



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudkyně Veroniky Juříčkové a soudce Štěpána Výborného v právní věci žalobkyně: **JMB-STEEL s.r.o.**, sídlem Zámecké nám. 42, Frýdek-Místek, zastoupené JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2023, č. j. 40413/23/5200-11433-706599, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 3. 2025, č. j. 25 Af 5/2024-78,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozhodnutí krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 3. 2018, č. j. 961942/18/3207-51521-802655, a č. j. 965512/18/3207-51521-802655, žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období rok 2012 a rok 2013 v celkové výši 1 732 800 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále v celkové výši 346 560 Kč. Žalovaný dodatečné platební poměry rozhodnutím ze dne 4. 12. 2023, č. j. 40413/23/5200-11433-706599, změnil tak, že vypustil povinnost uhradit penále, a ve zbytku dodatečné platební poměry potvrdil. V projednávané věci

žalovaný rozhodoval již podruhé, jeho původní rozhodnutí ze dne 4. 6. 2019, č. j. 22778/19/5200-11435-711918, zrušil Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 3. 4. 2020, č. j. 25 Af 74/2019-67. Proti tomuto rozsudku směřovala kasační stížnost žalovaného, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 12. 2023, č. j. 2 Afs 105/2020-105, zamítl.

[2] Proti novému rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2023 brojila žalobkyně u Krajského soudu v Ostravě žalobou, kterou krajský soud zamítl.

[3] Krajský soud k otázce prekluze zdůraznil, že pravomocným odsuzujícím rozsudkem se otevřel běh nové prekluzivní lhůty, v jejímž rámci žalovaný stihl doměřit žalobkyni daň podle § 148 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Krajský soud se přitom neztotožnil s argumentací žalobkyně, že by bylo možné na základě odsuzujícího rozsudku doměřit daň pouze v případě, že by až samotný odsuzující rozsudek byl impulzem pro doměření daně.

[4] Dále se krajský soud zabýval zjednodušeným odůvodněním doměření daně s odkazem na trestní rozsudek. V této souvislosti odkázal mimo jiné na § 99 odst. 2 daňového řádu, podle kterého si správce daně nemůže učinit úsudek, zda byl spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá. Označil za nesporné, že trestní rozsudek může být důkazem v daňovém řízení, sporné bylo pouze to, do jaké míry mohou daňové orgány opírat svá rozhodnutí právě o takový rozsudek. Daňové orgány ani správní soudy si nemohou učinit vlastní úsudek, zda byl spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá. Trestní odsouzení proto postačuje k doměření daně, jelikož je výroková část trestního rozsudku závazná pro další orgány veřejné moci a v této věci z ní vyplynulo, 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. Pokud trestní soud dospěl k závěru, že žalobkyni uplatněný výdaj byl neoprávněný, nemůže správce daně dospět k jinému závěru. Zároveň k doměření daně nedošlo jen na základě trestních rozsudků, ale oba daňové orgány celou věc posuzovaly komplexně a zohlednily veškeré relevantní podklady. Žalobkyně se fakticky snažila zvrátit závěry trestního rozsudku, které jsou ovšem pro další orgány závazné.

[5] K žalobkyní namítanému rozporu mezi zaplacenou cenou za reklamu a cenou obvyklou krajský soud uvedl, že z hlediska doměření daně v tomto případě není cena obvyklá vůbec relevantní. Zároveň je z trestních rozsudků patrné, že se žalobkyně vědomě účastnila systému vratek, je tak absurdní její tvrzení, že tomu tak nebylo.

[6] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou nesprávné aplikace § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Posuzovaný obchodní vztah byl vytvořen za účelem snížení daňového základu bez dalšího, proto bylo namístě vyloučit celý náklad na reklamu, jelikož nešlo o náklad vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Propagace žalobkyně tak byla pouze vedlejším efektem (bonusem) nákladu vynaloženého za účelem zastření trestné činnosti, proto nebylo možné uznat vynaložené náklady ani částečně. K otázce nerespektování závazného právního názoru krajský soud zdůraznil, že pravomocný trestní rozsudek je novou skutečností, která je způsobilá závazný právní názor prolomit. Krajský soud žalobkyni nepřisvědčil ani v dalších částech žalobní argumentace k neprokázání protiprávního fungování řetězce vůči žalobkyni a vadnosti posudku zabývajícího se cenou obvyklou. Ve vztahu k neprokázání protiprávního fungování řetězce soud konstatoval, že žalobkyně nenabízí polemiku se závěry žalovaného. O vědomé účasti žalobkyně svědčí trestněprávní odsuzující rozsudek, ve kterém je fungování řetězce detailně popsáno, vědomost žalobkyně o fungování řetězce tedy byla vyřešena již v trestním řízení.

pokračování

Ke znaleckému posudku krajský soud zdůraznil, že obvyklou cenu nebylo potřeba zjišťovat, neboť ta při aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů vůbec není relevantní, jak již bylo žalobkyni opakovaně sděleno.

II. Kasační stížnost a další vyjádření

[7] Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížností. V ní namítala, že daňové orgány překročily oprávnění založené § 148 odst. 6 daňového řádu. Toto ustanovení umožňuje prolomit desetiletou prekluzivní lhůtu, nedává však správci daně možnost doměřit daň, aniž by se zabýval důvody pro její doměření, ani jej nezbavuje povinnosti řádně zjistit skutkový stav věci. Daňový řád nestanoví závaznost rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu pro účely doměření daně. Dle § 99 odst. 2 daňového řádu si správce daně nemůže učinit úsudek, zda byl spáchán trestný čin; toto ustanovení však nezakládá správci daně neomezenou pravomoc doměřit daň bez vlastního dokazování. Krajský soud pominul, že při daňové kontrole má mít daňový subjekt možnost polemizovat se správcem daně a navrhopvat důkazy k prokázání svých tvrzení. Tím degradoval celé řízení na formální proces, ve kterém daňový subjekt nemá žádná práva a k doměření daně má dojít jen na základě trestního odsouzení. Správce daně rezignoval na svou povinnost co nejúplněji zjistit skutkový stav věci. Trestní rozsudek nelze nekriticky brát jako automatický podklad daňového řízení, jelikož trestní a daňové řízení jsou na sobě nezávislé. Stěžovatelka nerozporuje, že v řetězci došlo k navýšení ceny, ale to, že toto navýšení mohla rozeznat. Z toho důvodu předložila znalecký posudek, podle kterého sice cena nadhodnocená byla, avšak nikoliv natolik, aby to mohla rozeznat. Navýšení ceny proto nemohlo stěžovatelce indikovat pochybnosti o zákonnosti ujednání s PROPAG-STORM a.s. a nemohla identifikovat ani podezřelé okolnosti svědčící o podvodu na dani z přidané hodnoty, jelikož ani správce daně neshledal rozdíl oproti referenčním cenám za zásadní. S touto argumentací se krajský soud vypořádal účelově a nepřihlédl k podstatě stěžovatelčiny argumentace. Výsledky trestního odsouzení měl správce daně hodnotit kriticky a sám provést odpovídající dokazování.

[8] Podle stěžovatelky krajský soud přehlédl, že daňové orgány doměřily stěžovatelce daň ještě před vydáním trestního rozsudku. Krajský soud toto doměření dříve shledal nezákonným. V trestním řízení nebyly prokázány žádné nové skutečnosti než ty, jež měly daňové orgány k dispozici již v původním řízení. Výjimku dle § 148 odst. 6 daňového řádu lze aplikovat pouze v případě, že trestněprávní odsouzení je prvotním impulzem k doměření daně.

[9] Krajský soud nesprávně posoudil i aplikovatelnost § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. I z trestního řízení vyplynulo, že společnost PROPAG-STORM a.s. stěžovatelce reklamní plnění poskytla, a nešlo tedy o vztah založený výlučně za účelem krácení daně. Stěžovatelka opět namítala, že navýšení cen nebylo takové, aby ji vedlo k pochybnostem o zákonnosti obchodního vztahu, i zde byly nekriticky převzaty výsledky trestního řízení, a to v důsledku nezohlednění námitek stěžovatelky v daňovém řízení. Správce daně v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 18. 4. 2023, č. j. 13919/23/5200-11433-706599, informoval stěžovatelku, že i přes znalost trestního odsouzení přistoupí k ponížení původní výše doměřené daně. Správce daně tak rozhodl nekonzistentně a překvapivě.

[10] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že bezvýhradně souhlasí s vypořádáním věci krajským soudem a setrvává na svých závěrech uvedených v rozhodnutí

o odvolání a ve vyjádření k žalobě. Kasační stížnost označuje za chaotickou a jen obecně a kuse zdůvodněnou. Podle žalovaného je nepřípustná argumentace týkající se § 99 odst. 2 daňového řádu, neboť tu stěžovatelka v žalobě vůbec nezmiňovala, zároveň nejde ani o reakci na argumentaci krajského soudu, neboť stěžovatelka v tomto směru argumentovala již v odvolání, v žalobě však svou argumentaci zacílila jinam. Zároveň žalovaný argumentaci považuje za neúspěšnou. Skutečnost, že náklady stěžovatelky za reklamní služby byly uplatněny podvodně, pravomocně stvrdil rozsudek Vrchního soudu v Olomouci č. j. 3 To 22/2021-7325. V tomto trestním řízení byli jednatel stěžovatelky i stěžovatelka pravomocně odsouzeni za spáchání zločinu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Žalovanému ani správním soudům nepřísluší revidovat pravomocné závěry trestních soudů, byť s nimi stěžovatelka nesouhlasí, správce daně proto byl povinen vycházet z pravomocných trestních rozsudků.

[11] Po pravomocném rozsudku trestního soudu bylo možné aplikovat § 148 odst. 6 daňového řádu, kterým dochází k prolomení objektivní lhůty pro stanovení daně, nová lhůta pro stanovení daně proto uplynula dne 31. 12. 2023. Rozhodnutí o odvolání stěžovatelky bylo vydáno 4. 12. 2023 a doručeno 6. 12. 2023, ke stanovení daně tak došlo před uplynutím „nové“ prekluzivní lhůty. Správce daně řízení nedegradoval jen na formální proces, ve kterém by stěžovatelka neměla žádná práva, ale vycházel ze závěrů trestních rozsudků, podle kterých bylo jednání jednatele stěžovatelky ústící v neoprávněné snížení základu daně úmyslné. Trestní rozsudky musí správní orgány respektovat a zohlednit zásadu, podle níž z bezpráví nemůže povstat právo. Z § 148 odst. 6 daňového řádu nevyplývá, že by jej bylo možno aplikovat pouze v situacích, kdy správce daně nebyl před vydáním odsuzujícího trestního rozsudku aktivní.

[12] Ve vztahu k aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů žalovaný uvádí, že stěžovatelka proti závěrům krajského soudu prakticky nebrojí. Uvedené ustanovení je samostatným titulem pro úpravu základu daně, kdy se zcela odhlíží od stavu vyplývajících z účetnictví daňového subjektu. Správce daně k aplikaci tohoto ustanovení přistoupí, pokud dospěje k závěru, že daňový subjekt postupoval účelově, aby daňovou povinnost krátil. Současně žalovaný uvádí, že závaznost právního názoru zrušujícího rozsudku nemá absolutní povahu, správní orgán je povinen se ve výjimečných případech odchýlit od tohoto názoru. V projednávané věci došlo k přehodnocení jednání stěžovatelky na základě odsuzujících trestních rozsudků, o tom byla stěžovatelka řádně informována písemností ze dne 11. 10. 2023, č. j. 32243/23/5200-11433-706599.

[13] V replice **stěžovatelka** ke své předchozí argumentaci opírající se o § 99 odst. 2 daňového řádu upřesnila, že z daného ustanovení lze dovodit jen to, že si správce daně nemůže učinit úsudek o spáchání trestného činu. Nezakládá však správci daně pravomoc doměřit daň bez vlastního dokazování. Ani trestní odsouzení daňového subjektu nedává správci daně možnost mu automaticky doměřit daň. Správce daně musí řádně odůvodnit své úvahy, zda došlo ke ztrátě daně, následující po pravomocném odsouzení. Stěžovatelka upozornila na to, že v trestním řízení i v daňovém řízení byly posuzovány totožné informace, přesto správce daně za období let 2012 až 2013 nejprve provedl zjištění, která se odlišovala od zjištění vyplývajících z trestního řízení, a až následně svůj postup přehodnotil. Stěžovatelka zdůraznila, že při aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu daňové orgány těžily z vlastní chyby, kdyby totiž došlo k řádnému stanovení daně v původním řízení, nebyl by nyní vytvořen prostor pro přísnější doměření daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[15] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“)], a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud v první řadě upozorňuje, že se nebude striktně držet struktury kasační stížnosti. Ta je totiž tvořena převážně citacemi závěrů krajského soudu, mezi které stěžovatelka vkládá své námitky, argumentace je proto nesourodá a chaotická. Z týchž důvodů Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že není jeho povinností reagovat na každou dílčí námitku stěžovatelky, musí se toliko vypořádat se smyslem argumentace stěžovatelky uplatněné v kasační stížnosti (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Zároveň je namístě zdůraznit, že je to právě obsah a kvalita kasační stížnosti, která předurčuje rozsah přezkumné činnosti soudu a také obsah samotného rozsudku (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, případně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2025, č. j. 4 As 405/2023-43).

III.A) Odůvodnění odkazem na trestní rozsudek a cena reklamního plnění

[17] Z kasační stížnosti jsou v zásadě patrné tři okruhy důvodů, ze kterých stěžovatelka brojí proti napadenému rozsudku. Prvním z nich je dopad trestního odsouzení do daňové sféry a otázka ceny reklamního plnění. Podle stěžovatelky žádné ustanovení nestanoví závaznost trestního rozsudku pro účely doměření daně, správce daně i při existenci pravomocného rozhodnutí o daňovém trestném činu musí vést dokazování a řádně odůvodnit své rozhodnutí. V tomto Nejvyšší správní soud v obecné rovině stěžovatelce přisvědčuje, avšak má za to, že stěžovatelka nereflektuje skutkové okolnosti projednávané věci a konkrétní odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů. Ta se sice z podstatné části skutečně opírá zejména o závěry vyplývající z trestních rozsudků, nelze však úspěšně namítat, že stojí pouze na těchto závěrech a že by stěžovatelka neměla prostor se správcem daně polemizovat. Správce daně a následně žalovaný totiž nevycházel pouze z trestních rozsudků, ale mimo jiné také ze svědeckých vypovědí a z dalších relevantních podkladů.

[18] V uvedené souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za podstatné připomenout procesní vývoj této věci. Správce daně zahájil u stěžovatelky dne 23. 6. 2015 daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 a 2013. Na základě daňové kontroly byla stěžovatelce doměřena dlužná daň a uložena povinnost zaplatit penále. Proti dodatečným platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, na jehož základě žalovaný platební výměry částečně změnil a ve zbytku je potvrdil. Toto původní rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 47/2019-67. Závěry krajského soudu poté potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 12. 2023, č. j. 2 Afs 105/2020-105. Souběžně s řízením ve správním soudnictví probíhalo též trestní řízení. Stěžovatelka a její jednatel M. J. byli odsouzeni rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 12. 2020, č. j. 49 T 3/2019-7182, za

spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku. Tento rozsudek byl poté potvrzen rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 24. 11. 2021, č. j. 3 To 22/2021-7325. Trestná činnost stěžovatelky se přitom týkala také transakcí ve zdaňovacím období roku 2012 a 2013. Žalovaný nejprve seznámil stěžovatelku s hodnocením zjištěných skutečností v rámci seznámení ze dne 18. 4. 2023, č. j. 13919/23/5200-11433-706599, ve kterém setrval na dosavadním důvodu pro doměření daně, kterým bylo spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Poté však toto hodnocení s ohledem na trestní rozsudky změnil na důvod spočívající v krácení daně jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. O tom stěžovatelku informoval v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 11. 10. 2023, č. j. 32243/23/5200-11433-706599.

[19] Jak k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 18. 4. 2023, tak k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 11. 10. 2023 se stěžovatelka rozsáhle vyjádřila a se závěry daňových orgánů polemizovala. Vyjádření stěžovatelky vzal žalovaný v potaz a s veškerými námitkami uplatněnými stěžovatelkou se vypořádal. Rozhodně tedy nelze stěžovatelce přisvědčit, že v této věci bylo celé řízení degradováno na formální proces, ve kterém by neměla žádná práva a k doměření daně by došlo jen na půdorysu trestněprávního odsouzení. Stěžovatelka naopak mohla uplatnit svá procesní práva a žalovaný na její výtky výslovně a řádně reagoval. Skutečnost, že se s žádnou z nich neztotožnil a shledal dostatečné důvody pro doměření daně, neznamená, že by šlo o pouhý formální proces, který stěžovatelce neumožňoval bránit svá práva. Žalovaný tedy na argumentaci řádně a přezkoumatelně zareagoval a kriticky vyhodnotil veškeré důkazy.

[20] Zároveň Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že vázanost pravomocnými trestnými rozsudky několikrát dovodil ve své judikatuře, na kterou příležitostně upozorňoval také krajský soud. Konkrétně lze v obecné rovině odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 6 As 173/2014-186, ze kterého vyplývá následující: „*V souladu s § 52 odst. 2 s. ř. s. vychází správní soud z výroku trestního rozsudku o vině jako celku, a to z části skutkové i právní. Je-li konkrétní skutkový závěr jednoznačně vtělen do samého výroku odsuzujícího rozsudku, je tím soud ve správním soudnictví vázán.*“ Ve vztahu k daňovému řízení pak lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30, příp. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31. Je tedy nepochybné, že žalovaný ani krajský soud se od závěrů vyplývajících z trestních rozsudků nemohli odchýlit. Argumentace stěžovatelky, která se (jak ostatně zdůraznil také krajský soud) *de facto* snaží zvrátit závěry vyplývající z trestních rozsudků, nemůže být úspěšná.

[21] V této souvislosti Nejvyšší správní soud poznamenává, že nelze souhlasit s žalovaným, že je nepřipustná argumentace týkající se § 99 odst. 2 daňového řádu. Na dané ustanovení totiž odkazoval ve svém rozhodnutí krajský soud, stěžovatelka proto v kasační stížnosti reaguje právě na závěry vyplývající z napadeného rozsudku. Zároveň se tato argumentace vztahuje k otázce vázanosti daňových orgánů trestními rozsudky a odůvodnění daňového rozhodnutí právě odkazem na tyto trestní rozsudky, kterou stěžovatelka v žalobě nepochybně uplatnila. Nejvyšší správní soud proto tuto argumentaci nepovažuje za nepřipustnou, nicméně shledal ji nedůvodnou (viz výše).

[22] Stěžovatelka v této části kasační stížnosti dále uvedla, že nerozporuje, že došlo k navýšení ceny reklamy, ale namítá, že s ohledem na jeho míru navýšení ceny nemohla rozpoznat. Odkazovala také na znalecký posudek, který si nechala vypracovat od společnosti

pokračování

Kreston A&CE Consulting, s.r.o. pro účely trestního řízení. Cílem tohoto znaleckého posudku bylo posouzení přiměřenosti výše nákladu za reklamní služby poskytované společností PROPAG-STORM a.s. a vyplynulo z něj, že cena nadhodnocená byla, nikoliv však o tolik, aby to stěžovatelka musela rozpoznat. Tento závěr byl ovšem jednoznačně vyvrácen pravomocným trestním rozsudkem, který svědčí o úmyslu stěžovatelky krátiť daň a o tom, že celý obchodní vztah byl založený s úmyslem získat část nákladů vynaložených na reklamní plnění zpět a krátiť daňové povinnosti stěžovatelky. Z hlediska vědomosti stěžovatelky o účasti na jednání, které mělo vést ke snížení daňového základu, je tedy irelevantní, jak výraznému navýšení cen v řetězci došlo, neboť o skutečném smyslu transakce musela vědět, byť skutečně nemusela znát mechanismus navýšení ceny, ani konkrétní míru navýšení. Kasační argumentace stěžovatelky týkající se dopadů trestního odsouzení a ceny reklamního plnění je tak nedůvodná.

III.B) Uplynutí lhůty pro stanovení daně

[23] Další okruh námitek se týká otázky prekluze. Stěžovatelka namítá, že § 148 odst. 6 daňového řádu je možné aplikovat pouze v tom případě, kdy je trestněprávní rozsudek prvotním impulzem pro doměření daně.

[24] Podle § 148 odst. 6 věty první daňového řádu platí, že *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.*

[25] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu činí prekluzivní lhůta pro stanovení daně 3 roky. Podle odst. 5 téhož ustanovení je její maximální délka 10 let. V § 148 odst. 6 ovšem daňový řád dává správci daně novou pravomoc, respektive stanoví zcela novou lhůtu pro stanovení daně, která je nezávislá na obecné prekluzivní lhůtě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 182/2021-57, bod 35, či nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, N 165/78 SbNU 469, bod 17). Daňový řád zde stanoví, že bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně, lze v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, stanovit daň do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci.

[26] Pro aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu je podstatná pouze existence pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. Daňový řád nestanovuje žádné další podmínky pro využití této speciální lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se závěrem krajského soudu, že speciální lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 6 daňového řádu je využitelná i v případě, že daňové orgány v předchozím řízení již daňovému subjektu daň stanovily. Opačný právní názor zastávaný stěžovatelkou by paradoxně nutil správce daně nečinit kroky vedoucí ke stanovení daně způsobem předvídaným daňovým řádem a vyčkávat výsledku trestního řízení. To je však zcela v rozporu s účelem úpravy prekluzivních lhůt pro stanovení daně, jímž je zejména motivace daňových orgánů k včasnému stanovení daňových povinností. Daňové orgány přitom nelze „sankcionovat“ odnětím možnosti aplikace lhůty dle § 148 odst. 6 daňového řádu za to, že se před vydáním odsuzujícího rozhodnutí snažily vlastními postupy daň stanovit.

[27] Nedůvodnou je též výtky stěžovatelky, že v trestním řízení nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti. Racionalita speciální lhůty podle § 148 odst. 6 daňového řádu spočívá

v předpokladu, že v rámci trestního řízení došlo k prokázání skutečností relevantních pro stanovení daně. Nová dodatečná lhůta tak umožňuje daňovým orgánům, aby přihlédly k nově prokázaným skutečnostem, a to i za předpokladu, že tyto skutečnosti byly předmětem daňového řízení, avšak dosud nebyly ze strany daňových orgánů dostatečně prokázány. V projednávaném případě přitom krajský soud zrušil původní rozhodnutí žalovaného z důvodu nedostatečných skutkových zjištění. Následný postup daňových orgánů spočívající ve využití skutkových zjištění z „trestní linie případu“ je zcela v souladu s účelem úpravy § 148 odst. 6 daňového řádu.

[28] Lze tak ve shodě s krajským soudem uzavřít, že nabytím právní moci rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 12. 2020, č. j. 49 T 3/2019-7182, po zamítnutí odvolání rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 24. 11. 2021, došlo k započetí běhu speciální lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 6 daňového řádu, jejíž konec připadl na 31. 12. 2023. Žalovaný vydal pravomocné rozhodnutí o odvolání v této lhůtě.

III.C) Aplikace § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů

[29] Poslední námitkou stěžovatelky byla nesprávná aplikace § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, podle nějž *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*. Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004-73, č. 701/2005 Sb. NSS, podle kterého musí správní orgán alespoň rámcově objasnit obsah a význam neurčitého právního pojmu, kterým je i „krácení daňové povinnosti jiným způsobem“. Tomuto požadavku daňové orgány v této věci dostály. Daňové orgány řádně popsaly fungování protiprávního řetězce, v jehož rámci docházelo právě ke krácení daňové povinnosti stěžovatelky. Tyto závěry potvrdil krajský soud a také Nejvyšší správní soud se s aplikací § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů rovněž ztotožňuje.

[30] Nejvyšší správní soud posuzoval aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů také např. ve svém rozsudku ze dne 8. 3. 2021, č. j. 5 Afs 316/2019-74. Uvedené ustanovení bylo aplikováno na situaci, kdy docházelo ke krácení daně jiným způsobem, jelikož zdanitelná plnění byla zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, pročež správce daně stěžovatelce nepřiznal nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění. Stejně jako v nyní projednávané věci byly jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatňovány právě náklady na reklamní plnění. Zároveň ani v odkazovaném rozhodnutí nebylo pochyb o tom, že reklama v určité formě byla realizována, přesto však daňové orgány a následně i správní soudy dospěly k závěru, že právní vztah stěžovatelka založila za účelem umělého snížení základu daně. Účelem reklamy bylo právě účelové získání daňového zvýhodnění v podobě snížení základu daně.

[31] K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i v nyní projednávané věci. Podle stěžovatelky nešlo o obchodní vztah založený výlučně za účelem krácení daně, neboť reklamní plnění bylo skutečně poskytnuto. K tomu Nejvyšší správní soud upozorňuje na závěry vyplývající z trestního rozsudku, na které odkazovaly také daňové orgány. Trestní soudy mimo jiné zdůraznily, že pokud by se jednalo o obchodní vztah, jehož účelem bylo poskytnutí reklamního plnění, nikoli krácení daně, byly by peníze, které jednatel v rámci systému vratek obdržel, vráceny zpět do jmění dané společnosti, což se nestalo. Zároveň jednatel stěžovatelky při obchodním jednání nezmiňoval konkrétní reklamu, o jakou má zájem, a s osobou, která měla zařizovat konkrétní reklamní akce, se setkal pouze jednou.

pokračování

Jednatel sice v trestním řízení namítal, že reklama dosahovala požadovaných výsledků, trestní soudy však zdůraznily, že z četných listin stěžovatelky (např. z výročních zpráv) nezjistil, že by se zmiňovaly o propagaci a jejím pozitivním vlivu na hospodářský růst stěžovatelky. I to bylo možno považovat za okolnost svědčící závěru, že smyslem obchodní transakce nebyla propagace samotná.

[32] Nejvyšší správní soud přisvědčuje závěru, že z jednotlivých okolností je patrné, že se jednatel stěžovatelky o reklamu jako takovou nijak aktivně nezajímal, nesnažil se o to, aby měla co největší dopad, a pouze zjišťoval, zda reklama proběhla. Z celého daňového řízení ani z trestních rozhodnutí nelze dovodit, že by jednatel stěžovatelky skutečně jednal takovým způsobem, aby náklady vynaložené na reklamu vedly k racionálním a požadovaným ekonomickým výsledkům. Naopak je z nich patrné, že se jednatel před uzavřením dohody o reklamním plnění nesnažil zjistit, zda je nabídka cenově výhodná, nezaměřil se na reference společnosti PROPAG-STORM a.s. a po uzavření dohody se omezil prakticky pouze na ověření, zda reklama skutečně proběhla, aniž by aktivně hodnotil její dopad např. ve vztahu ke sledovanosti dané akce, reálné ekonomické dopady apod.

[33] V souhrnu všech výše uvedených okolností Nejvyšší správní soud dovozuje, že daňové orgány nepochybily, když měly za to, že účelem vynaložení nákladů nebyla samotná propagace (která by výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů bezpochyby mohla být), ale vyvedení peněz ze společnosti. Na tomto závěru stojí také právě odsuzující trestní rozsudky a dostatečně je odůvodnily i daňové orgány ve svých rozhodnutích. V nyní posuzované věci nemá Nejvyšší správní soud pochyb o tom, že smyslem celé obchodní transakce bylo právě vygenerování vratky a snížení základu daně za účelem krácení daňových povinností, proto nešlo o náklad vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[34] Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že reklamní plnění bylo v určité formě skutečně poskytováno. Ani náklady vynaložené na faktické uskutečnění reklamy totiž nelze považovat za náklad vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jelikož šlo o náklad vynaložený za účelem zastření skutečného smyslu transakce.

[35] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou stěžovatelky stran nekonzistentnosti a překvapivosti rozhodnutí žalovaného. V původním rozhodnutí žalovaný doměřil stěžovatelce daň na základě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tento závěr žalovaného zpochybnily správní soudy. Krajský soud původní rozhodnutí žalovaného zrušil s tím, že pro použitelnost § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nebyla dostatečně prokázána spojitost mezi osobami podílejícími se na obchodním řetězci. Žalovaný se nejprve pokusil setrvat na důvodu pro doměření daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a skutkový stav doplnit, proto v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 18. 4. 2023, č. j. 13919/23/5200-11433-706599, setrval na aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V důsledku vydání trestních rozsudků však žalovaný své závěry přehodnotil a doměření daně odůvodnil krácením daňové povinnosti jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů.

[36] Žalovaný má možnost i v průběhu odvolacího řízení změnit právní hodnocení projednávaného případu, pokud o tom daňový subjekt řádně informuje a dá mu možnost, aby se k této změně vyjádřil. Se změnou právního hodnocení žalovaný stěžovatelku seznámil v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 11. 10. 2023, č. j. 32243/23/5200-11433-706599. Stěžovatelka v reakci na toto seznámení podala rozsáhlé vyjádření,

ve kterém se závěry žalovaného polemizovala. Dle Nejvyššího správního soudu proto nelze postup žalovaného označit za překvapivý, neboť stěžovatelku řádně informoval, ani za nedůvodně nekonzistentní, neboť ke změně právního názoru měl žalovaný důvod v podobě odsuzujících trestních rozsudků. Je sice možné se podívat, že žalovaný vydání trestních rozsudků nerefletoval již v seznámení ze dne 18. 4. 2023, to však nic nemění na zákonnosti postupu žalovaného, protože možnost změnit právní hodnocení nijak „neprekluduje“.

[37] Tvrzením stěžovatelky o navýšení cen v řetězci se Nejvyšší správní soud zabýval výše (v části III.A), tyto závěry netřeba v souvislosti s vypořádáním námitky aplikace § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů opakovat. Ani tuto část kasační stížnosti tak Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, protože ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[39] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 14. listopadu 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu