovaný dospěl k závěru, že reklamní a propagační předměty byly taktéž nabízeny za úplatu jak na webových stránkách www.wohnout.cz, tak na koncertech, tj. ne zdarma, jak uvedla v odvolání žalobkyně, přitom proti jejímu tvrzení stojí také skutečnost, že na webových stránkách www.wohnout.cz jsou předměty a CD žalobkyní označené jako reklamní a propagační předměty nabízeny v e-shopu těchto webových stránek, namítla žalobkyně, že se žalovaný dovolává zjištěné skutečnosti, která se ale týká období, kdy žalobkyně již nebyla manažerkou skupiny Wohnout, ale byla jí paní G. P., která také byla uvedena na předmětných stránkách. Výsledky svědků potvrdily, že reklamní a propagační předměty byly rozdávány zdarma a žádný důkaz neprokazuje, že by některé z těchto předmětů byly zájemcům prodávány.

Nezákonnost rozhodnutí pak spočívá i procesní vadě, a to neprovedení ústního jednání žalovaným. Žalobkyně požádala, aby s ní byla věc před vydáním rozhodnutí o odvolání projednána s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 79/2009-93 ze dne 26. 11. 2009 a na usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 11. 2000, sp. zn. IV. ÚS 169/2000, žalovaný však rozhodl bez nařízení ústního jednání.

Žalobkyně v žalobě shrnula, že se žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí s jejími námitkami řádně nevypořádal. Postup dožádaného správce daně i správce daně při doměření daně byl nezákonný, hodnocení důkazů bylo nedostatečné a závěry správce daně ani žalovaného nebyly podloženy logickou úvahou a důkazními prostředky. Žalobkyně

oprávněnost uplatněného odpočtu DPH prokázala, jestliže oprávněný nárok správce daně neuznal, postupoval v rozporu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o DPH. Postup správce daně při daňové kontrole a zejména absence zákonného hodnocení důkazů měly vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně. Vzhledem k tomu žalovaný měl rozhodnutí správce daně zrušit.

Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Žalobce neunesl svoje důkazní břemeno, když dostatečně neprokázal, že k uskutečnění předmětných zdanitelných plnění došlo tak, jak bylo deklarováno a neprokázal rovněž, že předmětná zdanitelná plnění použil pro ekonomickou činnost. Zákonným důsledkem neunesení důkazního břemene žalobce bylo vydání předmětných platebních výměrů, kterými správce daně neuznal nárok na odpočet daně. Prvostupňový správce daně i odvolací orgán hodnotili veškeré důkazy dle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlíželi ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení získaných důkazů bylo objektivní a v žádném případě nebylo svévolné, neboť správci daně obou stupňů při hodnocení důkazů respektovaly základní zásady správy daní a logické zákonitosti a souvislosti případu. Hodnocení důkazů v daném případě naplňovalo všechny atributy stanovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 7/2007 - 58 ze dne 22. 2. 2007. Žalovaný se zabýval všemi odvolacími námitkami a ve svém rozhodnutí o odvolání dostatečně odůvodnil závěry, které o nich učinil, tj. žalovaný reagoval na všechny odvolací námitky žalobce a ke všem v rozhodnutí uvedl své argumenty. Podstatné přitom je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5.2009, č.j. 9 Afs 70/2008 – 13).

Při jednání účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích, vycházeli přitom z obsahu svých písemných podání.

Ze správního spisu se podává, že správce daně provedl výslech svědků M. M. (protokol o výslechu svědka č.j. 96132/11/031930204872 ze dne 29.11.2011), L. R. (protokol o výslechu svědka č.j. 95949/11/031930204872 ze dne 28.11.2011), J. M. (protokol o výslechu svědka č.j. 95958/11/031930204872 ze dne 28.11.2011), J. B. (protokol o výslechu svědka č.j. 96123/11/031930204872 ze dne 29.11.2011) a G. P. (protokol o výslechu svědka č.j. 95940/11/031930204872 ze dne 28.11.2011). Z uvedených protokolů vycházel správce daně i ve zprávách o daňové kontrole za jednotlivá výše specifikovaná zdaňovací období. Svědkyně G. P. ve výpovědi mj. uvedla, že rozdávala samolepky, karty, reklamní předměty, jako samolepky, letáky, trička. Předměty měly vztah ke skupině Wohnout, jde-li o loga na předmětech uvedená. Svědkyně L. R. uvedla, že rozdávala reklamní materiály pro kapelu, a to trička, podepsané letáky, spodní prádlo. na reklamních předmětech bylo uvedeno logo W nebo slogan „chci wohnout“. Svědek J. M. žalobkyni spolupracoval, rozdával reklamní předměty na koncertech, a to trika, mikiny, samolepky, klíčenky. Svědkyně J. B. rozdávala na koncertech reklamní předměty, od žalobkyně převzala trička. Svědkyně M.M. uvedla, že rozdávala reklamní předměty, od žalobkyně převzala trička, tanga, nálepky, vše s logem „Wohnout“. Ve zprávách o daňové kontrole správce daně ve vztahu ke svědeckým výpovědím konstatoval, že svědci, kteří měli potvrdit bezplatné rozdávání věcí, uvedli, že reklamní a propagační předměty se týkaly skupiny Wohnout, že je bezplatně rozdávali, ale neví, kdo reklamní předměty platil. Uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění z dokladů za reklamní a propagační předměty použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti, čímž porušila ust. § 72 odst. 1 zákona o dani přidané hodnoty. Obstarání totožných reklamních a propagačních předmětů bylo v rámci prováděné daňové kontroly posuzováno i ve vztahu k dani z příjmů žalobkyně za roky 2006 a 2007 (k tomu viz protokol o projednání zprávy o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění z kontroly daně z

příjmů fyzických osob za rok 2006 a 2007 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2006 a I. – IV. čtvrtletí 2007 a zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období). Ve zprávách o daňových kontrolách týkajících se daně z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období správce daně shrnul, že nakoupené předměty nejsou označeny logem žalobkyně, v daňové evidenci nejdou vykázány sponzorské dary, odměny žalobkyně z reklamní a propagační činnosti, svědci, členové skupiny Wohnout, nespécifikovali sponzorské dary, nepotvrdili, že přijatá zdanitelná plnění za pořízení reklamních a propagačních předmětů žalobkyně použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Správce daně následně konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění z dokladů za reklamní a propagační předměty použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tím porušila ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Žalobkyně předložila společně s žalobou rozhodnutí žalovaného ze dne 9.9.2013, čj. 22405/13/5000-14102-705050, týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. V tomto rozhodnutí žalovaný k nákladům na pořízení reklamních a propagačních předmětů odkázal na výslechy svědků, a to: paní M. M. (protokol o výslechu svědka čj.96132/11/031930204872 ze dne 29.11.2011), paní L. R. (protokol o výslechu svědka čj.95949/11/031930204872 ze dne 28.11.2011, pana J. M. (protokol o výslechu svědka čj.95958/11/031930204872 ze dne 28.11.2011), paní J. B. (protokol o výslechu svědka čj.96123/11/031930204872 ze dne 29.11.2011) a paní G. P. (protokol o výslechu svědka čj.95940/11/031930204872 ze dne 28.11.2011). Žalovaný se neztotožnil s hodnocením správce daně, pokud provedené svědecké výpovědi neosvědčil jako důkaz ve věci oprávněnosti výdajů za reklamní a propagační předměty. Žalovaný uvedl: *„Odvolací orgán po přezkoumání spisového materiálu musí konstatovat, že se závěrem a s hodnocením důkazních prostředků v dané věci neztotožnil, a to z níže uvedených důvodů. Jak již bylo uvedeno výše, daňový subjekt za kontrolované zdaňovací období dosahoval zdanitelných příjmů mimo jiné i na základě Smlouvy o exkluzivním zastoupení ze dne 1.1.2007. Na základě této Smlouvy daňový subjekt zastupoval svým jménem a na svůj účet hudební skupinu Wohnout. Mimo zastupování skupiny, které především spočívalo v zajišťování a organizování jejich hudebních vystoupení, jeden z bodů předmětu této Smlouvy byla i spolupráce v reklamní a propagační činnosti. Daňová uznatelnost vynaložených výdajů (nákladů) je zakotvena zejména v ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění. V ustanovení § 24 odst. 1 citovaného zákona je mimo jiné uvedeno: Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V ustanovení § 24 odst. 2 citovaného zákona je pak uveden demonstrativní výčet výdajů (nákladů), které jsou také výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Z výše uvedeného vyplývá, že u výdajů (nákladů) výslovně neuvedených v ustanovení § 24 odst. 2 citovaného zákona je pro jejich daňovou uznatelnost podstatné to, zda splňují obecnou podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 citovaného zákona, tj. mezi příjmy a výdaji musí existovat bezprostřední vztah. Jinými slovy, výdaje daňového subjektu, který zastupuje hudební skupinu, vynaložené na reklamní a propagační předměty s motivy této skupiny, mohou být daňovým výdajem splňujícím podmínky generální klauzule v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jestliže jsou příjmy dotyčného daňového subjektu na vystoupení této hudební skupiny přímo nebo i jen částečně závislé.*

Odvolací orgán po přezkoumání spisového materiálu dospěl k závěru, že tato podmínka byla v daném případě splněna. Ve výše zmiňovaných svědeckých výpovědích, tyto osoby shodně vypověděly, že reklamní a propagační předměty distribuovaly bezplatně na koncertech této hudební skupiny. Dále tito svědci uvedli, že i s odstupem času si vzpomínají, že těmi

reklamními a propagačními předměty byly trička, spodní prádlo, plakáty, letáky, podpisové karty, atd., přičemž tyto předměty obsahovaly různé motivy skupiny. Skutečnost, že tyto reklamní a propagační předměty neobsahovaly logo daňového subjektu, nemůže být v daném případě důvodem pro neoprávněnost těchto výdajů, a to v souvislosti se zmiňovanou Smlouvou o exkluzivním zastoupení hudební skupiny. Jak bylo uvedeno výše, daňový subjekt měl určitý příjem na bázi odměny ve výši 15ti % z netto ceny, tj. příjmy daňového subjektu byly závislé na počtu koncertních vystoupení, popularity hudební skupiny a netto ceny jednotlivých akcí. Bylo tedy v zájmu daňového subjektu, aby hudební skupina byla v povědomí svých fanoušků (v daném případě to bylo prostřednictvím distribuce reklamních a propagačních předmětů s motivy této skupiny), neboť z každého uskutečněného hudebního koncertu dosahoval také on vyšších příjmů, byť byly nepřímé, a to formou procent z netto ceny. Skutečnost, že daňový subjekt vynaložil výdaje za reklamní a propagační předměty této hudební skupiny, mělo bezprostřední návaznost na dosažení následných příjmů daňového subjektu. S ohledem na výše uvedené a z důvodu absence důkazních prostředků, které by osvědčily daňovou neuznatelnost předmětných reklamních a propagačních předmětů, pak odvolacímu orgánu nezbyvá než konstatovat, že v tomto bodě odvolání vyhověl námitkám zástupce daňového subjektu a částku 113.875,20 Kč osvědčil jako daňový výdaj.“

Žaloba je důvodná.

Podle ust. § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období, má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Podle ust. § 8 odst. 1, 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Posouzení nároku na odpočet daně je závislé na prokázání použití přijatých zdanitelných plnění uvedených žalobkyní v daňových dokladech pro uskutečňování její ekonomické činnosti. Žalobkyně k prokázání nároku navrhla výslech svědků, kteří měli prokázat převzetí a bezplatné rozdávání reklamních a propagačních předmětů. Žalovaný ve vztahu k výpovědím svědků konstatoval, že svědci pouze potvrdili existenci blíže neurčených reklamních předmětů, tyto však nebyli schopni s odstupem času konkretizovat, nebylo tak prokázáno, že se jedná o tytéž předměty, ke kterým byly žalobkyní doloženy daňové doklady. Závěr žalovaného, že svědci potvrdili pouze existenci blíže neurčených reklamních předmětů, je však v rozporu s obsahem správního spisu. Svědci ve svých výpovědích reklamní a propagační předměty blíže konkretizovali, uvedli, že rozdávali trička, spodní prádlo, plakáty, letáky, podpisové karty, atd., přičemž tyto předměty obsahovaly různé motivy skupiny. Tyto předměty tedy co do druhu korespondují s předměty uvedenými žalobkyní v daňových dokladech. Pokud byla při hodnocení důkazů svědeckými výpověďmi žalovaným opomenuta tvrzení svědků, upínající se k přímo k prokazovanému tvrzení daňového subjektu o předání propagačních předmětů spolupracovníkům žalobkyně a jejich následnému bezplatnému rozdávání, je jeho závěr o nesplnění podmínek stanovených v ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty přinejmenším předčasný. Nemůže pak obstát ani závěr žalovaného, že na základě dokazování nebylo postaveno najisto, jakým způsobem žalobkyně využila propagační předměty pro uskutečňování ekonomické činnosti, tedy zda byly prodány,

bezplatně distribuovány, popř. využity jiným způsobem.

V rozporu se závěry žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí je pak hodnocení totožných svědeckých výpovědí žalovaným v rozhodnutí ze dne 9.9.2013, čj. 22405/13/5000-14102-705050, týkajícím se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Ve vztahu k nákladům na pořízení totožných reklamních a propagačních předmětů žalovaný odkázal na výsledek svědků, přitom se neztotožnil s hodnocením správce daně, pokud provedené svědecké výpovědi neosvědčily jako důkaz ve věci oprávněnosti výdajů za reklamní a propagační předměty. Žalovaný konstatoval, že svědci shodně vypověděli, že reklamní a propagační předměty distribuovali bezplatně na koncertech hudební skupiny Wohnout, i s odstupem času si vzpomněli, že těmi reklamními a propagačními předměty byly trička, spodní prádlo, plakáty, letáky, podpisové karty, atd., přičemž tyto předměty obsahovaly různé motivy skupiny. Skutečnost, že tyto propagační předměty neobsahovaly logo žalobkyně, neshledal důvodem pro neoprávněnost těchto výdajů. Výdaje za reklamní a propagační předměty hudební skupiny pak měly bezprostřední návaznost na dosažení následných příjmů žalobkyně. Jakkoliv byly uvedené závěry uvedeny v rozhodnutí žalovaného týkajícím se daně z příjmů, byly v tomto i žalobou napadeném rozhodnutí hodnoceny identické svědecké výpovědi, přitom v porovnávaných rozhodnutích byl obsah svědeckých výpovědí vyhodnocen odlišně. V tomto ohledu soud shledal důvodnou žalobní námitku, v níž žalobkyně namítla porušení ust. § 8 odst. 2 daňového řádu, podle které správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Jde-li pak o hodnocení výpovědí svědků prvostupňovým správcem daně, pak ani on výpovědi svědků z pohledu faktické identifikace propagačních předmětů nehodnotil a svůj závěr o neprokázání tvrzených skutečností odůvodnil zjištěním, že nakoupené propagační předměty nejsou označeny logem žalobkyně, resp. v daňové evidenci nejsou vykázány sponzorské dary a odměny žalobkyně z reklamní a propagační činnosti dle čl. IV. smlouvy o exkluzivním zatupování ze dne 1.1.2007. I ve vztahu k absenci hodnocení svědeckých výpovědí co do identifikace propagačních předmětů lze odkázat na odlišné hodnocení obsahu svědeckých výpovědí žalovaným v rozhodnutí týkajícím se daně z příjmů za rok 2007.

Jde-li o odkaz na webové stránky www.wohnout.cz, je z dikce dané argumentace zřejmé, že byly pořízeny správcem daně v průběhu daňové kontroly zahájené v roce 2009, nemohly tedy odrážet skutkový stav existující v dotčených zdaňovacích obdobích, tj. v roce 2006 a 2007. Daný důkaz tak nemohl prokazovat skutečnosti, které by vyvracely tvrzení žalobkyně. Navíc takový důkaz nebyl vůbec poměřován s výpověďmi svědků, kteří výslovně uvedli, že propagační předměty zdarma rozdávali na koncertech hudební skupiny, přitom z rozhodnutí není zřejmé, zda žalovaný výpovědi svědků s tímto důkazem konfrontoval. V tomto ohledu je důvodný poukaz žalobkyně na fakt, že kontaktní osobou zjištěnou správcem daně byla G. P., nikoliv žalobkyně.

Nedůvodná je naopak námitka žalobkyně, pokud namítla, že částky, které obdržela od sponzorů, vykázala jako své příjmy. Tvrzení žalobkyně je pouze obecné, není zřejmé, o jaké částky se mělo jednat, kteří dárce je poskytli, k jakému datu byly sponzorské dary zaneseny do daňové evidence atp. Žalobkyně nezpochybnila závěry správce daně, že z žalobkyní předložené daňové evidence nelze bez dalšího poskytnutí sponzorských darů určit, její žalobní tvrzení tedy nijak závěr žalovaného nevyvrací.

Za pravdu soud nedal žalobkyni ani v tom, že správce daně nebyl v daném případě oprávněn vycházet ze zprávy o daňové kontrole, pokud žalobkyně její podpis odepřela. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu platí, že: „odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.“ Dostatečným důvodem pro odepření podpisu ve smyslu daného ustanovení může být např. stav, kdy daňový subjekt předložil či navrhl v rámci projednávání zprávy důkazní prostředky a správce daně se jimi odmítl zabývat a tento svůj postup dostatečně neodůvodnil (viz KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A.: Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 410), tedy zejména na případy, kdy je daňový subjekt vystaven nejistotě ohledně stanoviska správce daně k rozhodnému skutkovému stavu a k návrhům daňového subjektu, kdy jednání správce daně vykazuje znaky libovůle, popř. došlo k závažným procesním pochybením v daňovém řízení. Dostatečným důvodem však není rozdílné hodnocení zjištěného skutkového stavu či rozdílné hodnocení důkazní síly jednotlivých důkazů, apod. Rozdílné závěry správce daně a daňového subjektu jsou logickým důsledkem situace, kdy každá ze stran obhájí svá tvrzení, pokud by měly být jednotlivé závěry správce daně souladné se závěry daňového subjektu, fakticky by jakékoliv daňové řízení bylo skončeno až v případě, kdy by byla přijata argumentace daňového subjektu. Jakákoliv daňová kontrola by v takovém případě ztrácela smysl. V posuzovaném případě se žalobkyně do shora popsaného typu situace nedostala. Žalobkyni bylo zřejmé, z jakých důkazů správce daně při daňové kontrole vycházel a jak je hodnotil. Jakkoliv nebyly hodnoceny všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo, a to posléze ani žalovaným (k tomu závěry soudu uvedené výše), žalobkyni bylo po celou dobu zřejmé, z jakého skutkového stavu správce daně v řízení vycházel, fakticky jí bylo zřejmé i to, jaké důsledky pro ni z takového hodnocení plynou. Důvod odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole, tj. nesouhlas žalobkyně s hodnocením navržených důkazních prostředků správcem daně, v daném případě nebyl dostatečný, veškeré své argumenty pak mohla žalobkyně namítnout v oprávněném prostředku proti dodatečným platebním výměřům. Nenastal tedy v posuzované věci důvod zprávu o daňové kontrole jako důkazní prostředek zpochybnit, resp. daňovou kontrolu považovat za neukončenou.

Důvodnou neshledal soud ani žalobní námitku neprovedení ústního jednání žalovaným. Odvolání žalobkyně bylo obecné, fakticky kopírovalo její tvrzení během daňového řízení. Provedení žádných nových důkazů žalobkyně nenavrhla, nenastal tak rozumný důvod pro nařízení jednání, veškerou svou argumentaci ve svůj prospěch mohla žalobkyně uvést v podaném odvolání. V odvolacím řízení neopatřoval žalovaný žádné důkazy, žalobkyně tak nebyla nikterak zkrácena na svém právu vyjádřit se k prováděným důkazům, a tudíž ani na právu, aby její věc (v tomto případě odvolání) byla projednávána v její přítomnosti. K argumentaci žalobkyně rozsudkem 9 Afs 79/2009-93, soud uvádí, že závěry uvedené v odůvodnění tohoto rozsudku je nutné vztáhnout ke konkrétnímu skutkovému stavu. Nejvyšší správní soud totiž v namítaném rozsudku shledal důvodnou námitku stěžovatele stran nedostatečného zjištění skutkového stavu, konkrétně dospěl k závěru, že „nelze vyloučit porušení povinnosti správcem daně, přičemž, aby byla tato skutečnost postavena najisto nebo vyvrácena, je nutno v dalším řízení prokázat, jak bylo s daným přeplatkem naloženo.“ V daném případě tak byla námitka neprovedení ústního jednání úzce svázána s námitkou nedostatečného zjištění skutkového stavu, a právě neprovedení všech potřebných důkazů, k nimž by se stěžovatel mohl na ústním jednání vyjádřit, představovalo ony „nejasnosti vyplývající z obsahu spisu“. Otázka provedení dalších důkazů nebyla v případě žalobkyně

vůbec nastolena, závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu tak nelze na daný případ vztáhnout.

Z výše uvedených důvodů, pokud na jejich základě shledal soud žalobu důvodnou, soud rozhodnutí žalovaného zrušil podle ust. § 76 odst. 1 písm. b), odst. 3 s.ř.s. V dalším řízení se žalovaný bude zabývat výše uvedenými svědeckými výpověďmi osob rozdávajících propagační předměty žalobkyně z pohledu identifikace propagačních předmětů, přitom ověří, bude-li takovým důkazním prostředkem proveden důkaz, zda skutečnosti zjištěné z internetových stránek osvědčují skutkový stav existující v kontrolovaných zdaňovacích obdobích.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně byla ve věci zcela úspěšná, soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v odměně za 3 úkony právní služby v souladu s vyhláškou Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a to za přípravu a převzetí věci, sepsání podání ve věci samé a účast při jednání (replika k vyjádření žalované žalobkyní podána nebyla). V souladu s ust. § 9 odst. 4 písm. d) žalobkyni náleží odměna za jeden právní úkon ve výši 3.100,- Kč. Soud rovněž přiznal paušální náhradu hotových výdajů v souladu s § 13 odst. 3 shora uvedené vyhlášky za tři úkony právní služby po 300,- Kč a náhradu uhrazeného soudního poplatku za řízení v částce 3.000,- Kč. Soud zároveň přiznal žalobkyni náhradu daně z přidané hodnoty ve výši 2.142,- Kč. Celkem tak byla přiznána náhrada nákladů řízení ve výši 15.342,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **l z e** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 29. listopadu 2016

Mgr. Aleš Sabol
předseda senátu