



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **LCN GROUP s.r.o.**

sídlem Stodolní 794/21, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava

zastoupen Mgr. Janem Tomsem, advokátem

sídlem Emila Filly 296/13, Mariánské Hory, 709 00 Ostrava

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2019 č. j. 28916/19/5300-21441-712772, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 7. 2019 č. j. 28916/19/5300-21441-712772 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30
dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Jana Tomse, advokáta se sídlem Emila Filly 296/13, Mariánské Hory, 709 00 Ostrava.

Odůvodnění:

Žalobní body:

1. Žalobou došlou soudu dne 30. 9. 2019 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2019, č. j. 28916/19/5300-21441-712772 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jehož prvním výrokem bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti dodatečným platebním výměrům č. j. 3119851/18/3201-51522-809924 ze dne 24. 8. 2018 a č. j. 3119923/18/3201-51522-809924 ze dne 24. 8. 2018 a tyto byly potvrzeny. Druhým výrokem napadeného rozhodnutí byly, odvoláním rovněž napadené, platební výměry č. j. 3118833/18/3201-51522-809924 ze dne 24. 8. 2018 a č. j. 3119742/18/3201-51522-809924 ze dne 24. 8. 2018 změněny tak, že daň doměřená prvně jmenovaným byla zvýšena o 16 Kč na 80 016 Kč a penále o 3 Kč na 16 003 Kč. U druhého jmenovaného pak byla doměřená daň zvýšena o 24 Kč na 88 224 Kč a penále o 4 Kč na 17 644 Kč.
2. V žalobě žalobce uplatnil zejména následující žalobní námitky. Předně vytýkal, že žalovaný potvrdil platební výměry i přes to, že tyto jsou nezákonné pro absenci odůvodnění, neboť zpráva o daňové kontrole odůvodněním být nemůže pro zcela důvodné odepření podpisu této zprávy žalobcem. Toto odepření bylo zdůvodněno nectěním právní úpravy a ustálené judikatury.
3. Dále žalobce uvedl, že považuje za nemožné vůbec stanovit u reklamy obvyklou hodnotu obdobných služeb a že žalovaný (a před ním i Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, dále jen „správce daně“) k jejímu stanovení přistoupil nesprávným způsobem, kdy k objektivně zjištěným běžným cenám vůbec nemohl dojít. O tom svědčí i značné rozpětí cen sjednaných jinými společnostmi, ze kterých správní orgány vycházely. V této souvislosti žalobce žalovanému vyčetl taktéž jeho omezení se toliko na ceny, za které reklamní plnění poskytovala společnost Papilio-advertising, spol. s r. o. (dále jen „Papilio“) a neprovedení důkazu dožádáním žádné jiné reklamní společnosti.
4. Další žalobní námitka spočívala v tom, že správce daně neprovedl žalobcem navrhované důkazy, mj. i opakované výsledky jednání společnosti Papilio a statutárního zástupce společností PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „Presstex“) a TARDEM Media s. r. o. (dále jen „Tardem“) pana T., znalecký posudek ohledně ceny

obvyklé a stran prokázání výběru reklam zejména DVD obsahující reklamní nabídky, ze kterých žalobce vybíral.

5. Žalobce taktéž rozporoval názor žalovaného, že věděl nebo mohl a měl vědět o zasažení obchodní transakce podvodem. Uvedl, že mu byl pan T. doporučen na golfu jednatelem společnosti Papilio, a že si prověřil společnost Presstex a Tardem v evidenci nespolehlivých plátců, ve které tyto nefigurovaly.
6. Spornou učinil žalobce i samu existenci podvodu na dani, neboť žalovaný argumentoval neuhrazením doměřené daně společnostmi Presstex a Tardem. Z výše doměřených daní ale vyplývá, že nešlo o doměřenou daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) jen z obchodů se žalobcem. Bylo tedy na správci daně, aby zjistil, zda obě uvedené společnosti přiznaly DPH a tuto uhradili a dále, z jakých obchodních transakcí se skládala doměřená daň, neboť není vůbec jisté, že právě obchody se žalobcem byly zasaženy podvodem na dani. Chybějící DPH z jiných transakcí totiž nemůže znamenat podvod na dani v obchodních transakcích se žalobcem.
7. Vposled pak žalobce rozporoval názor žalovaného, že žalobce nehodnotil přínos reklamy. Žalobce poukázal na specifika off-line reklamy, jejíž hodnocení je ze samé její podstaty obtížnější a uvedl několik ukazatelů (tržby a počet zaměstnanců), sledováním jejichž příznivého vývoje hodnocení přínosu reklamy prováděl.

Stanovisko žalovaného:

8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Stran žalobní námitky uvedené v bodě 2. tohoto rozsudku uvedl, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole žalobcem nepovažuje za důvodné. Má za to, že skutkový stav byl zjištěn co nejúplněji a že se správce daně s návrhy důkazních prostředků, které neprovedl, jakož i se vznesenými námitkami žalobce, vždy řádně vypořádal.
9. Stran žalobní námitky neprovedení důkazů žalovaný mj. uvedl, že poté, co správce daně unesl své důkazní břemeno stran existence podvodu a zapojení žalobce do něj: „bylo žalobci umožněno uplatnit své právo obrany a prokázat přijetí rozumných opatření, kterými by zabránil své účasti na daňovém podvodu, což se mu ovšem nepodařilo.“ K namítanému neprovedení výsledků jednání žalovanými společnostmi Presstex, Tardem a Papilio žalovaný uvedl, že jelikož žalobce rozporuje způsob hodnocení těchto výpovědí, nikoliv však jejich provedení, byly tyto neprovedeny ve shodě se zásadou hospodárnosti. Jejich opakování by totiž nepřineslo žádné nové informace.
10. K neprovedení DVD (žalobní námitka popsána v bodě 4. tohoto rozsudku), ve vztahu k prokázání hodnocení a výběru reklam žalovaný uvedl: „Co se týče tvrzení žalobce, že dle žalovaného neprokázal hodnocení a výběr reklam, když přitom doložil jedno plné DVD nabídek na reklamy, ze kterých si žalobce vybral ty se svého pohledu nejvýhodnější, žalovaný uvádí následující. K předloženému DVD se vyjadřoval již správce daně ve zprávě o daňové kontrole, kde uvedl, že vyhodnocení reklam na serveru GOOGLE nedokládá efektivnost reklamy poskytované v roce 2012 firmou PRESSTEX MEDIA a v roce 2013 firmou TARDEM MEDIA, neboť předmětem zdanitelného plnění od těchto firem nebyla online reklama, ale převážně reklamní činnost spočívající v prezentaci jména či loga daňového subjektu na sportovních akcích prostřednictvím billboardů, plakátů či jiných tiskovin. Tvrzení žalobce se tedy dle žalovaného nezakládá na pravdě. Jak již uvedl žalovaný v bodě

[97] napadeného rozhodnutí, žalobce nepředložil jakoukoliv analýzu, kterou by zkoumal jednotlivé dopady reklamní kampaně.“

11. Stran námitky spočívající v neprokázání obvyklé ceny reklamy (a s tímto souvisejícího neprovedení znaleckého posudku) žalovaný uvedl, že pořizování zboží za vyšší, než obvyklou cenu, nebylo žalobci kladeno k tíži, stejně tak, jako není předmětem sporu neprokázání ceny obvyklé ze strany žalobce. V řešené věci je podstatné, že bylo prokázáno navýšení cen za téměř totožné plnění využitím služeb subdodavatele. Provedení znaleckého posudku za účelem zjištění ceny obvyklé by tedy nemělo na závěry správních orgánů žádný vliv, jelikož by nemohlo vyvrátit skutečnosti zjištěné o tomto navýšení ceny.
12. Ohledně povědomí žalobce o jeho účasti na podvodu uvedl žalovaný, že zde byly takové objektivní a žalobci známé okolnosti, které ve svém souhrnu podvodu na DPH nasvědčovaly do takové míry, že opatření provedená žalobcem, spočívající v prověření společností ve veřejných rejstřících, nelze považovat za postačující opatření. Mezi tyto okolnosti žalovaný zařadil zejména neschopnost prokázat odpovídajícím způsobem kritéria pro výběr dodavatelů, skutečnost, že žalobce přijímal plnění za výrazně navýšenou cenu od dodavatelů sídlících na virtuálním sídle, o nichž nelze z veřejných zdrojů zjistit relevantní informace o jejich činnosti a výsledcích hospodaření. Dále pak, že přijímal plnění od subdodavatelů, namísto přímého dodavatele služeb, a že smluvní dokumentace byla nekonkrétní.
13. Stran žalobní námitky popsané v bodě 6. tohoto rozsudku žalovaný uvedl, že jako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Samým důvodem přítomnosti společností typu *missing trader* v podvodném řetězci je totiž znemožnění rozkrytí celého řetězce a zamezení komplexnímu prošetření daného případu a tím i přesnému vyčíslení úniku na dani jejich následnou nekontaktností pro správce daně. Správce daně v takovém případě nemá možnost ověřit výši daňové povinnosti (případně jednotlivá přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění) takového subjektu.

Posouzení krajským soudem:

14. Krajský soud poté, co zjistil, že žalobní návrh je věcně projednatelný, přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalované, tedy ke dni 31. 7. 2019 (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
15. Ve správním spise soud zjistil důkazní prostředek (DVD nadepsané „LCN GROUP S. R. O.“, dále jen „DVD“) obsahující mj. i soubory nabídek reklamního plnění off-line povahy (články v časopisech, směrovky v ulicích, televizní a rozhlasové reklamy aj.), jakož i komunikaci mezi poskytovateli takové reklamy a představiteli žalobce. Dále soud ve spise zjistil v elektronické formě bakalářské práce L. H. nazvanou *Organizace golfového turnaje pro komerční účely* a V. K. nazvanou *Případová studie dopadu golfového hřiště v Kravařích na rozvoj regionu*.
16. Podle nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 16. 2. 1995, č. j. III. ÚS 61/94: *Takzvané opomenuté důkazy, tj. důkazy, o nichž v řízení nebylo soudem rozhodnuto, případně důkazy, jimiž se soud při postupu podle § 132 o. s. ř. (podle zásady volného hodnocení*

důkazů) nezabýval, proto téměř vždy založí nejen nepřezkoumatelnost vydaného rozhodnutí (§ 221 odst. 1 lit. c), § 243b odst. 1 al. 2 o. s. ř.), ale současně též protiústavnost (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 95 odst. 1 úst. zákona č. 1/1993 Sb.).

17. Podle nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 24. 2. 2004, č. j. I. ÚS 733/01: *Ústavní soud v řadě svých nálezů (III. ÚS 61/94, III. ÚS 95/97, III. ÚS 173/02 a další) podrobně vyložil pojem tzv. opomenutých důkazů ve vazbě na zásadu volného hodnocení důkazů a kautely, jež zákon klade na odůvodnění soudních rozhodnutí. Zásada volného hodnocení důkazů tudíž neznamená, že by soud ve svém rozhodování (v úvahách nad ním) měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli, nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry (zjištění) opře a které opomene. Neakceptování důkazního návrhu obviněného lze založit toliko třemi důvody: Prvním je argument, dle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencí. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, dle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.*
18. Soud má po prostudování napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole za to, že obé trpí vadou opomenutého důkazu, kdy žalovaný ani správce daně v rámci své argumentace k provádění výběru z více reklamních nabídek žalobcem, nikterak nereflktují existenci výše popsaných souborů na DVD. Soud připouští, že se správce daně k řečenému DVD vyjádřil (jak je ostatně citováno i v bodě 10. tohoto rozsudku). Nicméně tak učinil toliko ve vztahu k jedné ze dvou skutečností, které tímto DVD usiloval žalobce prokázat, a to hodnocení reklamy. Stran schopnosti řečeného DVD prokázat, že žalobce prováděl výběr reklamy, se žalovaný (ani správce daně) nikterak nevyjádřili. Ve svých dalších úvahách však vycházeli z toho, že žalobce výběr neprováděl, resp. že výběr neprokázal. Ve zprávě o daňové kontrole našlo toto opomenutí výslovný projev v následující pasáži: *Dne 11. 3. 2016 na otázku správce daně, zda si nechali předložit nabídky od jiných firem zabývajících se reklamou, odpověděl (jednatel žalobce – pozn. soudu) pouze, že ano, bez jakéhokoliv upřesnění. Dne 19. 10. 2016 byl správcem daně dotazován, zda může předložit předmětné nabídky. Na to jednatel daňového subjektu reagoval: „Nejsem si jistý. Nemusel mi to nikdo dávat, díval jsem se na internet, porovnával jsem ceny.“ Své tvrzení jednatel daňového subjektu žádným způsobem nedoložil.“ (Podtržení provedl soud). Názor žalovaného, že správce daně řádně vypořádal všechny neprovedené důkazy, pak citoval soud výše v bodě 8. tohoto rozsudku*
19. Ve shodě s citovanou judikaturou Ústavního soudu, dle které opomenutý důkaz založí nepřezkoumatelnost rozhodnutí, má zdejší soud za to, že úvahy žalovaného stran nepřijetí dostatečných opatření k zabránění účasti žalobce, byvše tyto činěny i přes existenci neprovedeného a ani jinak nevypořádaného důkazního prostředku, jsou nepřezkoumatelné. Tato nepřezkoumatelnost, týkající se úvah pro rozhodnutí zásadních, pak nutně vede ke zrušení napadeného rozhodnutí dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
20. V novém rozhodnutí pak žalovaný neopomene řádně vypořádat ani další žalobcem navržené důkazy (výše jmenované bakalářské práce). Důvodem pro jejich neprovedení

totiž nemůže být, že nejsou s to prokázat skutečnost, kterou se jimi žalobce prokazovat nesnaží (zde ceny reklam na golfových turnajích). Žalobce jimi totiž usiloval dokázat nákladnost organizace golfového turnaje a teprve nepřímou neobvyklost cen mezi společnostmi Papilio a Presstex, resp. Tardem, vůči kterým žalovaný shledal navýšení.

21. Krom výše popsané vady soud shledal důvodnou také žalobcovu námitku týkající se neprokázání, že to byly právě obchody se žalobcem, kteréžto byly zasaženy podvodem na dani. Nemožnost zjistit, ze kterých konkrétních plnění byla nebo nebyla zaplacená daň, je dána v případě, kdy je daň doměřena na základě daňových tvrzení bez vlastní činnosti správce daně. V případě, jako je nyní řešený, kdy byla společnostmi Presstex a Tardem podána daňová přiznání a uhrazena daň a až následně, na základě činnosti správce daně, byla daň doměřena, musí být zřejmé, z kterých plnění je daň doměřována. Je tedy nutno ji propojit s plněním v řetězci (v řešeném případě v řetězci Papilio – Presstex – žalobce a později v řetězci Papilio – Tardem – žalobce). Jedině tím způsobem lze naplnit znak daňového podvodu na DPH, definovaného jak evropskou, tak českou judikaturou, kterou je „(...)zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte, tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality“ (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017 – 60); účastníky se zde míní osoby účastnící se podvodu a narušení daňové neutrality se týká podvodné transakce.
22. Je na žalovaném, aby uvedl, zda daň neodvedená společnostmi Presstex a Tardem, byla stanovena na základě daňových přiznání těchto společností, nebo na základě daňové kontroly či jiného postupu správce daně. V případě stanovení daně (Presstexu a Tardemu) na základě vlastní činnosti správce daně, pak žalovaný musí uvést, zda chybějící daň je z plnění žalobci nebo z jiných plnění, nebo odůvodnit, proč tento postup není možný. V tomto směru vyžaduje skutkový stav, který vzal žalobce za základ napadeného rozhodnutí, zásadní doplnění, což je vadou, pro kterou soud rozhodnutí zruší dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. „[z]ruší-li soud rozhodnutí, vysloví současně, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.“ Soud tak tedy výrokem I. tohoto rozsudku učinil.
23. Stran ostatních námitek, v rozsahu, v jakém nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nebrání jejich vypořádání, soud poznamenává následující. Skutečnost, že zpráva o daňové kontrole nedosahuje požadovaných kvalit a byla proto případně i důvodně odmítnuta, není sama způsobila vést k zásahu do práv žalobce, protože řečené pochybení může opravit žalovaný. Pokud by tak ale neučinil a pochybení přenesl i do svého rozhodnutí, bylo by to vadou odvolacího rozhodnutí s důsledky pro následné soudní řízení.
24. K námitce neprovedení opětovných výsledků jednání společností Papilio, Presstex a Tardem soud dává za pravdu žalovanému, že jejich opětovné provedení nebylo nutné. Žalobce totiž nerozporoval řádnost průběhu řečených výsledků ani neuvedl nějaké nové tvrzení, které by jimi mělo být dokázáno, což by obě bylo důvodem pro opakování výsledků. Samotný žalobcův nesouhlas s hodnocením výsledků ze strany správce daně však důvodem pro opakování není. Zde soud poznamenává, že důkazy se provádějí vždy k prokázání tvrzení a nikoliv naopak.
25. Stran neprovedení znaleckého posudku žalovaným je soud toho názoru, že toto vadou napadeného rozhodnutí není. Žalobce navrhoval žalovanému, aby nechal vypracovat posudek k prokázání obvyklé ceny takového reklamního plnění, které pořizoval

žalobce. Důkazní břemeno stran prokázání obvyklé ceny však tíží žalovaného v řízení o dani z příjmů, nikoliv v případě řízení ve věci DPH. Žalovaný založil v napadeném rozhodnutí svůj závěr o přítomnosti podvodu na dani nikoliv na rozdíl mezi obvyklou cenou a cenou, za kterou plnění pořídil žalobce, ale na existenci zásadního navýšení cen v rámci řetězců Papilio – Presstex – žalobce a Papilio – Tardem – žalobce, pro které neshledal racionální zdůvodnění přidanou hodnotou ze strany přímých dodavatelů žalobce. Takové navýšení pak žalovaný správně považoval za znak podvodu na dani. Prokazovat výši obvyklé ceny takových reklamních plnění, jaká pořídil žalobce, tedy nebylo nutné a neprovedení znaleckého posudku za tím účelem tak nemůže být vadou napadeného rozhodnutí.

26. Stran ostatních žalobních námitek považuje soud za předčasné je vypořádávat v rámci tohoto rozsudku, neboť jejich vypořádání souvisí se zjištěními, která žalovaný učiní z výše řešeného opomenutého důkazního prostředku (DVD).
27. V řízení plně procesně úspěšnému žalobci, vzniklo v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují:

a) zaplacený soudní poplatek		3 000 Kč
b) náklady právního zastoupení advokátem		
)		
I) odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby:	§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d)	
1) příprava a převzetí věci		
2) sepsí žaloby		
	vyhl. č. 177/1996 Sb.	6 200 Kč
II) paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. I)	§ 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb.	600 Kč
III) DPH z částek dle I) a II)	§ 23a z. č. 85/1996 Sb.	1 428 Kč
<i>Celkem</i>		<i>11228 Kč</i>

Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práv. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 7. dubna 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu