



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **T R I O D O N, spol. s r.o.**, IČO: 440 03 978, se sídlem 6. května 38, Fryšták, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2024, č. j. 19125/24/5200-11432-713076, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 4. 2025, č. j. 31 Af 28/2024-99,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, na základě níž vyloučil ze základu daně žalobcem uplatněné náklady na reklamní služby vynaložené v rámci sportovních a společenských akcí souvisejících s motoristickým sportem, které měly být žalobci poskytnuty na základě Smlouvy o reklamě uzavřené se společností Carenex plus s.r.o., IČO: 288 68 447 (dále jen „CARENEX“) dne 5. 1. 2011. Následně 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.

[2] Žalobce podal proti tomuto platebnímu výměru odvolání, o němž rozhodl správce

daně v rámci autoremedury rozhodnutím ze dne 3. 12. 2014, č. j. 1799370/14/3301-51524-707655. Tím částečně vyhověl odvolání žalobce a snížil dodatečně doměřenou daň a penále. Proti tomuto rozhodnutí brojil žalobce odvoláním, o kterém žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 30. 8. 2016, č. j. 38007/165200-11432-709204. Uvedené rozhodnutí Krajský soud v Brně k žalobě žalobce zrušil rozsudkem ze dne 29. 11. 2018, č. j. 31 Af 77/2016-133, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný následně vydal rozhodnutí ze dne 17. 10. 2019, č. j. 42194/19/5200-11432-807689, které Krajský soud v Brně opět zrušil rozsudkem ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 91/2019-191. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 13. 12. 2023, č. j. 7 Afs 20/2022-67.

[3] V rámci obnoveného odvolacího řízení žalovaný s ohledem na vyhodnocení závěrů zjištěných z pravomocných rozsudků Krajského soudu v Brně - pobočka ve Zlíně ze dne 29. 4. 2021, č. j. 61 T 6/2019-4970 (dále též „trestní rozsudek krajského soudu“), a Vrchního soudu v Olomouci ze dne 19. 1. 2022, č. j. 5 To 42/2021-5148 (dále též „odvolací restní rozsudek“), jimiž byl žalobce shledán vinným z restního činu krácení daně jiným způsobem, přehodnotil aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 na aplikaci § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. S touto změnou právního názoru byl žalobce v souladu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, seznámen písemností žalovaného ze dne 20. 2. 2024, č. j. 3433/24/5200-11432-713076. Žalobce na tuto písemnost reagoval vyjádřením ze dne 28. 3. 2024, č. j. 11012/24.

[4] Dne 28. 6. 2024 vydal žalovaný v pořadí již třetí rozhodnutí pod č. j. 19125/24/5200-11432-713076, kterým změnil rozhodnutí správce daně ze dne 3. 12. 2014 tak, že se žalobci doměřuje daň ve výši 456.000 Kč, a upustil od stanovení penále.

[5] Žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobu, kterou Krajský soud v Brně nadepsaným rozsudkem zamítl. Nepřisvědčil žalobci, že žalovaný neobjasnil obsah pojmu „krácení daně jiným způsobem“ ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí citoval judikaturu k tomuto neurčitému právnímu pojmu, přičemž z citací je zřejmé, jak žalovaný tento pojem vyložil. Žalovaný také při hodnocení skutkového stavu postupoval plně v souladu s judikaturou vztahující se k § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Nic na tom nemění, že prakticky jedinými podklady pro závěr o krácení daně jiným způsobem byly restní rozsudky. Skutečnost, že jednání popsané ve výroku o vině restního rozsudku krajského soudu 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 žalovaným citované judikatury. Žalovaný byl výroky restních rozsudků vázán, nemohl se od nich odchýlit ani je přehodnocovat. Nemohl-li žalovaný přehodnotit samotný výrok restního rozsudku, nebyl dán žádný prostor pro opětovné hodnocení důkazů, o které restní soud tento výrok opíral. Žalovaný proto zjistil skutkový stav dostatečně, když vycházel z restních rozsudků, které jsou dostatečným podkladem pro závěr o krácení daně jiným způsobem.

[6] Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku týkající se vztahu speciality mezi § 23 odst. 7 a § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Obě ustanovení stanoví samostatné tituly pro úpravu základu daně a obě jsou speciální k § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nepřisvědčil ani námitce nerespektování závazného právního názoru vyjádřeného v rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 91/2019-191, přičemž poukázal na judikaturu vztahující se k prolomení kasační závaznosti rozsudku. 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.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost. Namítl, že v důsledku trestních rozsudků, jimiž byl žalobce odsouzen pro trestný čin zkrácení daně, žalovaný ignoroval závazný právní názor správního soudu k aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a úplně vyloučil výdaje na reklamu z daňově účinných nákladů. Odůvodnění úplného vyloučení je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný na jedné straně uvádí, že vyloučené náklady vůbec nenaplňují hmotněprávní podmínky nákladu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, na straně druhé pak dodává, že uplatnění nákladu je krácení daně jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Ohledně jednoho nákladu však nemůže platit, že nenaplňuje hmotněprávní podmínky nákladu, jakož i že se zároveň jedná o krácení daně jiným způsobem. Žalovaný může náklad nezohlednit pouze v případě, že náklad naplnil hmotněprávní podmínky nákladu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, avšak byl zatížen krácením daní jiným způsobem. Stěžovatel přitom nezpochybňuje, že ustanovení § 24 odst. 1 a § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů jsou speciální k § 23 odst. 1 téhož zákona. Poukazuje však na vzájemnou provázanost a hierarchii mezi § 24 odst. 1 a § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, kterou však krajský soud odmítl vidět. Pro nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nemohl krajský soud toto rozhodnutí vůbec přezkoumat. Pokud tak učinil, zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[8] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k nesprávnému závěru, že žalovaný byl plně vázán odsuzujícím trestním rozsudkem. Stěžovatel krajskému soudu přisvědčil, že nedávná judikatura takové závěry skutečně potvrzuje (zejména rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2025, č. j. 10 Afs 286/2024-39. Nicméně v minulosti Nejvyšší správní soud vydal zcela opačný rozsudek ze dne 28. 2. 2023, č. j. 6 Afs 125/2021-56, č. 4469/2023 Sb. NSS, který vázanost skutkovou větou odsuzujícího rozsudku striktně odmítl. Jelikož byl daný rozsudek publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, má jako takový vyšší právní sílu, a tudíž daná věc měla být posouzena dle něj. V opačném případě by měla být věc postoupena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Nelze též odhlédnout od toho, že v rámci trestních rozsudků nebylo provedeno právní hodnocení daných skutků (tedy vynaložených nákladů), k němuž byl povinen žalovaný. Napadené rozhodnutí však podrobné právní hodnocení skutku neobsahuje, obsahuje pouze zkratkovité převzetí skutkových závěrů z trestního rozsudku, a je tudíž nepřezkoumatelné. Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že v dané věci došlo ke změně skutkových

okolností, které zakládají odklon od závazného právního názoru vysloveného krajským soudem v předešlém řízení. Odklon od vázanosti předešlým právním názorem lze uskutečnit pouze ve prospěch daňového subjektu. Soudní přezkum nelze zneužít k tomu, aby daňovému subjektu byla zvýšena daň.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v daném případě z trestních rozsudků vyplývá, že v případě fakturací reklamních služeb nebyly splněny podmínky stanovené § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, což vyplynulo z rozsáhlého dokazování vedeného v průběhu trestního řízení. Jelikož byl žalovaný vázán posouzením dané věci trestními soudy, neboť byla posuzována stejná věc týkající se stejných osob, dospěl k závěru, že náklad tvrzený stěžovatelem musí být neakceptován jako daňově účinný jako celek, tj. takový náklad nemůže být daňově účinný ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. S ohledem na tyto skutečnosti přehodnotil žalovaný své závěry stran setrvání na aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jelikož v daném případě lze činnost stěžovatele s ohledem na závěry trestních rozsudků podřadit pod neurčitý právní pojem „krácení daně jiným způsobem“, došlo k naplnění § 23 odst. 10 téhož zákona. Se změnou právního posouzení byl stěžovatel před vydáním napadeného rozhodnutí seznámen a na zaslané seznámení reagoval, což bylo následně v napadeném rozhodnutí zohledněno. K otázce závaznosti trestního rozsudku pro správce daně lze poukázat na ucelenou judikaturu, která vázanost správce daně odsuzujícím trestním rozsudkem vydaným ve skutkově shodné věci potvrzuje. V případě stěžovatele trestní soudy rozhodovaly o trestní odpovědnosti stěžovatele o totožném skutku jako žalovaný v daňovém řízení, a proto byl žalovaný závěry trestních rozsudků vázán. Žalovaný proto v napadeném rozhodnutí primárně vycházel ze závěrů plynoucích z výroku pravomocných trestních rozsudků a další dokazování z důvodu nadbytečnosti již neprováděl. Vzhledem k tomu, že trestními rozsudky došlo ke změně skutkových zjištění, byl žalovaný oprávněn odchýlit se od závazného právního názoru vysloveného v dřívějším zrušujícím rozsudku krajského soudu.

III. Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu. Stěžovatel spatřoval nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že krajský soud přezkoumal rozhodnutí, které je samo nepřezkoumatelné z důvodu absentsujícího právního posouzení

pokračování

uplatnitelnosti výdajů na reklamu coby daňového nákladu. Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že přezkoumá-li krajský soud rozhodnutí žalovaného, které pro absenci řádného odůvodnění nebylo přezkoumání vůbec způsobilé, zatíží vadou nepřezkoumatelnosti i své rozhodnutí (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006-91, či ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 As 110/2008-99). Rozhodnutí žalovaného však zmíněným nedostatkem netrpí, neboť je srozumitelně a logicky odůvodněno a je z něj patrné, jakými úvahami se žalovaný řídil a k jakým závěrům dospěl stran daňové účinnosti výdajů na reklamní služby (viz body 61 až 70 a 78 až 102 napadeného rozhodnutí). Stěžovatel ostatně s těmito právními závěry žalovaného v kasační stížnosti i v žalobě věcně polemizuje, což by v případě jejich nepřezkoumatelnosti nebylo z logiky věci možné.

[13] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami stěžovatele brojícími proti posouzení věci samé krajským soudem.

[14] 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.*

[15] Podle § 99 odst. 2 daňového řádu, *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.*

[16] Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu uvádí, že daňové a trestní řízení jsou řízeními odlišnými a závěry z trestního řízení nelze mechanicky vztahovat na daňové řízení (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008-95, ze dne 2. 5. 2018, č. j. 1 Afs 220/2017-28, bod 34, a ze dne 4. 4. 2025, č. j. 10 Afs 286/2024-39, bod 18). Zároveň ale platí, že pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, je správce daně vyslovením viny v trestním rozsudku vázán. Obdobné závěry platí i pro vázanost soudu při přezkumu rozhodnutí správního (daňového) orgánu, protože podle § 52 odst. 2 s. ř. s. je správní soud vázán rozhodnutím trestních soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Pokud je tedy pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, který spočívá ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení, musí v takovém případě správce daně z tohoto závěru vycházet (srov. rozsudky NSS ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014-204, bod 32, a ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016-28). Vyslovení viny v trestním řízení musí být respektováno ve všech dalších navazujících řízeních, včetně řízení před soudem, přičemž soud rozhodující ve správním soudnictví může k odsuzujícímu rozsudku trestního soudu přihlídnout i tehdy, pokud byl vydán po právní moci přezkoumávaného rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, bod 70).

[17] Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že pro soud je závazný výrok rozsudku, a to rozsudku odsuzujícího, který již nabyl právní moci (viz rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Afs 33/2011-78). Pro správní soudy je závazná především skutková věta trestního rozsudku, která představuje úplné slovní vyjádření posuzovaného skutku a obsahuje všechny relevantní okolnosti z hlediska použité právní kvalifikace. Takto již dříve judikatura Nejvyššího správního soudu konstatovala, že pokud byla některá sporná otázka vyřešena v trestním řízení, které splňuje ty nepřísňější 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 (rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31, bod 17). K uvedenému lze poukázat též na nález Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2012, sp. zn. I. ÚS 1424/09, v němž se Ústavní soud sice věnoval vázanosti civilního soudu trestním rozsudkem, Nejvyšší správní soud má však za to, že východiska, z nichž Ústavní soud vycházel, jsou v plném rozsahu přenositelná i do oblasti práva správního (daňového). V bodě 21 nálezu uvedl, že *„rozsah vázanosti civilního soudu rozhodnutím o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, je tedy dán tím, do jaké míry jsou znaky skutkové podstaty trestného činu zároveň okolnostmi významnými pro rozhodnutí soudu v civilním řízení“*. I v daňovém řízení, resp. v navazujícím řízení před správním soudem, bude nezbytné zkoumat, do jaké míry jsou znaky skutkové podstaty trestného činu a jednání vymezeného ve skutkové větě odsuzujícího rozsudku okolnostmi významnými pro daňové řízení (viz rozsudky NSS ze dne 27. 11. 2024, č. j. 2 Afs 257/2023-53, body 35 až 40, a ze dne 24. 6. 2025, č. j. 2 Afs 22/2024-120, bod 35).

[18] Trestním rozsudkem krajského soudu, jenž nebyl ve vztahu ke stěžovateli odvolacím trestním rozsudkem jakkoliv změněn, bylo rozhodnuto o vině a trestu stěžovatele, jeho jednatele a dalších obžalovaných za spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a to formou spolupachatelství. Z výroku o vině vyplývá, že stěžovatel se tohoto zločinu dopustil tím, že se po vzájemné předchozí domluvě s dalšími obžalovanými 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 podílel na neoprávněném uplatňování daňově účinných nákladů a nároků na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, a to na základě faktur za reklamní služby, které daňovému subjektu měla zajistit obchodní společnost CARENEX. Reklamní služby však ve skutečnosti zajišťoval převážně další obžalovaný (O. H., vlastník závodních vozidel, na nichž byla reklama stěžovatele umístěna), který účelově pronajímal reklamní plochu na závodních vozidlech společnosti CARENEX, která měla následně na této reklamní ploše zajistit reklamní služby pro stěžovatele. Tím docházelo k účelovému mnohonásobnému navýšení hodnoty poskytované reklamní služby, přičemž společnost CARENEX, u které k navýšení ceny docházelo, daň z přidané hodnoty z takto navýšených hodnot uskutečněných zdanitelných plnění neuhradila. Ve výroku jsou dále popsány konkrétní daňové doklady vystavené stěžovateli společností CARENEX za zdaňovací období roku 2011, jež jednatel stěžovatele neoprávněně uplatnil v daňově účinných nákladech v daňovém přiznání. Ve vztahu k těmto daňovým dokladům krajský soud výslovně uvedl, že uvedené daňové doklady do daňového přiznání stěžovatele jednatel stěžovatele zahrnul

pokračování

přesto, 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. Na základě těchto faktur došlo ke snížení základu daně z příjmů právnických osob o 2.400.000 Kč a vlastní daňové povinnosti stěžovatele o částku 456.000 Kč.

[19] Na základě uvedeného má Nejvyšší správní soud za to, že jednání popsané ve skutkové větě výroku představuje okolnost významnou pro daňové řízení. Ze skutkové věty ve výrokové části rozsudku vyplývá, že stěžovatel v případě nákladů za reklamní služby účelově vytvořil obchodní vztah s obchodní společností CARENEX, jehož hlavním cílem nebyla propagace či reklama stěžovatele, ale krácení daně z příjmů neoprávněným uplatňováním daňově účinných nákladů. Právě hodnocení okolností, které doprovázely uplatňování výdajů na reklamní služby od dodavatele CARENEX coby daňových nákladů, je také předmětem nyní posuzované věci. V dané věci byl proto žalovaný vázán skutkovou větou obsaženou ve výroku trestního rozsudku krajského soudu, jak správně uvedl krajský soud. Jednalo se o předběžnou otázku ve smyslu § 99 odst. 2 daňového řádu, o níž si nemohl učinit vlastní úsudek.

[20] Pokud se stěžovatel dovolává rozsudku zdejšího soudu č. j. 6 Afs 125/2021-56, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že zmíněný rozsudek vázanost orgánů finanční správy trestními rozsudky nevyvrací. Ve věci řešené Nejvyšším správním soudem nebyl aplikován § 99 odst. 2 daňového řádu, neboť tamní stěžovatelkou navrhovaný důkaz (trestní rozsudek) se netýkal její osoby či jejích statutárních orgánů, nýbrž jednatele a společníka obchodního partnera (viz bod 17 odkazovaného rozsudku). Nejvyšší správní soud se proto vzhledem k nosným důvodům napadeného rozsudku zabýval výkladem § 99 odst. 1 daňového řádu, tedy tím, zda lze závěr ve výroku trestního rozsudku o uskutečnění zdanitelného plnění, který se ale týkal osoby odlišné od stěžovatele, považovat za předběžnou otázku dle § 99 odst. 1 daňového řádu.

[21] V nyní řešené věci je ale situace odlišná. Trestními rozsudky byl za daňový trestný čin odsouzen přímo stěžovatel, a proto se uplatní § 99 odst. 2 daňového řádu, tj. i vázanost orgánů finanční správy trestními rozsudky. Příléhavý je proto naopak rozsudek NSS č. j. 10 Afs 286/2024-39, na nějž poukázal stěžovatel v kasační stížnosti. Zdejší soud v něm shledal vázanost krajského soudu výrokiem o vině trestního rozsudku, a v něm obsaženými skutkovými okolnostmi, vydaného vůči stejné osobě, se kterou bylo vedeno řízení daňové. Vázanost správce daně popisem skutku v souvisejícím trestním rozsudku konstatoval zdejší soud rovněž v rozsudku ze dne 10. 2. 2025, čj. 9 Afs 139/2024-65. Lze poukázat i na již výše uvedený rozsudek č. j. 6 Afs 257/2017-31, jímž se NSS zabýval v bodě 26 rozsudku č. j. 6 Afs 125/2021-56. Shrnul, že v dané věci „trestní soud ve výroku rozhodl, že pachatel trestného činu zkrácení daně byl skladovatelem, tedy poplatníkem spotřební daně u konkrétních lihovin. Nejvyšší správní soud uvedl, že orgány finanční správy jsou v daňovém řízení vedeném ohledně daňových povinností tohoto pachatele vázány touto skutkovou větou rozsudku trestního soudu. V dané věci tedy šlo o vázanost výrokiem odsuzujícího rozsudku trestního soudu vydaného vůči stejné osobě, se kterou bylo vedeno řízení daňové. Jednalo se tedy o předběžnou otázku ve smyslu § 99 odst. 2 daňového

řádu. Proto byl orgán finanční správy rozhodnutím jiného orgánu veřejné moci o této otázce vázán.“ Z uvedeného vyplývá, že závěry rozsudku č. j. 6 Afs 125/2021-56 nejsou v rozporu se závěry rozsudku č. j. 10 Afs 286/2024, jak se mylně domnívá stěžovatel. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod pro postoupení věci rozšířenému senátu. Žalovaný tedy postupoval v souladu s judikaturou, když shledal, že je rozsudky trestních soudů vázán. Rovněž krajský soud nepochybil, když vázanost žalovaného trestními rozsudky potvrdil.

[22] S námitkou, že žalovaný pouze převzal skutkový stav zjištěný trestními soudy, aniž by jej sám právně posoudil, se již vypořádal krajský soud v bodech 6 až 10 napadeného rozsudku. Uvedl, že žalovaný jednání stěžovatele popsané ve výroku trestního rozsudku dostatečně hodnotil z toho hlediska, zda naplňuje podmínky pro aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, tedy zda jej lze podřadit pod pojem zkrácení daňové povinnosti jiným způsobem. Uzavřel, že trestní rozsudky představovaly dostatečný podklad pro závěr, že jednání stěžovatele naplňuje pojem krácení daně jiným způsobem. Žalovaný proto nepochybil, když při hodnocení skutkového stavu z těchto rozsudků vycházel. Nejvyšší správní soud se se závěry krajského soudu ztotožňuje. Jelikož jim stěžovatel v kasační stížnosti nic konkrétního nevytýká, nepolemizuje s nimi a setrvává na své žalobní argumentaci, čímž pomíjí její věcné posouzení ze strany krajského soudu, odkazuje Nejvyšší správní soud v podrobnostech na odůvodnění rozsudku krajského soudu, jež shledává dostatečně podrobným, přesvědčivým a srozumitelným.

[23] Poukazuje-li stěžovatel na vnitřní provázanost § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 23 odst. 10 téhož zákona, Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že závěr o krácení daně jiným způsobem se nevylučuje se závěrem o nenaplnění hmotněprávních podmínek pro daňovou účinnost nákladů.

[24] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně uvedl, že ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů 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. Pojem krácení daně jiným způsobem lze obecně chápat jako jakékoliv jednání daňového subjektu, v důsledku něhož je mu vyměřena nižší daň nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Důvodem této zákonné úpravy je mimo jiné umožnit správci daně zamezit daňovým únikům při obchodních 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. (např. rozsudky NSS 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, a ze dne 8. 3. 2021, č. j. 5 Afs 316/2019-74, body 33 a 34).

[25] Zároveň platí, že *„výdaje vykázané na činnost, jež nemá samostatný ekonomický či jiný racionální účel a jejímž jediným účelem je získání daňového zvýhodnění v rozporu s cílem*

pokračování

sledovaným zákonem o daních z příjmů, přitom nelze považovat za výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 tohoto zákona“ (rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108).

[26] Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně vysvětlil, z jakého důvodu nemohly být stěžovatelem vynaložené náklady na reklamu uznány jako daňově účinné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V bodu 64 napadeného rozhodnutí uvedl, že „je-li v trestním řízení pravomocně konstatováno, že došlo ke zkrácení daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období ve výši 456.000,- Kč, nelze vzhledem k soudy zjištěným okolnostem postupovat jinak než náklad tvrzený odvolatelem neakceptovat jako daňově účinný jako celek. Takový náklad tak ve své podstatě, principiálně, nemůže být nákladem daňovým dle obecného ustanovení § 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 krácení daně jako tzv. krácení daně jiným způsobem, čemuž svědčí naplnění § 23 odst. 10 ZDP. Této klasifikaci přiléhavě odpovídá účelovost vytvoření obchodního vztahu s dodavatelem Carenex plus s. r. o., jehož jediným či podstatným cílem bylo právě krácení daně z příjmů neoprávněným uplatňováním daňově účinných nákladů.“ Nejvyšší správní soud nemá tomuto hodnocení žalovaného co vytknout.

[27] Vzhledem k tomu, že v trestním řízení, v němž byly zkoumány totožné skutečnosti jako v daňovém řízení a byl přijat pravomocný závěr, že uplatněním nákladů na reklamní služby od společnosti CARENEX v daňově účinných nákladech naplnil stěžovatel znaky skutkové podstaty trestného činu krácení daně, daňové řízení nemohlo být ukončeno uznáním takovýchto nákladů jako daňově účinných. Žalovaný proto postupoval v souladu s judikaturou, když náklady na reklamní služby neuznal jako daňově účinné a aplikoval na ně § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů.

[28] S namítaným nerespektováním závazného právního názoru vysloveného krajským soudem v předcházejícím rozsudku se již řádně vypořádal krajský soud v bodu 12 napadeného rozsudku. Poukázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že kasační závaznost rozsudku dle § 78 odst. 5 s. ř. s. nemá absolutní povahu. Lze ji prolomit v případě změny skutkových či právních poměrů. Na základě toho dospěl krajský soud k závěru, že 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. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje.

[29] Stěžovatel přitom v kasační stížnosti samotnou skutečnost, že trestní rozsudky představují změnu skutkových poměrů prolamující kasační závaznost rozsudku dle § 78 odst. 5 s. ř. s., nijak konkrétně nerozporuje. Vyjadřuje pouze obecný nesouhlas se závěrem

krajského soudu. Pokud pak stěžovatel namítá, že odklon od vázanosti předešlým právním názorem lze uskutečnit pouze ve prospěch daňového subjektu, jedná se o nepřípustnou námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ačkoliv mu v tom nic nebránilo. Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že nic takového ze shora citovaného usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Azs 16/2021-50 nevyplývá.

[30] Nejvyšší správní soud proto s ohledem na výše uvedené uzavírá, že žalovaný nepochybil, když se vzhledem k závěrům vysloveným trestními soudy odchýlil od závazného právního názoru vyjádřeného v rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 91/2019-191.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[31] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[32] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. října 2025

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu