



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 4. 12. 2023, č. j. 40413/23/5200-11433-706599,
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 4. 12. 2023, č. j. 40413/23/5200-11433-706599 (dále „napadené rozhodnutí“), kterým byla částečně změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 20. 3. 2018, č. j. 961942/18/3207-51521-802655 a ze dne 20. 3. 2018, č. j. 965512/18/3207-51521-802655 (dále „dodatečné platební výměry“), tak, že žalovaný vypustil z výrokové části dodatečných platebních výměrů 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 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 byly podle zjištění žalovaného 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 NSS 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 NSS 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 do nesprávné aplikace § 23 odst. 10 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „zákon o daních z příjmů“) namísto původního § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. K tomuto žalobkyně připomněla, že v původním doměřovacím řízení žalovaný shledal, že žalobkyně je osobou spojenou se společností PROPAG-STORM ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V následném zrušujícím rozsudku krajský soud uložil žalovanému, aby řádně zjistil referenční cenu reklamního plnění poskytovaného žalobkyni z důvodu, že v prvotním řízení žalovaný neprovedl řádná skutková zjištění k osvědčení údajného několikanásobného navýšení ceny reklamního plnění. Žalovaný však následně k překvapení žalobkyně opustil koncept spojených osob a na právě projednávanou věc aplikoval § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Podle žalovaného totiž mělo ke krácení daně tzv. jiným způsobem, a to s ohledem na zjištění z trestněprávního odsouzení žalobkyně a jejího jednatele. Žalobkyně tak vytkla žalovanému, že nerespektoval závazný právní názor soudu po vrácení věci. 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.
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. Podle žalobkyně naopak není racionální, aby čistě formalisticky oslovovala další subjekty s požadavkem cenové nabídky jen proto, aby naplnila představy žalovaného. V době realizace reklamních služeb neměla žalobkyně povědomí o existenci jiných subjektů z regionu, které by jí poskytl 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 namítla, 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. Na meziročním srovnání obrátu a počtu obchodních partnerů pak žalobkyně poukazovala na vzrůstající trend, který svědčí o předpokládaném efektu reklamy.

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 vyplacení neoprávněného finančního prospěchu skutečně docházelo.
15. Žalobkyně dále namítala, že přijala kontrolní mechanismy k předejití účasti na daňovém podvodu (na DPH), nicméně prokazující jeho 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). Jednalo se tedy o běžný obchodní vztah, v rámci kterého by nemohlo dojít k založení pochybností žalobkyně.
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 připomněla závěry krajského soudu z rozsudku ze dne 4. 3. 2020, sp. zn. 25 Af 47/2019, který žalovanému tehdy vytkl, že 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 implikovalo, 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 prolomení prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 6 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“). Podle žalobkyně totiž s ohledem na její námitky neodůvodňuje trestní odsouzení doměření daně, a to z důvodu, že skutkový stav zjištěný v trestním řízení není jiný, než byl prokázán v původní daňové kontrole v této věci s tím, že doměření na základě dřívější kontroly bylo zrušeno krajským soudem a ze skutkového stavu nelze dovodit odůvodnění doměření daně. Žalobkyně opětovně poukázala na rozpory uvedené výše a doplnila, že tyto vady se vyskytují jak v trestním řízení, tak v daňovém, a tyto rozpory nebyly náležitě vypořádány. Žalobkyně dále poukázala, že finanční orgány přistoupily k prvotnímu doměření daně ještě za běhu „běžné“ prekluzivní lhůty, nicméně doměření daně neobstálo před správními soudy. Podle žalobkyně je tak absurdní, aby nyní měly možnost doměřit daň v důsledku aplikace § 148 odst. 6 daňového řádu, jestliže byly procesně aktivní ještě před vydáním trestních rozsudků a jestliže dřívější doměření neobstálo před soudy. Podle žalobkyně pak k doměření daně podle § 148 odst. 6 daňového řádu lze přistoupit pouze tehdy, pokud je až samotným odsuzujícím rozsudek impulsem pro doměření daně. Naopak toto ustanovení nemá sloužit k nápravám chyb správců daně v běžném doměřovacím řízení. Pokud správce daně nerozhodl o doměření daně zákonně v původním doměřovacím řízení, není spravedlivé a zákonné, aby nyní mohl čerpat benefit plynoucí z prolomení prekluzivní lhůty a svá vlastní dřívější pochybení sanovat. Žalobkyně proto navrhla zrušení napadeného rozhodnutí i dodatečných platebních výměrů.

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.

Replika žalobkyně

20. V rámci repliky žalobkyně zopakovala svá žalobní tvrzení. Nad rámec již uvedeného doplnila, že po vydání trestních rozsudků žalovaný v rámci doměřovacího řízení seznámil žalobkyni se skutečnostmi, že provede doměření daně s ohledem na referenční cenu, čímž podle žalobkyně popřel svou úvahu, že od závěru trestních rozsudků není možné se odchýlit.

Zopakovala, že trestní odsouzení není pro správce daně závazné, a to ani z hlediska důvodů doměření daně, ani co do výše daňové povinnosti.

Ústní jednání

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

Zjištění ze správního spisu

22. Ze správního spisu soud zjistil, že u žalobkyně byla dne 23. 6. 2015 zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 a 2013. Hlavním předmětem podnikání žalobkyně v tomto období byly dodávky žáruvzdorných nerezových plechů a kulatin a manganové oceli. V kontrolovaných obdobích žalobkyně zaúčtovala mimo jiné faktury vystavené společností PROPAG-STORM a.s. (nyní již zaniklá) jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši 4 560 000 Kč za rok 2012 a ve stejné výši za rok 2013. Předmětem plnění byla marketingová reklamní činnost na základě rámcových smluv. 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.
23. 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 přeprodovali práva společnosti E-Motion s.r.o., ta tytéž práva přeprodovala za nabývací cenu a běžnou marži dalším subjektům. Střed řetězce tvořilo několik společností (např. NEDYRE s.r.o., Levimexo s.r.o., AZ Advert s.r.o. ad.). 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 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 80 %. S tím správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala podmínky pro uplatnění částek dle přijatých faktur od dodavatele PROPAG-STORM podle § 92 odst. 3 daňového řádu, tedy že neprokázala vynaložení předmětných nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale za účelem získání neoprávněné výhody. Proto žalobkyni doměřil za obě zdaňovací období daň ve výši 866 400 Kč.
24. Žalobkyně následně podala odvolání. V řízení o něm žalovaný původně revidoval názor správce daně, dospěl k závěru, že žalobkyně byla oprávněna v případě reklamních služeb od společnosti PROPAG-STORM uplatnit za zdaňovací období roku 2012 částku 805 264 Kč a za zdaňovací období roku 2013 částku 1 006 807 Kč jako daňově účinný výdaj. Žalovaný tehdy dospěl k závěru, že s ohledem na uplatnění úpravy spojených osob a nezpochybnění poskytnutí plnění může žalobkyně uplatnit náklady v takové výši, v jaké byla sjednána prvním článkem řetězce. Toto původní rozhodnutí o odvolání bylo následně zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 47/2019-67, neboť neobstál závěr o vytvoření účelového řetězce, ten totiž neměl oporu ve spise, stejně tak závěr o ceně obvyklé. Tento závěr následně potvrdil i NSS v rozsudku ze dne 13. 12. 2023, č. j. 2

Afs 105/2020 – 105.

25. Po zrušujícím rozsudku krajského soudu žalovaný uložil správci daně doplnit dokazování, v rámci kterého byly provedeny nové důkazy. Správci daně žalovaný uložil, aby doplnil argumentaci či důkazní prostředky, aby postavil najisto existenci spojených osob (mezi žalobkyní a dalšími články řetězce). Dále se měl správce daně zabývat stanovením ceny obvyklé, a to porovnáním skutečně dosažených cen shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Pokud tento nebude možný, tak na základě podložené úvahy učinit odhad. Správce daně doplněný spisový materiál postoupil žalovanému.
26. Ze správního spisu soud dále zjistil, že žalovaný nejprve seznámil žalobkyni s hodnocením zjištěných skutečností v rámci seznámení ze dne 18. 4. 2023, č. j. 13919/23/5200-11433-706599. Z tohoto seznámení vyplývají zjištěné nestandardní okolnosti transakcí, které podle žalovaného svědčily spojenosti osob ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Na seznámení reagovala žalobkyně svým vyjádřením, ve kterém navrhla nový důkazní prostředek, a to znalecký posudek vypracovaný znaleckým ústavem Kreston A&C Consulting, s. r. o.
27. Následně však žalovaný vyrozuměl žalobkyni o změně právního názoru v seznámení ze dne 11. 10. 2023, č. j. 32243/23/5200-11433-706599, když přehodnotil původní aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, a to s ohledem na trestní řízení ukončené pravomocným rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci. Z obsahu trestních rozsudků 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 totiž vyplynulo, 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. Trestní soudy dospěly k závěru že jednatel žalobkyně jménem žalobkyně, resp. žalobkyně od r. 2012, krátili daňové povinnosti (DPH, DPPO) tím, že se podíleli na řetězcích obchodních společností, 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. 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 dokonce za konspirativní.
28. Podle žalovaného tak došlo ke krácení daně jiným způsobem, když výdaj nebyl prokazatelně využit v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S tímto postupem žalobkyně nesouhlasila. Žalovaný nicméně po vyjádření žalobkyně následně rozhodl napadeným rozhodnutím.

Posouzení soudem

29. 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.

30. V prvé řadě se krajský soud ztotožňuje s názorem žalovaného, že koncipování žaloby by mohlo být stručnější, na což ostatně poukazoval 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.
31. 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.

Námítka prekluze práva stanovit daň

32. Co se týče namítané prekluze (viz odst. 18 tohoto rozsudku), pak soud se s námitkou žalobkyně neztotožňuje.
33. 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.*
34. Citované ustanovení představuje speciální ustanovení vůči ostatním ustanovením § 148 daňového řádu a stanovuje specifický běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně v případě, kdy bylo trestním soudem pravomocně rozhodnuto o spáchání daňového trestného činu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2021, č. j. 8 Afs 292/2020–23). Tato lhůta běží zcela samostatně vedle 3leté i 10leté lhůty. Jak k tomu dodává Lichnovský: *„Jinými slovy uplyne-li 3letá či 10letá lhůta pro stanovení daně dříve než trestněprávní lhůta, neznamená to zánik práva správce daně doměřit daň. Uvedené pak platí i zrcadlově opačně. Uplynutí trestněprávní lhůty před uplynutím řádných lhůt není stanovení daně na překážku. Právo stanovit daň proto zaniká až poté, co dojde jak ke standardní prekluzi, tak k marnému uplynutí trestněprávní lhůty, aniž by správce daně stihl pravomocně stanovit daň.“* [LICHNOVSKÝ, Ondřej. Odsouzení pro zkrácení daně a jeho dopady na daňové řízení. Online. *daucEXP - DAUC.CZ - expertní příspěvky (Wolters Kluwer)*. Roč. 2024, č. 10. Dostupné v ASPI]
35. Z uvedeného pro projednávanou věc vyplývá, že názor žalobkyně ohledně prekluze práva doměřit daň je nesprávný. Pravomocným odsuzujícím rozsudkem se otevřel běh nové prekluzivní lhůty, v rámci které žalovaný stihl doměřit žalobkyni daň. Vzhledem k tomu, že další argumentaci žalobkyně neposkytl, je její námitka nedůvodná.
36. Otázka toho, zda trestní odsouzení odůvodňuje doměření daně, je otázkou navazující, ke které se soud vyjádří v rámci dalších žalobních námitek, ale pro běh prekluzivní lhůty irelevantní. Rozsah, v jakém došlo k doměření daně, se totiž netýká samotné lhůty, ve které je doměření možné provést.
37. Nelze ani souhlasit s názorem žalobkyně, že by bylo na základě citovaného ustanovení doměřit daň toliko tehdy, pokud je až samotný odsuzující rozsudek impulsem pro doměření daně. Tato úvaha žalobkyně nevyplývá ani z jazykového znění daného ustanovení, ani se nejví logická. Trestní i daňové řízení jsou na sobě nezávislá řízení, která, byť se vzájemně prolínají, mohou skončit odlišným způsobem. V tomto ohledu však nelze přehlédnout přílehlavý odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31: *„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.“

38. Taktéž nelze přehlížet, že instrumenty trestního práva poskytují orgánům veřejné moci významnější oprávnění, díky nimž mohou orgány činné v trestním řízení zjistit skutkový stav v rozsahu, který překračuje možnosti správce daně. *A priori* tak nelze na následné doměření daně pohlížet jako na sanování chyb správce daně, jak se uvádí žalobkyně.

Zjednodušené a nepřezkoumatelné odůvodnění doměření daně odkazem na trestní rozsudek

39. 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.
40. 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.
41. 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.
42. 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, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu.*
43. 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.*
44. 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, přestupek 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.
45. 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)

46. V jiném řízení pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „pokud byla tato otázka vyřešena v trestním řízení, které splňuje ty nepřísrnější 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)
47. 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.“
48. Trestní rozsudky Krajského soudu v Ostravě a Vrchního soudu v Olomouci mimo jiné dospěly k závěru, že žalobkyně je vinná ze spáchání 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 2012 a 2013. 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 žalobkyně za zdaňovací období roku 2012 a 2013 zkrátila daň z příjmů právnických osob ve výši 866 400 Kč za každé z těchto zdaňovacích období (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 12. 2020, č. j. 49 T 3/2019-7182).
49. 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.
50. 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.

51. Nesprávné je nicméně i samotné východisko žalobkyně, že by 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). Vydání napadeného rozhodnutí předcházela daňová kontrola, kterou provedl správce daně, a dodatečné platební výměry. Těmi byla žalobkyni doměřena daň ve shodné výši jako napadeným rozhodnutím. Byť tyto závěry následně žalovaný přehodnotil v rámci původního odvolacího řízení, s ohledem na závěry trestních soudů se následně vrátil k původnímu názoru správce daně.
52. 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 dodatečných platebních výměrech, který napadené rozhodnutí přezkoumalo.
53. 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 žalobkyní 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.
54. 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.
55. 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 mýlí s důvody napadeného rozhodnutí.
56. Pokud žalobkyně argumentovala tím, že v rámci doměřovacího řízení na DPPO 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).

57. 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.
58. 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.
59. 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.

Nesprávná aplikace § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů

60. Žalobkyně dále namítala nesprávnou aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, žalovanému vytkla, že oproti svému předchozímu rozhodnutí, které bylo zrušeno správním soudem, opustil původní koncepci spojených osob podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a s odkazem na trestní odsouzení fakticky závazný právní názor správního soudu obešel. Žalovanému navíc vytkla, že uvedená změna právního názoru byla překvapivá.
61. Předně se soud neztotožňuje se žalobkyní, že by změna právního názoru byla pro žalobkyni překvapivá. Soud nepřehlédl, že žalovaný se změnou svého právního názoru žalobkyni seznámil, a to písemností ze dne 11. 10. 2023, č. j. 32243/23/5200-11433-706599. Tímto seznámením žalobkyni žalovaný seznámil podle § 115 odst. 2 daňového řádu se změnou svého právního názoru, když přehodnotil původní doměřovací titul (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů) na titul podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, tj. krácení daně jiným způsobem, na němž je postaveno i napadené rozhodnutí. Důvodem pro přehodnocení právního názoru byly trestní rozsudky, kterými byla žalobkyně shledána vinnou z krácení daní, mimo jiné i za shodná zdaňovací období jako v právě projednávané věci. Žalobkyni taktéž poskytl prostor, aby se k obsahu tohoto sdělení ještě před vydáním napadeného rozhodnutí vyjádřila, čehož žalobkyně využila. Nelze tedy přisvědčit žalobkyni, že by postup žalovaného byl nepředvídatelný.
62. Zůstává nicméně otázka, zda tímto postupem žalovaný neporušil svou povinnost respektovat závazný právní názor správního soudu. Krajský soud v této otázce uvážil následovně.
63. Žalobkyně namítala, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor Krajského soudu v Ostravě vyjádřený ve zrušujícím rozsudku ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 47/2019-67. Tam

krajský soud uvedl, že „závěr žalovaného o vytvoření účelového řetězce odůvodňující postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nemá oporu ve spise, rovněž nemá oporu ve spise závěr o vyšší referenční ceny.“ Proto uložil soud žalovanému, aby tímto směrem doplnil své dokazování.

64. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. *právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán.*
65. Citované ustanovení ukládá správním orgánům povinnost po zrušujícím rozsudku správního soudu zásadně respektovat závazný právní názor vyslovený soudem. Tato povinnost však nemůže platit zcela bezvýjimečně. Judikatura správních soudů poukazuje na to, že správní orgány se mohou od závazného právního názoru odchýlit, např. dojde-li v mezidobí ke změně právní úpravy, vyjdou-li najevo nové skutečnosti nebo tehdy, je-li správnímu orgánu uloženo doplnit dokazování a nově zjištěný skutkový stav se od dříve zjištěného skutkového stavu značně odlišuje (např. rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2004, sp. zn. 2 Ads 16/2003 [352/2004 Sb. NSS]). Je však povinností správních orgánů odklon od závazného právního názoru náležitě vysvětlit a odůvodnit.
66. Dále je nutné vnímat, že přezkum správních rozhodnutí je založen na kasačním principu. Soudu obecně nepřisluší hodnotit, zda by bylo možné skutkový stav zjištěný žalovaným kvalifikovat jiným způsobem (resp. způsoby). Úlohou správního soudu je zjednodušeně řečeno v mezích žalobních bodů posoudit, zda způsob, jakým žalovaný posoudil věc, je v souladu se zákonem. Pokud soud dospěje k závěru, že nikoliv, napadené rozhodnutí zruší a žalovaného zaváže, jakým způsobem má při zvolené kvalifikaci postupovat. Komentářová literatura i judikatura správních soudů dokonce připouští, že „výjimečně lze akceptovat i odchýlení se od právního názoru soudu za situace rebus sic stantibus, vysvětlí-li správní orgán v odůvodnění rozhodnutí podrobně důvody, z jakých tak učinil, a předestře-li konkurující právní argumentaci (rozsudek NSS ze dne 1. 6. 2011, sp. zn. 1 As 6/2011 [2368/2011 Sb. NSS]).“ (SOCHOROVÁ, Vendula. § 78 [Rozsudek]. In: BLAŽEK, Tomáš, JIRÁSEK, Jan, MOLEK, Pavel, POSPÍŠIL, Petr, SOCHOROVÁ, Vendula, ŠEBEK, Petr. Soudní řád správní. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016.)
67. V projednávané věci žalovaný změnil svůj právní názor v důsledku existence pravomocných trestních rozsudků, které v době původního (zrušeného) rozhodnutí žalovaného ještě neexistovaly, na což žalovaný poukázal i v napadeném rozhodnutí (bod 82 napadeného rozhodnutí). Přestože samotné skutečnosti, kterými se zabývaly trestní soudy, existovaly již v době původního rozhodování žalovaného, pravomocný trestní rozsudek představuje kvalitativně zcela novou skutečnost. Pakliže je vyřešení právní otázky trestním soudem závazné jak pro žalovaného, tak i pro správní soud (viz výše), nelze připustit jinou možnost, že tato skutečnost musí nutně prolomit i vyslovený závazný právní názor správního soudu. Žalovaný proto nepostupoval nezákonně, pokud s ohledem na pravomocný trestní rozsudek změnil svůj právní názor, a to i při nerespektování závazného právního názoru soudu.
68. Pokud žalobkyně poukazovala na to, že žalovaný tzv. druhým seznámením (ze dne 18. 4. 2023) popřel svou úvahu o závaznosti trestního odsouzení, pak odpovědí na její námitku je následný postup žalovaného, tj. obrat k doměření daně podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Žalovaný neměl jinou možnost než přikročit k doměření daně z titulu krácení daně jiným způsobem, případným setrváním na doměřování z důvodu jinak spojených osob by totiž popřel závaznost trestního odsouzení.

69. Co se týče samotného doměřovacího titulu, tj. aplikace § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, pak k tomu soud uvádí následující.
70. 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. zvyraznění provedeno soudem).
71. Žalovaný úvodem na str. 6 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.“
72. 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.“
73. 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).

74. 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 nich 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.
75. Za situace, kdy došlo v případě žalobkyně k trestnímu odsouzení za krácení daně, ani soud, shodně se žalovaným, nepochybuje o tom, že jednání žalobkyně 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.
76. 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.
77. 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.

Neprokázaní protiprávního fungování řetězce vůči žalobkyni

78. Co se týče námítky neprokázání protiprávního fungování řetězce PROPAG-STORM vůči žalobkyni, pak ani s touto nemůže soud žalobkyni přisvědčit.
79. 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).

80. 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 žalobkyně byla s konečnou platností vyřešena právě i její vědomost o protiprávním fungování celého řetězce. 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.
81. 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 výpovědi 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).
82. 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.
83. Ani tento soubor námitek tak nebyl důvodný.

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

84. 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, jak bylo uvedeno výše, a mívá se se tak s důvody napadeného rozhodnutí.
85. Žalovaný neuznal uplatněný výdaj za reklamní služby s odůvodněním, že „nelze vzhledem k soudy zjištěným okolnostem jinak než promítnout doměření této daně v rámci daňového řízení s odkazem právě na krácení daně jiným způsobem. 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 přiléhavě 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 shodná zdaňovací období, princip transakcí byl však totožný (sp. zn. 10 Afs 120/2020).“

86. 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.
87. Na těchto závěrech nic nemohou změnit ani žalobkyní odkazované rozsudky správních soudů, neboť podle krajského soudu nejsou přiléhavé. Rozsudek zdejšího soudu ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 47/2019-67, byť se týká projednávané věci, byl vydán v době, kdy nebylo pravomocně skončeno trestní řízení. Přitom soud v dané procesní situaci 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 aktuálním stavu 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 přiléhavý. 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.
88. 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.
89. Soud tak uzavírá, že ani tato námitka není důvodná.

Závěr a náklady řízení

90. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
91. 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