



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

žalobkyně: **JMB-STEEL s.r.o.**
sídlem Zámecké nám. 42, Frýdek, 738 01 Frýdek-Místek
zastoupená JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2023, č. j. 40026/23/5200-11433-706599,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou doručenou soudu dne 5. 2. 2024 domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2023, č. j. 40026/23/5200-11433-706599 (dále „napadené rozhodnutí“), kterým byl částečně změněn dodatečný platební výměr ze dne 4. 8. 2023, č. j. 3337609/23/3207-51521-802655 (dále „dodatečný platební výměr“), jímž byla žalobkyni za zdaňovací období roku 2011 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 866 400 Kč a stanoveno penále, tak, že žalovaný vypustil z výrokové části dodatečného platebního výměru výrok o stanovení penále a povinnosti k jeho úhradě, jakož i navazující údaj o jeho splatnosti. Dále změnil výrok o úhradě doměřené daně a penále na účet správce daně tak, že

ve výroku ponechal pouze doměřenou daň.

2. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je zejména otázka, do jaké míry lze v daňovém řízení vycházet pouze ze závěru trestního soudu ve věci, která se týká shodného zdaňovacího období a shodných transakcí, dále běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

Shrnutí žaloby a žalobní body

3. Žalobkyně v žalobě vymezila následující žalobní body.
4. Žalobkyně vytkla žalovanému, že zjednodušeně a nepřezkoumatelně odůvodnil doměření daně odkazem na trestněprávní odsouzení. Výsledky daňové kontroly jsou založeny na nesprávných premisách (obdobně jako trestní rozsudky). Konkrétně, že cena reklamního plnění dodaného společností PROPAG-STORM a.s. (dále „PROPAG-STORM“) žalobkyni byla údajně navýšena 10násobně, a že smlouvy o poskytování reklamního plnění byly sjednávány žalobkyní s vědomím, že jí bude následně 80 % z daňového základu uvedeného v daňovém dokladu, jímž byla fakturována cena reklamního plnění, vrácena, a k vrácení následně docházelo.
5. Žalobkyně poukázala na rozpor stran referenční ceny reklamního plnění. Referenční ceny reklamního plnění reklamního plnění byly podle zjištění žalované ve zdaňovacím období 2012 nižší o 56 % a v roce 2013 o 37 %, než jaké uhradila PROPAG-STORM. Podle žalobkyně je tak vyloučeno, že mohlo dojít k několikanásobnému navýšení cen reklamního plnění, jež bylo poskytováno koncovým zákazníkům společnosti PROPAG-STORM. V případě žalobkyně měl být jedním ze znaků podvodného řetězce u reklamního plnění právě několikanásobné navýšení cen. Pakliže ale ceny nebyly navýšeny ani jednonásobně oproti referenčním cenám, nemohlo dojít k naplnění presumovaného fungování předmětného řetězce. Cena, jak na ni nahlížel žalovaný, nebyla nijak podezřelá
6. Další rozporem, na který žalobkyně poukazovala, je rozpor se znaleckým posudkem, jenž doložila žalobkyně k určení obvyklé ceny reklamního plnění dodávaného společností PROPAG-STORM. Z něj pak vyplývá, že zjištěné hodnoty reklamní služby zakoupené žalobkyní v součtu za celé předmětné období leží mezi minimem a maximem zjištěných tržních cen a podle názoru znalce nevybočují z mantinelů ceny obvyklé. Podíl celkových nákladů na reklamu a celkových nákladů neukazoval na zjevnou nehospodárnost či nepřiměřenost. To podle žalobkyně odpovídá i rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2016, č. j. 9 Afs 73/2015-37, z něhož žalobkyně akcentovala, že je pouze na podnikateli, jaký objem výdajů vynaloží na svou podnikatelskou činnost. Naopak znalecký posudek, který byl vyhotoven pro trestní řízení, resp. jeho závěry jsou jednak v rozporu se zjištěním referenčních cen žalovaného a také se znaleckým posudkem doloženým žalobkyní. Žalovanému tak vytkla, že nezjišťoval v místě a čase obvyklou cenu reklamního plnění formou znaleckého zkoumání, přestože sjednaná cena měla být podle žalovaného nadhodnocená, ale spokojil se pouze se závěrem, že cena byla účelově navýšena.
7. Žalobkyně dále vytýkala žalovanému jeho paušalizující závěr, že do systému vratek měli být zapojeni všichni odběratelé PROPAG-STORM. K tomu se odkázala žalobkyně na vlastní šetření, ze kterého vyplývá, že ne všichni odběratelé byli stíháni. Z povahy věci tak není na místě dovozovat, že žalobkyně měla pobírat vratky, protože je pobíraly i další subjekty, jak mylně dovozují trestní soudy i žalovaný.
8. K nemožnosti vycházet toliko z odsuzujícího trestního rozsudku se žalobkyně odkázala na

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2021, č. j. 3 Afs 27/2020-48. Trestní řízení nenahrazuje a ani nemůže nahradit daňové řízení.

9. Další žalobní bod směřovala žalobkyně co do nesprávné aplikace § 23 odst. 10 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „zákon o daních z příjmů“). Žalovanému vytkla, že oproti dřívějšímu doměřovacímu řízení na DPPO za zdaňovací období roků 2012 a 2013 opustil původní koncepci spojených osob podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně vytkla žalovanému, že nerespektoval závazný právní názor soudu vyslovený ve vztahu k doměřovacímu řízení za pozdější období. Žalobkyně tento postup považuje za obcházení pokynu soudu, neboť podle použitého ustanovení a názoru žalovaného nemá být referenční cena jakkoliv podstatná. Tento postup žalobkyně považuje za překvapivý, porušující právo na předvídatelné a konstantní rozhodování a zasahující do práva žalobkyně na účinnou soudní ochranu. Závěry žalovaného jsou vnitřně rozporné. Žalovaný nemohl opustit posuzování referenční ceny pouze odkazem na trestní odsouzení, jehož závěry jsou vystavěny pouze na tvrzeném několikanásobném navýšení cen reklamního plnění. Žalovaný rovněž namítl, že § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů nelze aplikovat takovým způsobem, že by se o náklady vynaložené na reklamní plnění (a to ani částečně) nesnížil základ daně. Žalovaný měl přihlídnout k tomu, že plnění mělo svou hodnotu.
10. Další žalobní námitkou je neprokázání protiprávního fungování údajného řetězce PROPAG-STORM vůči žalobkyni, resp. výhody žalobkyně z jeho fungování, a to s ohledem na (1) způsob stanovení ceny reklamy a údajného neověřování výhodnosti ceny reklamního plnění, (2) rentabilnost a reálný účinek reklamního plnění, (3) znalost sportovního prostředí u jednatele žalobkyně a (4) výpověď statutární ředitelky PROPAG-STORM o vrácení části cen reklamního plnění.
11. K ověřování ceny reklamy žalobkyně opět poukázala na znalecký posudek, který si nechala vypracovat a který konstatoval, že sjednaná cena odpovídá ceně obvyklé. Žalobkyně uvedla, že neměla takřka žádné možnosti, jak zjistit cenu plnění v rámci řetězce. Jedinou skutečnost, kterou mohla posuzovat, byla ta, zda má plnění odpovídající hodnotu a zda je jeho cena přiměřená. Žalovaný však pominul, že na začátku řetězce příslušné subjekty nenakupovaly shodné plnění a ve shodném rozsahu, které obdržela žalobkyně, ale pouze práva na umístění reklamních zařízení (příp. sdělení) a televizní práva. Proto nelze cenu obvyklou v místě a čase posuzovat na počátku řetězce. Žalovaný měl při stanovení referenční ceny vycházet z cen transakcí uzavíraných mezi reklamními agenturami a jejich klienty. Žalobkyně dále poukazovala na to, že informace, které měla stran cen reklamního plnění v době navázání spolupráce, byly omezenější. Nelze jí tak klást k tíži skutečnosti, které objektivně na začátku, ani v průběhu transakcí nemohla vědět. V době realizace reklamních služeb neměla žalobkyně povědomí o existenci jiných subjektů z regionu, které by jí poskytly reklamní služby v obdobném rozsahu jako PROPAG-STORM. Vyloučila ale, že by se při výběru obchodního partnera spolehla pouze na jedinou referenci.
12. K rentabilnosti a reálnému účinku reklamního plnění žalobkyně namítl, že ze znaleckého posudku, který nechala vyhotovit, vyplývá, že poskytované plnění mělo reálný a rentabilní dosah s ohledem na televizní dosah reklamy. Žalobkyně dále popsala, jak se mezi lety 2011 a 2012-2013 změnilo formálně smluvní ujednání, kdy do konce roku 2011 bylo plnění poskytováno na základě Smlouvy o zajištění reklamních služeb, od roku 2012 pak následně prostřednictvím Rámcové smlouvy o spolupráci. Konkretizace poskytnutých služeb bylo obsaženo v přílohách. K dosahu reklamního plnění žalobkyně připomněla smluvní

ujednání, z nichž vyplývá, že reklamní činnost měla spočívat v pronájmu reklamních ploch v dosahu záběru televizních kamer, proto se blížila přímé televizní reklamě. Žalobkyně tedy požadovala konkrétní reklamní plnění konkrétní kvality, nešlo tedy o pouhé uhrazení ceny za reklamu bez konkrétních požadavků.

13. Ve vztahu ke znalosti sportovního prostředí žalobkyně uvedla, že její jednatel Ing. Janoviak měl zkušenosti z fotbalového klubu Frýdek-Místek, ten ovšem působil ve třetí lize. Žalovaný však přehlíží rozdílné dopady reklamy, neboť ta měla televizní dosah. Ceny reklamního plnění byly tímto ovlivněny.
14. Žalobkyně dále poukazovala na svědecké výpovědi svědkyň O. a K. týkající se navyšování ceny reklamního plnění a vědomosti o systému vratek, z nichž žalobkyně akcentovala, že svědkyně vycházely pouze ze svého přesvědčení a z ničeho nelze dovozovat, že by všechny obálky obsahovaly finanční hotovost odpovídající 80% vratkám a že by se skutečně jednalo o vratku získanou z tzv. středových společností. Dále žalobkyně poukázala na závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 13. 12. 2023, č. j. 2 Afs 105/2020-105, že toliko výpovědi uvedených svědkyň nejsou samy o sobě způsobilé prokázat, že k vyplácení neoprávněného finančního prospěchu skutečně docházelo.
15. Žalobkyně dále namítala, že přijala kontrolní mechanismy k předejití účasti na daňovém podvodu (na DPH), nicméně prokazující její obezřetné chování i pro účely DPPO. Zejména, že prověřila daňové identifikační číslo, údaje ve veřejných rejstřících, solventnost dodavatele a počínaje rokem 2013 i to, zda PROPAG-STORM není tzv. nespolehlivým plátcem. Žalobkyně vydala i 3 interní předpisy týkající se prověřování dodavatelů. Na základě výše uvedeného tak žalobkyně uzavřela v rámci této části žalobních námitek, že nebylo ze strany žalovaného prokázáno protiprávní fungování řetězce vůči žalobkyni (resp. výhody z něj plynoucí).
16. Další soubor námitek se týkal vadnosti posudku společnosti A-Consult plus, spol s r.o., na kterém byly založeny trestní rozsudky. Jeho vypovídací hodnota a relevance pro daňové řízení je podle žalobkyně téměř nulová, neboť se znalecký ústav nevyjadřoval ke konkrétnímu obchodnímu vztahu žalobkyně a společnosti PROPAG-STORM. Závěry znalce jsou nepodložené srovnatelnými smluvními vztahy, neboť pro zjištění ceny obvyklé je nutno provést porovnání min. několika poskytovatelů totožného nebo obdobného plnění, které bylo poskytováno prvnímu držiteli reklamních práv, nikoliv se spokojit s konstatováním, že byly akceptovatelné pro prodávající a kupující. K tomu připomněl závěry krajského soudu z rozsudku ze dne 4. 3. 2020, sp. zn. 25 Af 47/2019, který žalovanému tehdy vytkl, že při se při zjišťování obvyklé ceny, když se nepokusil jako referenční cenu zjistit cenu obvyklou. Spokojením se se zjištěním původní ceny se dopustil logické chyby, která implikovala, že se nejedná o osoby spojené. Dále žalobkyně posudku vytýkala, že je nutné zohlednit konkrétní okolnosti ovlivňující výši ceny. Znalec A-Consult na toto zjišťování však rezignoval. Žalobkyně taktéž napadla závěr znalce, který uvedl, že nebylo možné porovnat vstupní ceny s cenami, za něž bylo plnění předprodáváno v rámci řetězce, čímž podle žalobkyně znalec fakticky popřel jím zvolený postup určení obvyklé ceny. Přesto znalec dovedl dalekosáhlé závěry co do obvyklosti sjednaných cen v relaci na ceny sjednané s odběrateli reklamního plnění tzv. na konci řetězce, ač sám uvedl, že není schopen určit vstupní data.
17. Žalobkyně dále napadala odbornost osob zpracovávajících posudky Ing. B. a Ing. C. Ani jeden z nich není a nebyl v době zpracování posudku soudním znalcem. Kromě toho, žádná

odbornost znaleckého ústavu nezahrnovala oceňování cen reklamního plnění, resp. posuzování marketingové činnosti a cen za tuto činnost, ani posuzování cen reklamního plnění.

18. Poslední námitka se týkala nemožnosti doměřit daň podle § 148 odst. 6 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“). Podle žalobkyně je z povahy věci vyloučené, aby byla žalobkyni doměřena daň za období, v němž nebyla trestně odpovědná. Odkazované ustanovení lze totiž uplatnit toliko ve vztahu k odsouzeným daňovým subjektům, a to výlučně a pouze ve vztahu k období, za které byly odsouzeny. Aplikovatelnost tohoto ustanovení nelze rozšiřovat ani prostřednictvím využití přičitatelnosti jednání statutárního zástupce. Ustanovení navíc nestanovuje, jakému subjektu lze doměřit na jeho základě daň, stanovuje pouze otázku běhu prekluzivní lhůty a možnosti prekluze.

Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že s ní kategoricky nesouhlasí. Odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu vytkl žalobkyni, jak koncipovala žalobu. Podle žalovaného je žaloba složena z kusých citací závěrů žalovaného, judikatury a znaleckého posudku Kreston či výpovědí svědků a samotná žalobní argumentace působí nesourodě a chaoticky. K jednotlivým žalobním bodům se odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl žalobu zamítnout.

Ústní jednání

20. V rámci ústního jednání účastníci zopakovali svá stanoviska a odkázali na svá dosavadní podání.

Zjištění ze správního spisu

21. Ze správního spisu soud zjistil, že s ohledem na trestní rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 12. 2020, č. j. 49 T 3/2019-7182, a Vrchního soudu v Olomouci ze dne 24. 11. 2021, č. j. 3 To 22/2021-7325, které si správce daně opatřil, správce daně dne 22. 9. 2021 vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňových přiznání za zdaňovací období roku 2011. Uplynutím lhůty k jeho podání byla zahájena doměřovací řízení za uvedené zdaňovací období.
22. Důvodem pro výzvu k podání dodatečného daňového přiznání byla skutečnost, že žalobkyně si za zdaňovací období roku 2011 měla uplatnit výdaj ve výši 4 560 000 Kč bez DPH, spočívající v nákupu reklamního plnění od společnosti PROPAG-STORM, a tím si neoprávněně snížit daň z příjmu právnických osob o 866 400 Kč.
23. Předmětem sporných plnění byla marketingová reklamní činnost poskytovaná žalobkyní společností PROPAG-STORM na základě smluv o zajištění reklamních služeb. Reklamní služby měly spočívat v umístění reklam na předem definovaných plochách na dohodnutých sportovních a kulturních akcích a v grafickém zpracování reklamních nápisů (log) žalobkyně do podoby umožňující jejich umístění na reklamních plochách a v LED reklamním systému podle podkladů.
24. Z trestních rozsudků pak vyplývá, že jednatel žalobkyně a samotná žalobkyně byli shledáni vinnými za zločin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), písm. c) trestního zákoníku za období let 2008-2013. Trestní soudy dospěly k závěru že jednatel žalobkyně jejím jménem, resp. žalobkyně od r. 2012, krátili daňové povinnosti (DPH, DPPO) tím, že se podíleli na řetězcích obchodních společností v pozici

konečného odběratele reklamního plnění od společnosti PROPAG-STORM, ve kterých docházelo k narušení neutrality DPH a krácení DPPO. Neodvedená daň z přidané hodnoty byla vybírána u tzv. středových společností, u kterých docházelo k účelovému navýšení cen a následnému přeprodeji společnosti PROPAG-STORM, která následně poskytovala reklamní plnění a reklamní práva na sportovních, kulturních apod. akcích konečným odběratelům, včetně žalobkyně. Neodvedená DPH byla jako vratka vracena konečným odběratelům zhruba ve výši 80 % ceny účtované koncovým odběratelům. Spolu s odpočtem DPH krátila žalobkyně, resp. její jednatel v jejím zájmu a v rámci její činnosti, rovněž daň z příjmů právnických osob, když si o vynaložené výdaje na reklamní plnění snižovala základ daně. Z trestního rozsudku taktéž vyplývá, že všichni aktéři o skutečném charakteru řetězce věděli a celý řetězec společností fungoval na základě vzájemné důvěry. Trestní soudy pak tuto strukturu označily za konspirativní.

25. V návaznosti na trestní rozsudky a další shromážděné podklady (jak z trestního spisu, tak z úřední činnosti) správce daně zjistil existenci řetězce společností, které byly zapojeny do reklamních služeb. Původní držitelé práv pro umístění reklam byly sportovní svazy, kluby, organizátoři sportovních a kulturních akcí. Ti přeprodávali práva společností E-Motion s.r.o. a RC Sport s.r.o., které tato práva přeprodávaly za nabývací cenu a běžnou marži dalším subjektům. Střed řetězce tvořilo několik společností (např. ROUTE 44, s.r.o., SPORT CAST, s.r.o., NEDYRE s.r.o. – viz str. 27 an. dodatečného platebního výměru). Správce daně zjistil, že vnitřní články řetězce vystavovaly faktury za převod reklamních práv, aniž se na jejich zajištění měly jakkoliv podílet. K navýšení ceny pak docházelo mezi tzv. středovými společnostmi a společností PROPAG-STORM. K využití středových společností podle správce daně docházelo pouze z důvodu dohody mezi E-Motion, resp. RC Sport s.r.o., a PROPAG-STORM na krácení daně, to mělo spočívat v nadsazení ceny středovými společnostmi a následné nárokování tzv. vratek. Vratky měly být následně vypláceny i žalobkyni, to ve výši zhruba 80 %. Správce daně tak s ohledem na trestní rozsudky a shromážděné podklady dospěl k závěru, že skutečným záměrem žalobkyně nebylo zajištění reklamy a vylepšení jejího postavení na trhu, ale vyvedení prostředků mimo společnost tak, aby mohly být následně vráceny jednateli žalobkyně, a tím dosažení neoprávněné daňové výhody v podobě zkrácení daně z příjmů právnických osob. Z uvedených důvodů vydal dodatečný platební výměr.
26. Žalobkyně následně podala odvolání, ve kterém uplatnila námitky obdobné s námitkami žalobními. Ty žalovaný shledal nedůvodnými a vydal napadené rozhodnutí, ve kterém pouze s ohledem na zásadu zákazu dvojího trestání upravil výrok tak, že z něj vypustil stanovení penále a povinnosti k jeho úhradě.

Posouzení soudem

27. 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 (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
28. V první řadě se krajský soud ztotožňuje s názorem žalovaného, že koncipování žaloby by mohlo být stručnější, na což ostatně poukazyval již několikrát i Nejvyšší správní soud. Krajský soud nicméně přikročil k posouzení jednotlivých žalobních bodů, přičemž se logicky musel zabývat vedle přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí i případnou

prekluzí práva doměřit daň.

29. Předně krajský soud neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo jakkoliv nepřezkoumatelné. Z napadeného rozhodnutí totiž jednoznačně vyplývají úvahy, které žalovaného k rozhodnutí vedly, jsou podepřeny zjištěními z provedených důkazů a jeho závěry jsou logické.

Námitka prekluze práva stanovit daň

30. Soud se dále zabýval tím, zda je důvodná námitka žalobkyně, že jí nebylo možné doměřit daň za jednotlivá zdaňovací období roku 2011, neboť za toto období nebyla shledána trestně odpovědnou.
31. Podle § 148 odst. 6 daňového řádu *v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.*
32. Žalobkyně svou žalobní námitkou činí sporným to, zda je možné aplikovat citované ustanovení prolamující prekluzi práva stanovit daň i pro situaci, kdy se trestní odsouzení za zdaňovací období roku 2011 netýká daňového subjektu, ale jejího jednatele.
33. Obsahově shodnou námitkou se zabýval již žalovaný v odst. 129 an. napadeného rozhodnutí a soud se s jeho vypořádáním ztotožňuje.
34. Žalovaný uzavřel, že prolomení prekluzivní lhůty není na překážku situace, kdy odsouzeným subjektem (ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011) byl jednatel žalobkyně. Jednání, za něž byl jednatel žalobkyně odsouzen, je podle žalovaného přičitatelné žalobkyni, neboť bylo činěno jejím jménem. Žalovaný rovněž námitku žalobkyně vypořádal odkazem na zprávu k novele daňového řádu č. 267/2014 Sb., konkrétně k ust. § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, které se rovněž zabývá vztahem daňového a trestního řízení a kde je mj. uvedeno, že: *„Trestní stíhání nutně nemusí být vedeno proti daňovému subjektu, o jehož daňovou povinnost se ve smyslu daňových zákonů jedná. Rozhodným parametrem je zde skutečnost, že je vedeno trestní stíhání týkající se konkrétní daně. (...) Je přitom irelevantní, zda trestní stíhání je vedeno vůči daňovému subjektu nebo jiné osobě, byť nejčastější případ bude právě situace, kdy půjde o daňový subjekt. Potřeba nevázat účinky daného ustanovení pouze na případy trestního stíhání daňového subjektu může být dána typicky u daňových subjektů – právnických osob, kdy trestní stíhání je vedeno pouze vůči konkrétní fyzické osobě, která stála za krácením daně.“*
35. K tomu soud dodává následující. V první řadě, výše citované ustanovení daňového řádu nestanovuje, že by pro prolomení prekluzivní lhůty bylo nezbytné trestní odsouzení daňového subjektu. Naopak citované ustanovení akcentuje jako středobod samotné jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. To podporuje i recentní judikatura Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 10. 2. 2025, č. j. 9 Afs 139/2024 – 65: *„Z textu § 148 odst. 6 daňového řádu neplyne, že dopadá výlučně na situace, kdy je pachatelem daňového trestného činu pouze daňový subjekt, kterému byla daň doměřena platebním výměrem. Podstatná je souvislost daňového trestného činu se stanovenou daňovou povinností, což dovodil (mimo jiné) za pomoci systematického výkladu NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 4/2024-38.“* Závěr z toho plynoucí je pak zjevný, totiž, že na základě řečeného ustanovení je možné stanovit daň i subjektu odlišnému od toho, který byl

pravomocným trestním rozsudkem shledán vinným. Za tohoto stavu nelze přisvědčit žalobkyni, že bez jejího odsouzení ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011 nelze aplikovat § 148 odst. 6 daňového řádu a daň doměřit.

36. Soud navíc považuje za nutné připomenout, z jakých důvodů nepřikročily trestní soudy k odsouzení žalobkyně za zkrácení daně za jednotlivá zdaňovací období roku 2011. Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále „ZTOPO“) nabyl účinnosti až od 1. 1. 2012. V souladu s principem zákazu retroaktivity nebylo možné sankcionovat právnické osoby zpětně za jednání, která byla spáchána před účinností ZTOPO. To pak vysvětluje, z jakého důvodu nebylo možné sankcionovat žalobkyni v trestním řízení za skutky, které se staly před rokem 2012. Že však absence trestní odpovědnosti nebrání doměření daně daňovému subjektu, za nějž jednal jeho jednatel, pak aproboval (byť v odlišné věci) např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 6. 2016, č. j. 10 Afs 54/2015-51, na který poukazoval rovněž žalovaný.
37. Krajský soud tak uzavírá, že námitka prekluze práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2011 je nedůvodná.

Zjednodušené a nepřezkoumatelné odůvodnění doměření daně odkazem na trestní rozsudek

38. Další soubor žalobních námitek žalobkyně směřovala vůči zjednodušenému a nepřezkoumatelnému odůvodnění doměření daně odkazem na trestní rozsudek. Žalobkyně totiž poukazovala, že z ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu vyplývá možnost prolomení prekluzivní lhůty, nikoliv však, že pro účely doměření daně postačí odkázat na trestněprávní rozhodnutí.
39. K tomu úvodem soud dodává, že mezi stranami není sporné, zda trestní rozsudek může být důkazem v daňovém řízení. Sporným nicméně mezi stranami zůstává to, do jaké míry může postavit správce daně své rozhodnutí na takovém rozsudku.
40. Krajský soud souhlasí se žalobkyní, že § 148 odst. 6 daňového řádu se týká toliko běhu lhůty pro stanovení daně a že z uvedeného ustanovení neplyne ničeho dalšího k dokazování. Nicméně pokud žalobkyně namítá, že žalovaný nekriticky přejímá závěry trestních soudů, ve své podstatě svou námitku směřuje spíše proti závaznosti trestního rozsudku.
41. Podle § 99 odst. 1 daňového řádu *vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí. Podle odst. 2 téhož ustanovení správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přešupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu.*
42. Podle § 52 odst. 2 věty první s. ř. s. *soud je vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu.*
43. Z citovaného ustanovení vyplývá, že správce daně je vázán rozhodnutím o předběžné otázce, o níž již pravomocně rozhodl orgán veřejné moci. Odst. 2 pak dodává, že v otázce, zda byl spáchán trestný čin, přešupek nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá si správce daně učinit vlastní úsudek nemůže. Stejně závěry stran závaznosti trestního rozsudku plynou i pro správní soudy.

44. Jak dovodil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30: „Správní soud je v souladu s § 52 odst. 2 s. ř. s. vázán výrokem rozsudku trestního soudu o vině jako celku, a to v části skutkové i právní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 6 As 173/2014 – 186). Správce daně je dle § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, vázán posouzením otázky, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci. Za takové rozhodnutí je třeba nepochybně považovat i pravomocné rozhodnutí soudu v trestním řízení o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014 – 204).“ (pozn. zvýraznění provedeno soudem)
45. V jiném řízení pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „pokud byla tato otázka vyřešena v trestním řízení, které splňuje ty nepřísnější požadavky kladené ústavním pořádkem na vedení řízení před orgány veřejné moci z hlediska práv dotčené osoby, nelze v daňovém řízení tvrdit, že skutková situace dané věci byla jiná. Toto rozhodnutí trestního soudu tak představuje rozhodnutí o předběžné otázce, jímž je správce daně vázán – srov. ustanovení § 99 daňového řádu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31).
46. K závaznosti pravomocného rozsudku v trestním řízení v rámci daňového řízení se Nejvyšší správní soud vyjádřil rovněž v rozsudku č. j. 10 Afs 54/2015-51 ze dne 16. 6. 2016, kdy vyslovil závěr, že pokud se jedná o skutkově shodnou věc, „v daňovém řízení nelze na základě použití jakýchkoliv důkazů či výkladů dospět k jinému závěru, než jaký byl ohledně tohoto plnění vysloven v pravomocném trestním rozsudku.“ „Vzhledem k tomu, že v trestním řízení byly zkoumány totožné skutečnosti (...) a byl přijat pravomocný závěr, že uplatněním tohoto nároku naplnil jednatel stěžovatele znaky trestného činu, daňové řízení nemohlo být ukončeno přiznáním takového nároku.“
47. Trestní rozsudky Krajského soudu v Ostravě a Vrchního soudu v Olomouci mimo jiné dospěly k závěru, že jednatel žalobkyně se dopustil trestného činu krácení daně podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), písm. c) trestního zákoníku, spočívajícím ve zkrácení daně z příjmů právnických osob ve zdaňovacím období roku 2011. Ke krácení daně docházelo právě v řetězcích týkajících se reklamního plnění, které žalobkyně odebírala od společnosti PROPAG-STORM. Ve vztahu k právě projednávané věci je pak nutné doplnit, že trestní soud ve skutkové větě výrokové části rozsudku uzavřel, že jednatel žalobkyně za zdaňovací období roku 2011 zkrátil daň z příjmů právnických osob ve výši 866 400 Kč (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 12. 2020, č. j. 49 T 3/2019-7182). Byť ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2011 byl shledán vinný toliko jednatel žalobkyně, bylo tomu ve vztahu ke krácení daňové povinnosti žalobkyně.
48. Výroková část rozsudku je přitom závazná pro všechny další orgány veřejné moci. Právě z těchto důvodů tak není možné přisvědčit námitce žalobkyně, že trestní odsouzení samo o sobě nepostačuje k doměření daně. V tomto je zcela příležitý odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 28. 1. 2019, sp. zn. 52 Af 36/2017: „Zmíněným trestným činem v důsledku zkrácení DPH a neoprávněného vylákání nadměrného odpočtu u žalobkyně byla způsobena škoda v celkové výši...a zároveň bylo konstatováno, že se žalobci pokusili o neoprávněné vylákání nadměrného odpočtu DPH... K tomu krajský soud nemá co dodat, snad jen to, že by bylo již absurdní přezkoumávat závěry žalovaného v mezích žalobních bodů, které se týkají obhajoby nároku žalobce na odpočet DPH, když tento návrh žalobkyně je podložen trestnou činností zmíněných osob...“ „V dané věci se zmíněná společnost, tedy žalobce, nepochybně obohatila, a to na úkor státu, když mu způsobila

výše uvedenou škodu v souvislosti s uvedenou trestnou činností zmíněných osob... Bylo by pak absurdní, aby se žalobkyně domohla v tomto soudním řízení, respektive v daňovém řízení, aby zmíněný nárok, získaný trestnou činností, jí byl v rozporu s uvedenými závěry vyslovenými v trestních věcech uznán a prostředky získané z trestné činnosti by byly této společnosti ponechány.“ Byť se citovaný rozsudek týká DPH, jeho závěry jsou podle názoru soudu přenositelné i na daň z příjmů.

49. Vyřešení této otázky je pro soud závazné. Proto nelze než žalobkyni odkázat na to, že svou argumentaci stran této otázky měla směřovat do trestního řízení. Důsledkem trestního odsouzení je pak to, že námitky žalobkyně dotýkající se samotného uznání výdaje, resp. jeho části, nemohou padat na úrodnou půdu. Přestože si je krajský soud vědom vzájemných odlišností trestního a daňového řízení, zvláště jejich rozdílného účelu, nelze podle krajského soudu přehlížet, že pojmovým znakem trestního činu je jeho protiprávnost. Ta znamená rozpornost s právním řádem jako celkem. Pokud trestní soud dospěl k závěru, že uplatněný výdaj byl neoprávněný (nezákonný), pak ani správce daně nemůže dospět k opačnému závěru.
50. Nesprávné je nicméně již samotné východisko žalobkyně, že k doměření daně v jejím případě došlo pouze na základě trestních rozsudků. V této souvislosti soud podotýká, že z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správních orgánů I. a II. stupně jeden celek. Tato zásada znamená, že řízení představuje jeden celek až do vydání rozhodnutí a pojímá se dohromady (ve svém komplexu). Jako jeden celek jsou vnímána též všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudek ze dne 15. 3. 2017, č. j. 5 Azs 270/2016-39). Správce daně i žalovaný nepostavili své závěry pouze na trestním odsouzení, ale celou věc posoudili komplexně, vycházeli tak např. i ze zprávy o daňové kontrole na DPH za pozdější období, rovněž se vypořádali s výsledky daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob za roky 2012 a 2013.
51. Pokud tedy žalobkyně poukazovala na to, že žalovaný postavil nekriticky doměření daně toliko na trestním odsouzení a jeho závěry jsou nedostatečné a nepřezkoumatelné, pak s tímto názorem se krajský soud neztotožňuje. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého důvodu byla žalobkyni doměřena daň, proč jí nebyl uznán uplatněný výdaj, jakož i rozhodné skutečnosti, v nichž žalovaný spatřoval krácení daně. Shodné se dá uvést i o dodatečném platebním výměru, který napadené rozhodnutí přezkoumalo.
52. Žalobkyně se tak svou žalobní argumentací snaží *de facto* zvrátit závěry trestního rozsudku, když tvrdí, že okolnosti zjištěné trestním soudem jsou nesprávné. Závěry trestního soudu jsou nicméně s ohledem na výše uvedenou judikaturu závazné jak pro správce daně, tak i pro správní soudy. V tom se situace liší oproti žalobkyni odkazovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2021, č. j. 3 Afs 27/2020-48, kde správce daně odůvodnil své rozhodnutí usnesením o zahájení trestního stíhání, jehož důkazní síla a z toho plynoucí využitelnost je diametrálně jiná.
53. Krajský soud tak uzavírá, že s ohledem na výše uvedené a citovanou judikaturu nebyl žalovaný, a není ani nyní krajský soud, oprávněn jakkoliv přezkoumávat závěr o neoprávněném uplatnění výdaje, jak jej shledaly trestní soudy.
54. Co se týče konkrétních namítaných rozporů, na které poukazovala žalobkyně, pak s těmito se soud neztotožňuje a dodává, že jsou buď účelově převráceny, nebo se mýjí s důvody napadeného rozhodnutí.

55. Pokud žalobkyně argumentovala tím, že v rámci doměřovacího řízení na DPPPO za zdaňovací období roku 2012 a 2013 dospěl žalovaný k tomu, že referenční ceny byly pouze nepatrně nižší (řádově o desítky procent), přesto žalovaný dospěl k tomu, že cena byla navýšena 10násobně, pak se žalobkyně dopouští dezinterpretování závěrů správce daně, resp. žalovaného. Pokud daňové orgány uváděly, že cena byla několikanásobně navýšena, pak tím bylo nepochybně myšleno navýšení fakturované ceny v rámci obchodního řetězce, nikoliv snad 10násobné nadhodnocení ceny v porovnání s referenčními cenami. Podstatnější je nicméně skutečnost, že referenční cena, resp. její posouzení, nemá v případě doměření daně z krácení daně jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů) relevanci (k tomu blíže v rámci další námitky).
56. Ze stejných důvodů se s důvody napadeného rozhodnutí mívá i námitka rozporu se znaleckými posudky k určení obvyklé ceny. Soud znovu připomíná, že z hlediska důvodu doměření daně není obvyklost ceny relevantní a nebyl důvod provádět důkaz znaleckým posudkem, který si nechala žalobkyně vypracovat.
57. V neposlední řadě žalobkyně v rámci námitky zjednodušených a nepřezkoumatelných úvah zpochybňovala, že se účastnila systému vratek. Žalovaný, stejně jako trestní soudy, podle ní vycházeli z nesprávného předpokladu, že všichni odběratelé žalobkyně byli zapojeni do systému vratek, dopustili se proto paušalizujícího závěru.
58. Ani s touto námitkou se soud neztotožňuje. Podle soudu je až absurdní, pokud žalobkyně navzdory odsuzujícímu trestnímu rozsudku, který uzavřel, že jednatel žalobkyně, resp. žalobkyně samotná, krátili daňové povinnosti mimo jiné v časově shodných obdobích a v rámci shodných transakcí s právě projednávanou věcí a že se žalobkyně systému vratek vědomě účastnila, v právě projednávané věci namítá, že tomu tak nebylo. Závěr trestního soudu je závazný jak pro žalovaného, tak pro správní soud. Otázka, zda se systému vratek účastnily i jiné subjekty je tak zcela irelevantní za situace, kdy je tu pravomocný rozsudek usvědčující žalobkyni z opaku. Z těchto důvodů soud neprovedl ani důkazní návrhy žalobkyně vztahující se k této námitce.

Námitka nesprávné aplikace § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů

59. Žalobkyně dále namítala nesprávnou aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, žalovanému vytkla, že oproti dříve vedenému doměřovacímu řízení na DPPPO za zdaňovací období roků 2012 a 2013 opustil původní koncepci spojených osob podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
60. Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů *pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.* (pozn. zvýraznění provedeno soudem).
61. Žalovaný úvodem na str. 5 napadeného rozhodnutí nejprve shrnul relevantní judikaturu správních soudů, z níž vychází i krajský soud. Shodně se žalovaným tak lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, čj. 5 Afs 151/2004-73, který o krácení daně jiným způsobem uvažil následovně: „Z dikce uvedeného ustanovení vyplývá, že krácení daně jiným způsobem je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně, kdy se zcela odhlíží od stavu vyplývajícího z účetnictví daňového subjektu. K takové úpravě může tedy správce daně přistoupit i v případě, kdy účetnictví je v souladu s účetními předpisy, ale správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt postupoval účelově tak, aby daňovou povinnost krátil.

V citovaném ustanovení in fine užitý pojem „krácení daně jiným způsobem“ spadá do kategorie tzv. neurčitých právních pojmů; jejich definování obecně v právních předpisech pro jejich povahu samu není vhodné, dokonce ani možné. Neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze úspěšně zcela přesně právně definovat; jejich obsah a rozsah se může měnit, často bývá podmíněn časem a místem aplikace normy. Při interpretaci neurčitého právního pojmu se správní orgán musí zabývat konkrétní skutkovou podstatou, jakož i ostatními okolnostmi případu, přičemž sám musí alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit, a to z toho hlediska, zda posuzovanou věc lze do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého pojmu zařadit. Proto se zjištění, zda v daném případě dochází ke krácení daně, musí odvíjet od hodnocení všech okolností konkrétního případu, z nichž správce daně učiní závěr, zda je daný pojem naplněn či nikoli. Zákonodárce užitím neurčitých pojmů dává orgánu aplikujícímu právní předpis prostor, aby posoudil, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitého pojmu či nikoli. Současně však dbá na to, aby v zákoně byly uvedeny alespoň některé charakteristické znaky, popř. umožňuje tak učinit v prováděcím předpise.“

62. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku následně doplnil, že tento pojem není definován ani v zákoně o daních z příjmů, který ani nedefinuje typově případy, které by pod tento pojem spadaly, ani nedefinuje jeho znaky. Stejně tak tento pojem nedefinují ani jiné daňové předpisy. K pojmu krácení nicméně dále uvedl, že *„přestože není v daňovém zákoně definováno, lze obecně chápat jako jakékoli jednání daňového subjektu, v důsledku kterého je mu vyměřena nižší daň, resp. k vyměření této platby vůbec nedojde. Důvodnost právní úpravy obsažené v § 23 odst. 7, resp. odst. 10 in fine, lze nepochybně spatřovat v možnosti, která je správci daně poskytnuta, zamezit daňovým únikům při takových transakcích, při nichž např. daňový subjekt záměrně činí úkony pro něj nevýhodné, úkony mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, úkony realizované třetími osobami účelově zapojenými do obchodních řetězců, jejichž účast v nich nemá jiný ekonomický účel než zkrácení daňové povinnosti apod. Pro případ postižení umělého krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů má správce daně oprávnění kontrolovat a v daňovém řízení postihovat tuto formu „obchodního“ chování daňového subjektu, a to i přesto, že z hlediska práva soukromého s ohledem na zásadu smluvní volnosti nelze takové jednání postihovat.“*
63. Přestože postihování daňových podvodů, jak jej zná judikatura správních soudů, nachází uplatnění u DPH, východiska při postihování krácení daně z příjmů jsou velmi podobná. Smyslem obojího je postihovat neracionální a účelově vytvářené obchodní vztahy, jejichž podstatným, a často jediným, cílem je získání daňového zvýhodnění. Prokázání krácení daně je, stejně jako v případě podvodu na DPH, povinností správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2021, č. j. 5 Afs 316/2019-74).
64. Žalovaný této povinnosti dostal, když převzal závěry trestních soudů, a které zreprodukoval v bodech 31-84 napadeného rozhodnutí. Na tyto se i krajský soud v plném rozsahu odkazuje. Z Ánich jednoznačně vyplývá fungování celého řetězce společností, mezi kterými se distribuovala reklamní práva. Žalovaný odkazem na trestní rozsudky popsal princip jeho fungování, rozdělení rolí jednotlivých aktérů, jejich motivace a jejich smysl – tj. krácení daně. Právě u středových společností docházelo k neracionálnímu navýšení fakturované ceny (která byla na úrovni cca 95 % částky pro koncového klienta), neodvedení daně a následnému vygenerování tzv. vratky, která byla následně vyplácena odběratelům společnosti PROPAG-STORM, včetně žalobkyně. Žalovaný uzavřel, že skutečným účelem nebylo zajištění reklamy pro žalobkyni a vylepšení jejího postavení na trhu, ale vyvedení peněžních prostředků a dosažení neoprávněné daňové výhody v podobě zkrácení daně. Ani krajský

soud takové jednání nepovažuje za racionální a standardní v běžném tržním prostředí a ztotožňuje se s hodnocením žalovaného.

65. Za situace, kdy jednatel žalobkyně byl pravomocně odsouzen za krácení daně, nicméně daňové povinnosti žalobkyně, ani soud, shodně se žalovaným, nepochybuje o tom, že toto jednání definici pojem krácení daně jiným způsobem naplňuje. To je zřejmé zejména s přihlédnutím k tomu, že trestní odpovědnost vykazuje v hierarchii právního řádu nejvyšší závažnost a postihuje nejzávažnější (resp. nejškodlivější) typy chování.
66. Pakliže žalobkyně namítala, že žalovaný měl věc posoudit optikou § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, pak tento postup podle názoru soudu možný není. A to právě s ohledem na výše uvedené. Zatímco úprava daně s ohledem na referenční ceny v případě jinak spojených osob najde uplatnění u transakcí osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (snížení daňového základu tedy nebylo jediným smyslem transakcí), v případě transakcí, jejichž účelem bylo snížení základu daně bez dalšího, se nelze dovolávat pouhé úpravy daně, ale je třeba uplatněný výdaj vyloučit jako celý, neboť nenaplňuje podmínku vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Takový výdaj, slovy trestního soudu, představuje pouhý „náklad trestné činnosti, resp. náklad na její zastření, který měl i vedlejší efekt-bonus ve formě propagace koncového klienta“. Proti tomuto dílčímu závěru o nenaplnění uplatnitelnosti výdaje pak žalobkyně nijak nebrojila. S ohledem na uvedené, pak bylo zcela nadbytečné, aby se žalovaný, resp. správce daně, jakkoliv zabývali otázkou ceny obvyklé, neboť pro jejich posouzení byla cena obvyklá zcela irelevantní.
67. Stran poukazu na doměřovací řízení na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2012 a 2013, resp. opuštění původního konceptu jinak spojených osob podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, soud nesouhlasí se žalobkyní, že by šlo o překvapivý či nepředvídatelný postup, či snad nerespektování závazného právního názoru správního soudu. Předně, v právě projednávané věci závazný právní názor vysloven nebyl. Co je však podstatnější, doměřovací řízení na daň z příjmů právnických osob za rok 2011 bylo zahájeno v návaznosti na trestní odsouzení. Právě pravomocný trestní rozsudek představuje novou skutečnost, která je způsobilá „prolomit“ závazný právní názor správního soudu.
68. Pokud se žalobkyně v závěru této námítky domáhala alespoň částečného uznání vynaložených výdajů, pak její požadavek je nutné odmítnout. Krajský soud se ztotožňuje se závěry trestních soudů i žalovaného, který v bodě 117 napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že takový náklad ve své podstatě, principiálně, nemůže být nákladem daňovým podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně jej totiž nevynaložila za reklamní služby za účelem, aby rozšířila povědomí o své společnosti, tedy jej nevynaložila za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů. Žalovaný tedy nepochybil, pokud nepřiznal alespoň částečné uplatnění vynaloženého výdaje.
69. Soud tak v rámci této skupiny námitek uzavírá, že postup žalovaného spočívající v aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů nepovažuje za nezákonný a ztotožňuje se s názorem žalovaného i trestních soudů, že žalobkyni nebylo možné uznat, a to ani částečně, výdaj vynaložený na reklamní plnění od společnosti PROPAG-STORM.

Neprokázání protiprávního fungování řetězce vůči žalobkyni

70. Co se týče námítky neprokázání protiprávního fungování řetězce PROPAG-STORM vůči žalobkyni, pak ani s touto nemůže soud žalobkyni přisvědčit.

71. Jak již uvedl soud výše, v případě doměření daně z titulu krácení daně jiným způsobem leží dokazování na žalovaném (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2021, č. j. 5 Afs 316/2019-74).
72. Úvodem k této námitce soud uvádí, že žalobkyně nijak nereaguje na objektivní okolnosti zjištěné v rámci právě projednávané věci, ale upozorňuje na objektivní okolnosti uvedené v rámci zprávy o daňové kontrole na DPH za období říjen 2012 až prosinec 2013. Nenabízí tak polemiku s napadeným rozhodnutím, které stojí zejména na trestních rozsudcích a jejich závěrech.
73. O vědomé účasti žalobkyně svědčí právě zmíněné trestní řízení, které pro žalobkyni a jejího jednatele skončilo pravomocným odsuzujícím rozsudkem, jehož výrok je závazný pro správce daně i pro správní soud. V trestním řízení, z něhož čerpalo i napadené rozhodnutí, bylo detailně popsáno fungování řetězce, všech zúčastněných aktérů i jeho skutečný význam. Pravomocným vyřešením otázky viny jednatele žalobkyně byla s konečnou platností vyřešena právě i její vědomost o protiprávním fungování celého řetězce. Byť ve vztahu k řešenému zdaňovacímu období roku 2011 nebyla žalobkyně odsouzena, nemění to nic na skutečnosti, že trestní rozsudek se týkal daňových povinností žalobkyně a oprávněnosti jejich odpočtů. Jak již soud výše uvedl, jednání jednatele žalobkyně je přičitatelné jí samotné, neboť bylo činěno jejím jménem a v rámci její činnosti. V projednávaném případě nemůže být řeč o tom, že by žalobkyně o podvodném charakteru řetězce nevěděla. V opačném případě by totiž trestní soudy nemohly dospět k závěru, že je její jednatel odpovědný za zločin krácení daně. Pro trestní odpovědnost je totiž vyžadováno úmyslné zavinění (srov. § 13 odst. 2 trestního zákoníku). Již jen z toho důvodu její námitky nemohou být důvodné.
74. Nicméně, i pokud by se soud měl vyjádřit k jednotlivým okolnostem, s nimiž žalobkyně polemizovala, pak jí nemůže přisvědčit. (Ne)ověřování ceny reklamy s ohledem na deklarovanou vinu z daňového trestného činu nelze považovat za nic jiného než důsledek navázané spolupráce. Byť se žalobkyně snaží vyvolat dojem, že nebyl důvod ověřovat cenu poskytovaného plnění s ohledem na příznivou cenu, trestní rozsudky ji usvědčují z toho, že skutečným důvodem byla její participace na trestné činnosti. Případná rentabilnost a reálný účinek pak slovy trestního soudu byly „vedlejší efekt-bonus ve formě propagace koncového klienta“. Konečně, co se týče výpovědí svědkyň O. a K. a jejich svědectví o systému vratek, pak tento je popsán ve skutkové větě pravomocného trestního rozsudku, jehož správnost byla potvrzena i odvolacím soudem, a jako takový je závazný i pro správní soud, kterému nepřísluší jakkoliv polemizovat se závěry trestních soudů (viz výše k závaznosti trestních rozsudků).
75. V této konkrétní situaci se nemůže žalobkyně dovolávat ani přijatých opatření. Jak dovodil Nejvyšší soud např. v rozsudku ze dne 29. 11. 2023, čj. 8 Afs 80/2021-186: „*Daňové orgány jsou obecně při posuzování účasti daňového subjektu na podvodu na DPH povinny zkoumat, zda přijal preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu. Jestliže se však podvodu na DPH spočívajícím v uplatnění (neoprávněného) nároku na odpočet účastnil daňový subjekt vědomě, nemůže být v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2023, čj. 8 Afs 174/2021-64, bod 17).*“ Přestože se citovaný rozsudek týká podvodu na DPH, je podle soudu přenositelný i pro případ krácení daně jiným způsobem. Z hlediska smyslu a účelu obou institutů se v případě krácení daně jedná o určité zrcadlení podvodu na DPH.
76. Ani tento soubor námitek tak nebyl důvodný.

Vadnost posudku společnosti A-Consult plus, spol. s r.o.

77. Nedůvodnou je i námitka o vadnosti posudku společnosti A-Consult plus, spol. s r.o., neboť stanovení obvyklé ceny, které napadá žalobkyně, nebylo pro rozhodnutí žalovaného relevantní a míjí se se tak s důvody napadeného rozhodnutí, na což žalobkyni upozornil i žalovaný (viz odst. 116 napadeného rozhodnutí).
78. Žalovaný neuznal uplatněný výdaj za reklamní služby s tímto odůvodněním: „*Vzhledem k soudu zjištěným okolnostem jinak, než náklad tvrzený odvolatelem neakceptovat jako daňově účinný jako celek. Takový náklad tak ve své podstatě, principiálně, nemůže být nákladem daňovým dle obecného ust. § 24 odst. 1 ZDP. Daňový subjekt nevynaložil předmětné výdaje za reklamní služby za účelem, aby rozšířil povědomí o své společnosti, tedy nevynaložil předmětné výdaje z ekonomického hlediska na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů tak, jak předpokládá dikce ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. V nyní řešeném případě s ohledem na zjištěný skutkový stav však odvolací orgán klasifikuje doměření daně v rámci daňového řízení v souladu se soudem pravomocně prohlášeným krácením daně jako tzv. krácení daně jiným způsobem, čemuž svědčí naplnění § 23 odst. 10 ZDP. Této klasifikaci přílehavě odpovídá zjevná účelovost vytvoření obchodního vztahu s dodavatelem PROPAG-STORM, jehož jediným či podstatným cílem bylo právě krácení daně z příjmů. Daná klasifikace je pak i v souladu se závěry DPH, kdy byl shledán a správními soudy potvrzen daňový podvod, kdy se jednalo o následující zdaňovací období, princip transakcí byl však totožný (sp. zn. 10 Afs 120/2020).“*
79. S ohledem na uvedené tedy nelze souhlasit se žalobkyní, že by bylo třeba zjišťovat obvyklou cenu. Pokud byl výdaj (náklad) neuznán jako celek, nedává logický význam, aby byla stanovena cena obvyklá.
80. Na těchto závěrech nic nemohou změnit ani žalobkyní odkazované rozsudky správních soudů, neboť podle krajského soudu nejsou přílehavé. Rozsudek zdejšího soudu ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 47/2019-67, se sice týkal daně z příjmů právnických osob ve věci žalobkyně, avšak za zdaňovací období roků 2012 a 2013, a to ještě v době, kdy nebylo pravomocně skončeno trestní řízení. Přitom soud v dané věci akcentoval nesprávnost zjišťování ceny obvyklé ze strany žalovaného, který chtěl doměřit daň z příjmů z důvodu existence jinak spojených osob. Tedy v rámci jiného titulu pro úpravu daně. Pro takové posouzení je zjišťování obvyklé ceny klíčové pro správné doměření daně. V právě projednávané věci však obvyklost ceny není stěžejním pro závěr žalovaného, jak bylo vysvětleno výše. Co se týče rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 26/2017-109, pak ani ten není na právě projednávanou věc přílehavý. Obvyklost ceny v tam projednávané věci byla relevantní z důvodu, že údajné cenové nadhodnocení mělo představovat objektivní okolnost v rámci vědomostního testu u podvodu na DPH. Obvyklost ceny však, jak bylo již několikrát uvedeno, z hlediska § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů relevantní není.
81. Pokud žalobkyně dále namítala, že zpracovatelé posudku samotní nebyli soudními znalci, pak ani této námitce nemůže soud přisvědčit. V prvé řadě, i pro tuto námitku platí shora uvedené, tzn. že cena obvyklá není pro posouzení relevantní, proto by ani případná vada posudku neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Námitka ale není důvodná sama o sobě. Na shodnou námitku odpověděl již Vrchní soud v Olomouci v odst. 56 svého rozsudku: „*Fakt, že se v rámci znaleckého ústavu na zkoumání a vypracování posudku podílí fyzická osoba, která není zapsaná jako znalec pro příslušné odvětví, jež je zkoumáním dotčeno, není pro relevantnost a použitelnost znaleckého zkoumání podstatná. Právě fakt, že zpracovatelem je ústav jako takový, který musí naplnit podmínky, které na něj klade zákonodárce*

k zapsání do příslušného rejstříku, opravňuje učinit závěr, že takovýto ústav je garantem odbornosti nejen vlastní činnosti jako takové, ale též osob, které jej tvoří a fakticky vykonávají znaleckou činnost.“ S tímto vypořádáním se ztotožňuje i krajský soud.

82. Soud tak uzavírá, že ani tato námitka není důvodná.

Závěr a náklady řízení

83. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

84. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 12. března 2025

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu