



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců
JUDr. Václava Štencla, MA, a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., ve věci

žalobce: **TRIODON, spol. s r.o.**, IČO 44003978
sídlem 6. května 38, 763 16 Fryšták
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2024, č. j. 19125/24/5200-11432-713076,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále „správce daně“) žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 7. 2014, č. j. 1391568/14/3301-24804-707655, (dále „platební výměr“) doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a stanovil mu povinnost uhradit penále. Následně správce daně vydal v rámci autoremedury dne 3. 12. 2014 rozhodnutí č. j. 1799370/14/3301-51524-707655, kterým částečně vyhověl odvolání žalobce a snížil dodatečně doměřenou daň a penále. Proti tomuto rozhodnutí brojil žalobce odvoláním, o kterém žalovaný rozhodoval opakovaně poté, co jeho dvě předchozí rozhodnutí zrušil Krajský soud v Brně rozsudky ze dne 29. 11. 2018, č. j. 31 Af 77/2016-133, a ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 91/2019-191 (kasační stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 13. 12. 2023, č. j. 7 Afs 20/2022-67). V pořadí třetím rozhodnutím ze dne 28. 6. 2024, č. j. 19125/24/5200-11432-713076, které je nyní napadeno žalobou, žalovaný změnil rozhodnutí správce daně ze dne 3. 12. 2014 tak, že se žalobci doměruje daň ve výši 456 000 Kč, a upustil od stanovení penále.
2. Předmětem sporu je otázka, zda byl žalovaný na základě trestních rozsudků oprávněn žalobci neuznat náklady na reklamní služby od dodavatele Carenex plus, s.r.o. (dále „Carenex“) jako daňově účinné z důvodu krácení daně jiným způsobem dle § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá nezákonnost přehodnocení právního názoru z aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Žalovaný nekriticky přebírá závěry trestních soudů a odhlíží od precizního daňového posouzení transakcí. Mezi stavem zjištěným orgány finanční správy a trestními soudy mohou být rozdíly. Trestní rozsudky jsou překvapivé a v rozporu s judikaturou. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je speciální k § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Přejedání na úpravu obecnější je proto nelogický. Žalovaný dále nevymezil neurčitý právní pojem „krácení daně jiným způsobem“ a neunesl své důkazní břemeno stran nové právní kvalifikace. Žalovaný trestní rozsudky nehodnotil a jejich závěry stojí na nedostatečných důkazech. Podle nich se navíc jednalo o fiktivní fakturaci, což nelze posuzovat dle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Žalovaný dále nesplnil závazný právní názor krajského soudu, jestliže nedoplnil dokazování ke zjištění obvyklé ceny. Jeho závěr o tom, že vynaložené náklady lze vnímat jako náklady trestné činnosti, porušuje zásadu *ne bis in idem*, neboť se *de facto* jedná o trest. Žalobce byl přitom již potrestán v rámci trestního řízení.
4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dodává, že trestná činnost byla prokázána a trestní rozsudky konstatovaly, že došlo ke zkrácení daně z příjmů právnických osob o 456 000 Kč. Žalovaný musí trestní rozsudky respektovat a ty představují dostatečné důkazy pro stanovení daně. Žalovaný naplnil požadavky judikatury, zabýval se všemi podstatnými okolnostmi případu a unesl své důkazní břemeno. Pravomocné trestní rozsudky zároveň představují nová skutková zjištění, pro která byl žalovaný oprávněn prolomit závaznost právního názoru vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku krajského soudu. Neuznání nákladů není trest.

III. Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného a řízení předcházející jeho vydání v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní; dále „s. ř. s.“). Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
6. Jádrem sporu je aplikace § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů na náklady na pořízení služeb od dodavatele Carenex. Podle tohoto ustanovení se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Žalovaný posuzovanou situaci podřadil pod případ, kdy dochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.
7. Jak uvedl opakovaně Nejvyšší správní soud, pojem „krácení daně jiným způsobem“ spadá do kategorie tzv. neurčitých právních pojmů. Pokrývá situace, kdy 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. Při interpretaci a aplikaci tohoto neurčitého právního pojmu je přitom nutné vyhodnotit všechny podstatné okolnosti případu. Krácení daně jiným způsobem přitom představuje samostatný titul pro úpravu základu daně (rozsudky ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004-73, č. 701/2005 Sb. NSS, ze dne 15. 5. 2007, č. j. 5 Afs 98/2006-69, nebo ze dne 8. 3. 2021, č. j. 5 Afs 316/2019-74). Tuto a další judikaturu žalovaný také v napadeném rozsudku citoval a z těchto citací je zcela zřejmé, jak žalovaný vykládá neurčitý právní pojem „krácení daně jiným způsobem“. Námitka, že žalovaný obsah tohoto pojmu neobjasnil, není důvodná.
8. Žalovaný také při hodnocení skutkového stavu postupoval plně v souladu s uvedenou judikaturou. Nic na tom nemění skutečnost, že prakticky jedinými podklady pro závěr o krácení daně jiným způsobem byly trestní rozsudky. Výrok o vině trestního rozsudku Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně ze dne 29. 4. 2021, č. j. 61 T 6/2019-4970, je zcela jednoznačný. Krajský soud shledal celkem deset obžalovaných včetně žalobce vinných z toho, že *„po vzájemné předchozí domluvě s úmyslem zkrátit daň z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických či fyzických osob za zdaňovací období let 2009 až 2012 za účelem obohacení se na úkor České republiky, se níže popsaným jednáním, každý svým dílem, podíleli na neoprávněném uplatňování daňově účinných nákladů a nároků na odpočet daně z přidané hodnoty“*. Ve výroku jsou dále popsána konkrétní jednání jednotlivých obžalovaných, přičemž ve vztahu k žalobci a daňovým dokladům vystaveným dodavatelem Carenex krajský soud výslovně uvedl, že *„důvodem vystavení těchto daňových dokladů nebyla propagace a zviditelnění společnosti, ale umělé navýšení daňově účinných výdajů a nároků na odpočet DPH na vstupu s cílem snížení daňových povinností“*. Odvolací trestní rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 19. 1. 2022, č. j. 5 To 42/2021-5148, na výroku o vině nic nezměnil. Skutečnost, že takto popsané jednání spadá pod pojem „krácení daně jiným způsobem“, je zjevná. Nebyla-li důvodem vystavení daňových dokladů propagace žalobce, nýbrž umělé navýšení daňově účinných nákladů, bylo hlavním ekonomickým účelem účasti žalobce

v daném obchodním vztahu zkrácení daňové povinnosti ve smyslu shora citované judikatury.

9. Žalovaný byl výroky trestních rozsudků vázán, nemohl se od nich odchýlit ani je přehodnocovat (§ 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád; rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014-204, a ze dne 16. 6. 2016, č. j. 10 Afs 54/2015-51). Skutečnost, že rozsah dokazovaných skutečností je v trestním a daňovém řízení odlišný a že mohou daňové orgány ohledně určité otázky dospět k jiným závěrům než trestní soudy, nic nemění na vázanosti žalovaného výrokiem trestního rozsudku. Nemohl-li žalovaný přehodnotit samotný výrok trestního rozsudku, nebyl dán žádný prostor pro opětovné hodnocení důkazů, o které trestní soud tento výrok opíral. Polemika s hodnocením důkazů ze strany trestních soudů tudíž nemá místo ani v rámci soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Námitka, že žalovaný nekriticky převzal závěry trestních soudů, je nedůvodná.
10. Jelikož trestní rozsudky byly dostatečným podkladem pro závěr o krácení daně jiným způsobem, žalovaný zjistil skutkový stav dostatečně a námitka neunesení důkazního břemene je nedůvodná.
11. Nedůvodné jsou také námitky, jimiž se snaží žalobce konstruovat vztah speciality mezi jednotlivými tituly pro úpravu základu daně. Předně se závěr o krácení daně jiným způsobem nevylučuje se závěrem o nenaplnění hmotněprávních podmínek pro daňovou účinnost nákladu. Krajský soud proto neshledává žádný rozpor mezi posouzením ze strany trestních soudů a posouzením ze strany žalovaného. Ani mezi § 23 odst. 7 a § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů soud neshledává vztah speciality. Obě ustanovení stanoví samostatné tituly pro úpravu základu daně a obě jsou speciální k § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
12. Nelze přisvědčit ani námitce nerespektování závazného právního názoru vyjádřeného v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 91/2019-191. Kasační závaznost rozsudku dle § 78 odst. 5 s. ř. s. nemá absolutní povahu. Lze ji prolomit v případě změny skutkových či právních poměrů a dále při podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS). Pravomocný trestní rozsudek, jehož výrok řeší daňově relevantní skutečnosti a je pro daňové orgány závazný, představuje změnu skutkových poměrů opravňující daňové orgány odchýlit se od závazného právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku správního soudu.
13. Také námitka porušení zásady *ne bis in idem* je nedůvodná. Doměření daně z kteréhokoliv právního titulu uvedeného v zákoně o daních z příjmů nepředstavuje trest, nýbrž naplnění zákonného požadavku na správné stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2023, čj. 10 Afs 189/2021-40). Nemůže se proto ani jednat o trest „další“ (tedy ono *bis*).

IV. Shrnutí a náklady řízení

14. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
15. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. dubna 2025

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu