



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: **KADAMO, a. s.**
sídlem Místecká 1138/101, 703 00 Ostrava
zastoupen advokátem Mgr. Danielem Keprtou
sídlem Dlouhá 6, Ostrava

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2024, č. j. 34965/24/5300-22444-707622, ve věci penále z doměřené daně z přidané hodnoty,

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2024, č. j. 34480/24/5200-11433-706599, ve věci penále z doměřené daně z příjmů právnických osob,

takto:

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

Odůvodnění:

Žalobní body:

1. Předmětem sporu mezi žalobkyní a žalovaným je uložení povinnosti uhradit penále z doměřené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období za leden až prosinec roku 2011 pro odepření uplatněného nároku na odpočet DPH z přijatých reklamních a marketingových služeb od společnosti PROPAG – STORM, a.s., které byly podle žalovaného zatíženy podvodem, o kterém žalobkyně věděla a vědomě se jich účastnila. Plnění bylo předmětem posouzení v trestním řízení vedeném proti jednateli žalobkyně a žalobkyni samotné, která vedlo k jejich trestnímu odsouzení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

2. Předmětem sporu je dále uložení povinnosti uhradit penále z doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 10. 2011 - 30. 9. 2012, 1. 10. 2013 - 30. 9. 2013 a 1. 10. 2013 - 30. 9. 2014 pro krácení daně jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. (dále jen „zákon o DPPO“), přičemž ke krácení došlo u uplatněných výdajů na reklamní služby, které žalobkyně přijala jako koncový příjemce od společnosti PROPAG-STORM a.s. Této byly účelově přefakturovány v rámci obchodních řetězců o čtyřech až šesti člancích. Na počátku každého z řetězců stály společnosti E-MOTION, s.r.o., a RC Sport s.r.o., které nakupovaly reklamní práva od sportovních svazů a pořadatelů sportovních a kulturních akcí. Plnění bylo předmětem posouzení v trestním řízení vedeném proti jednateři žalobkyně a žalobkyni samotné, která vedlo k jejich trestnímu odsouzení.

I.

3. Žalobkyně namítla porušení **zásady zákazu dvojího trestání**. Penále nemělo být vůbec stanoveno. Žalobkyně již byla ohledně téhož skutku potrestána v trestním řízení. Z argumentace žalovaného vyplývá spíše nemožnost dvojího trestání. Uložené penále představuje zjevně nadměrnou zátěž pro žalobkyni. Podle žalobkyně je nesmyslné se zabývat proporcionalitou uloženého penále, když se od jeho výše daňové orgány nemohou odchýlit.
4. Žalovaný ve vyjádření k této žalobní námitce zopakoval svou argumentaci z napadeného rozhodnutí. Odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Brně ve věci UNIPIPE (č. j. 29 Af 37/2018-50 z 4. 5. 2021) považoval za nepřipadný, neboť žalobkyni uváděný závěr, že uložení penále bylo porušením zásady zákazu ne bis in idem, v něm vysloven nebyl.
5. V napadeném rozhodnutí se žalovaný k téže námitce vyjádřil v odstavcích 18 až 27 a 36 (u penále z doměřené DPH) a na straně 27 až 48 (u penále z doměřené DPPO). V obou případech vyšel ze stávající judikatury Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu. Oba dospěly k témuž závěru, že penále má povahu trestněprávní sankce sui generis (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 210/2014-57 ze dne 24. 11. 2015), nicméně při splnění předpokladu úzké věcné a časové souvislosti daňového a trestního řízení a přiměřenosti celkového trestu nepředstavuje pozdější odsouzení porušení zásady zákazu dvojího trestání (usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016). V posuzované věci žalovaný shledal jak úzkou věcnou a časovou souvislost trestního řízení a odsouzení žalobkyně (usnesením Vrchního soudu v Olomouci dne 8. 6. 2022, č. j. 5 To 54/2021-6105, kterým bylo zamítnuto odvolání Ing. D. a žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 7. 2021, č. j. 30 T 7/2017-5990), tak přiměřenost celkem uloženého trestu, tedy penále a peněžitého trestu, a proto uzavřel, že k porušení zákazu dvojího trestání u žalobkyně nedošlo.
6. Krajský soud se s tímto závěrem ztotožňuje, byť na základě poněkud odlišné argumentace. Shodnou právní otázkou se totiž v poslední době zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 6. 2024, č. j. 10 Afs 26/2024-62. V něm zodpověděl mj. důsledky, které vyplývají z možnosti uložit za stejný daňový skutek trest v trestním řízení i penále v daňovém řízení, které nastává ze zákona bez možnosti diskrece daňových orgánů o jeho výši i o možnosti jeho stanovení, a to v případě, kdy je penále stanoveno v pořadí druhém (pozdějším) rozhodnutí, na což žalobkyně v žalobě poukazovala. Nejvyšší správní soud dovodil, že prostor pro zvážení důsledků předchozího odsouzení je až v řízení o prominutí penále,

nikoliv při jeho stanovení: „i přes povahu penále, které i) je koncipováno jako jednorázová peněžité sankce, která se stanoví bez předchozího řízení, ze zákona a ve výši procentní výměry z nesprávně tvrzené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, ii) ukládá se bez ohledu na povahu konkrétního porušení daňových předpisů a iii) nepodléhá správnímu uvážení správce daně (stanovení povinnosti uhradit penále je tak „automatické“ v návaznosti na zjištění skutečností uvedených v § 251 daňového řádu), zůstává možnost individualizace tohoto trestu zachována. Tato diskrece je dána až ve fázi promíjení dané sankce na základě § 259a (ve spojení s § 259c) daňového řádu. Děje se tak ale vždy na žádost daňového subjektu, nikoli z vlastní iniciativy správce daně. Pokud daňový subjekt takovou žádost podá, otevře tím správci daně možnost zohlednit trest uložený v trestním řízení. Správce daně přitom musí svůj závěr řádně odůvodnit v mezích zákona a požadavků na správní uvážení. Tím je otevřen prostor pro aplikaci zásad týkajících se zákazu dvojího trestání“ (právní věta citovaného rozsudku).

7. V nyní posuzované věci byli Ing. T. D., jednatel žalobkyně, a žalobkyně rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 7. 2021, č. j. 30 T 7/2017-5990, ve spojení s usnesením Vrchního soudu v Olomouci ze dne 8. 6. 2022, č. j. 5 To 54/2021-6105, uznáni vinnými zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 a 3 písm. a) trestního zákoníku, za což byl žalobkyni uložen peněžité trest. Toto odsouzení se týkalo obchodů žalobkyně ve shodném období (tedy leden až prosinec 2011 ve vztahu k DPH a období 1. 10. 2011 – 30. 9. 2012, 1. 10. 2012 – 30. 9. 2013 a 1. 10. 2013 – 30. 9. 2014 ve vztahu k DPPO), jejichž předmětem byly shodné reklamní služby od společnosti PROPAG STORM, a.s., ze shodných smluv a účtované shodnými daňovými doklady, jako v řízení o doměření obou daní, ohledně kterých bylo žalobkyni stanoveno posuzované penále. Napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2024, jsou z data pozdějšího, než rozsudek Vrchního soudu v Olomouci. Není pochyb o tom, že penále má podle § 251 daňového řádu povahu trestu a je rovněž nepochybné, že penále nastává ze zákona a při jeho stanovení nemají daňové orgány možnost správního uvážení. Přesto stanovením penále nedošlo k porušení zákazu dvojího trestání.
8. Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku, jehož právní větu krajský soud citoval, vysvětlil:

Zde NSS uvádí, že v případě, že rozhodnutí trestních soudů následuje až po pravomocném rozhodnutí daňových orgánů, mají tyto soudy výrazně širší možnost uvážení o přiměřeném trestu. Naproti tomu „správce daně zde nemá žádnou diskreci při aplikaci ustanovení upravujícího takovou sankci, jako právě u penále podle [...] § 251 daňového řádu. V takovém případě z povahy věci vyplývá, že nelze aplikovat obvyklá kritéria při trestání jako je povaha a závažnost činu, poměry delikventa či možnosti jeho nápravy, jak bylo judikaturou dovozeno pro oblast přestupků a jiných správních deliktů. [...] Naopak i na platební delikty, které splňují shora předestřené požadavky vyplývající především z judikatury Evropského soudu pro lidská práva, což je právě případ penále ve smyslu právní úpravy účinné od 1. 1. 2007, je nutné základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy a z Listiny důsledně aplikovat“ (usnesení č. 4 Afs 210/2014 - 57, bod 66). I přes výše uvedené, zejména skutečnost, že penále i) je koncipováno jako jednorázová peněžité sankce, která se stanoví bez předchozího řízení, ze zákona a ve výši procentní výměry z nesprávně tvrzené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, ii) ukládá se bez ohledu na povahu konkrétního porušení daňových předpisů a iii) nepodléhá správnímu uvážení správce daně a stanovení povinnosti uhradit penále je tak „automatické“ v návaznosti na zjištění skutečností uvedených v § 251 daňového řádu (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 1. 2021, č. 1 Afs 236/2019 - 83, č. 4141/2021 Sb. NSS, bod 50), zůstává možnost individualizace tohoto trestu zachována. Tato diskrece je

Shodu s prvopisem potvrzuje

dána až ve fázi promíjení daně sankce (usnesení čj. 1 Afs 236/2019 - 83, bod 54). Je tomu tak na základě § 259a (ve spojení s § 259c) daňového řádu. Děje se tak ale vždy na žádost daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, čj. 7 Afs 229/2018 - 29, bod 16), nikoli z vlastní iniciativy správce daně. Pokud daňový subjekt takovou žádost podá, otevře tím správci daně možnost zohlednit trest uložený v trestním řízení, přičemž musí správce daně svůj závěr, v mezích zákona a požadavků na správní uvážení, řádně odůvodnit (blíže usnesení čj. 1 Afs 236/2019 - 83). Tím je v pojednávaných souvislostech učiněno zadost zachování zákazu dvojího trestání.

9. Pokud tedy žalobkyně podá žádost o prominutí penále, může správce daně zohlednit trest, který jí byl v trestním řízení uložen. Teprve zde se uplatní důsledky zásady ne bis in idem. V řízení o stanovení povinnost penále uhradit není prostor pro zohlednění předchozího potrestání peněžitým trestem. Úvahy o proporcionalitě penále a úzké věcné a časové souvislosti se uplatní právě až v řízení o prominutí penále, v řízení o jeho stanovení jsou nadbytečné, což však na zákonnost jeho stanovení nemá vliv. Žalovaný totiž dospěl ke správnému závěru, že stanovením penále nedošlo k porušení zásady zákazu dvojího trestání. Námitka tedy není důvodná.
10. Pro úplnost krajský soud dodává, že z žalobkyní dovolávaného rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 25 Af 37/2018-50 z 4. 5. 2021 neplyne jí tvrzený závěr porušení zásady zákazu dvojího trestání, pokud je penále stanoveno po trestním odsouzení. Krajský soud v Brně dospěl pouze k závěru o povinnosti daňových orgánů se s možností porušení této zásady vypořádat i bez námítky, což v tehdy posuzované věci nečinily a brněnský krajský soud to považoval za vadu. Nejvyšší správní soud se k tomu v kasačním rozsudku ze dne 12. 10. 2021 č. j. 1 Afs 182/2021-53 nevyjádřil, protože brněnský rozsudek zrušil z důvodu nezákonného výkladu aplikace § 148 odst. 6 daňového řádu na skutek, který se stal před nabytím účinnosti daňového řádu. Zdejší soud dodává, že závěr brněnského soudu nejspíš neobstojí ve světle výše citovaného rozsudku č. j. 10 Afs 26/2024 – 62.

II.

11. Žalobkyně uplatnil **prekluzi práva stanovit daň**. Vypořádání téže odvolací námítky žalobkyně považuje za nepřezkoumatelné. Podle žalobkyně žalovaný nesprávně posoudil lhůtu podle § 148 odst. 6 daňového řádu, který je nutno vykládat tak, že prvním rokem je rok, ve kterém došlo k odsouzení daňového subjektu a konec druhého roku je rok následující. Žalobkyně byla pravomocně odsouzen 8. 6. 2022, nová prekluzivní lhůta pro stanovení daně proto podle žalobkyně uplynula 31. 12. 2023. Rozhodnutí o dodatečném stanovení daně bylo tedy vydáno po jejím uplynutí. Dále poukázala na to, že nová a svou povahou výjimečná lhůta podle § 148 odst. 6 daňového řádu nemohla být zákonodárcem chápána jako skoro stejně dlouhá, jako lhůta standardní, s ohledem na právní jistotu daňového subjektu a jeho ústavně zaručená práva.
12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na vypořádání této své námítky v napadených rozhodnutích a zdůraznil, že úprava § 148 odst. 6 daňového řádu je zcela jasná a nevyžaduje žádný výklad.
13. K odvolací námitce se žalovaný v napadených rozhodnutích vyjádřil v odstavcích 37 až 39 rozhodnutí o penále u DPH a v odstavcích 18 – 25 rozhodnutí o DPPO. V obou shodně dovodil, že z ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu jasně vyplývá, že nabytí – li rozsudek v trestní věci právní moci v roce 2022, prvním rokem je následující rok 2023 a druhým

Shodu s prvopisem potvrzuje

rokem je rok 2024. Poukázal na to, že jasné ustanovení není třeba nijak vykládat. Podtrhl navíc, že lhůta je konečná, nelze ji nijak prodloužit, a její délka závisí na tom, kdy v roce 2022, tedy v roce, od kterého se odvíjí, trestní rozsudek nabyl právní moci, zda na počátku roku nebo na jeho konci.

14. Z uvedeného shrnutí argumentace v napadeném rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se žalobkyninou odvolací námitkou zabýval a uvedl důvody, pro které považoval konec lhůty pro stanovení daně v návaznosti na pravomocné odsouzení žalobkyně dnem 8. 6. 2022 připadající na den 31. 12. 2024. Jeho rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů; konečně žalobkyně s jeho důvody polemizuje, což by absence odůvodnění neumožňovala.
15. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že ustanovení *lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci*, je nutno vykládat tak, že do lhůty se rok, v němž byl daňový subjekt pravomocně odsouzen, považuje za rok nultý, nikoliv první.
16. Jak krajský soud uvedl již v rozsudku 25 Af 30/2024-71 z 14. 8. 2025, zákonodárce tento časový úsek koncipoval jako nikoliv pevně daný, jak by tomu bylo, kdyby jej stanovil například slovy „ode dne pravomocného odsouzení běží nová dvouletá lhůta“, ale stanovil je počtem let, které uplynou po skončení roku, v němž byl daňový subjekt odsouzen. Prvním rokem je tak rok následující po roce pravomocného odsouzení, druhým rokem rok následující po roce prvním. Pokud by vykládaný text zněl, že „lze daň stanovit do konce prvního roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci“, pak by žalobcův výklad vedl k tomu, že by tato nově otevřená lhůta pro stanovení daně končila tím rokem, kdy by byl daňový subjekt pravomocně odsouzen, což by zjevně bylo proti smyslu již samotného jazykového znění takové úpravy. V případě pravomocného odsouzení v prosinci by totiž lhůta byla tak krátká, že by prakticky vylučovala možnost daň stanovit. Není tedy důvod, aby při úpravě *do konce druhého roku následujícího po roce (...)* byly následující roky počítány jinak.
17. Na uvedeném nic nemění žalobcovy úvahy nad důvody této lhůty v porovnání se základní lhůtou tříletou, upravenou v § 148 odst. 1 daňového řádu¹. Jak správně uvedl žalovaný, náročné dokazování a vícestupňové rozhodování je zohledněno v tom, že je lhůta v důsledku určitých skutečností prodloužena, což pro lhůty podle § 148 odst. 6 neplatí. K žalobkynině namítané „téměř stejné“ délce lhůty mimořádné s lhůtou základní krajský soud konstatuje, že tato nová lhůta je stanovena poněkud fluidně, jinou lhůtu bude mít správce daně u daňového subjektu odsouzeného v lednu a jinou v prosinci. Lhůty tak nelze srovnávat.
18. Nutno říct, že výkladu konce této nové lhůty se nevěnuje ani důvodová zpráva, ani žádný komentář; explicitně se k této otázce nevyjádřil ani žádný správní soud, ačkoliv text § 148 odst. 6 daňového řádu byl předmětem soudního přezkumu opakovaně. Konec lhůty zřejmě nečinil problém. Kromě žalovaným dovolávaného rozsudku Krajského soud v Hradci Králové výslovně vypočetl konec lhůty Nejvyšší správní soudu v rozsudku č. j. 10 Afs 4/2024-38 ze dne 18. 6. 2024, bod 33, kde bez podrobnější argumentace uvedl, že lhůta

¹ §148 odst. 1 zní: *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

daňovému subjektu, pravomocně odsouzenému 8. 9. 2021, končí 31. 12. 2023. Ačkoliv otázka konce lhůty nebyla NSS výslovně předložena, byl povinen k případné prekluzi přihlédnout i bez návrhu a lhůtu spočítal, jak je uvedeno; o výkladu citovaného ustanovení tedy neměl pochybnosti. Obdobně uvažil NSS v nedávném rozsudku č. j. 5 Afs 86/2025-41 ze dne 14. 11. 2025, v němž posuzoval přípustnost aplikace § 148 odst. 6 daňového řádu za situace, kdy daň z příjmů za zdaňovací období kalendářního roku 2011 byla doměřena dne 1. 12. 2023 po trestním odsouzení tehdejšího žalobkyně (resp. jeho jednatele) dne 24. 11. 2021. Ačkoliv Nejvyšší správní soud neměl ani zde argumentaci žalobkyně, stanovení konce nové lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 6 daňového řádu nepovažoval za nijak pochybné.

19. Pochybnosti nemá ani krajský soud nyní a výkladu žalobkyně nepřisvědčil.
20. Žalobkyně v replice ke stanovisku žalovaného poukázala na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, které však s přijatým výkladem není v rozporu. Ústavní soud posuzoval ustanovení § 47 ZSDP, podle kterého (...) *nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (...)*, kde korigoval dosavadní praxi správních soudů a správce daně, kteří tříletou lhůtu počítali až od roku, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání, nikoliv od roku, za které daňová povinnost vznikla. Takového extenzivního výkladu se žalovaný nedopustil a jeho argumentace k prodloužení zákonem stanovené lhůty nevede.

III.

21. Žalobkyně namítá **objektivní nesplnitelnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání** na DPPO, ze které nevyplývá, že se správce daně chce odchýlit od svého po několik let zastávaného názoru na podřazení postupu žalobkyně pod § 23 odst. 7 zákona o DPPO a aplikovat postup podle § 23 odst. 10 zákona o DPPO. Výzva byla objektivně nesplnitelná a nemohla vést k důsledku zahájení doměřovacího řízení a doměření daně se sankcí penále. Podle § 87 odst. 4 (žalobkyně zřejmě myslí § 145 odst. 4) daňového řádu nelze přistoupit ke stanovení daně, pokud nebyl daňový subjekt vyzván.
22. Žalovaný s tímto nesouhlasil. Předně považuje tuto námitku za míjející se s předmětem rozhodnutí. Poukázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014-55 z 16. 11. 2016, který za podmínku pro povinnou výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu považoval kvalifikované indicie o tom, že daň má být stanovena v jiné výši. Podle žalovaného tyto indicie u žalobkyně nepochybně existovaly. Žalobkyně se mylí v tom, že by již v době podání výzev měla být správci daně známa výše doměřené daně. To Nejvyšší správní soud odmítl opakovaně. Žalovaný poukázal zejm. na rozsudek sp. zn. 7 Afs 229/2018 z 16. 8. 2018.
23. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
24. 251 odst. 1 daňového řádu, *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši (...)* Podle odstavce

čtvrtého, *povinnost uhradit penále nevzniká z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování, na jehož základě došlo k doměření daně. To neplatí, pokud toto dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování nebylo přípustné.*

25. Krajský soud se neztotožňuje s názorem žalovaného, že námitka nesplnitelnosti výzvy se míjí s předmětem řízení. Z citovaného ustanovení § 251 odst. 1 daňového řádu totiž vyplývá, že podmínkou pro stanovení penále je doměření daně nikoliv na základě dodatečného daňového tvrzení. Vada spočívající v porušení § 145 odst. 2 daňového řádu tak vede k nezákonnosti stanoveného penále, což potvrzuje i judikatura správních soudů. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 61/2018-30 z 10. 10. 2018 (odst. 15,16) uvedl:

Jiný závěr však musí Nejvyšší správní soud přijmout ve vztahu k povinnosti žalobce hradit daňové penále. Zde má skutečně podstatný význam, zda bylo postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu a zda následně bylo podáno dodatečné daňové přiznání, nebo zda bylo přistoupeno k zahájení daňové kontroly. Pokud je totiž daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevzniká povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena – viz ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu. Tento fakt byl ostatně jedním z nosných důvodů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, v němž rozšířený senát dospěl k právnímu závěru, že „*dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení.*“

Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že napadené rozhodnutí, které potvrdilo dodatečný platební výměr, jímž bylo rovněž předepsáno penále, ačkoli postup správce daně byl zatížen výše uvedenou vadou týkající se právě tohoto penále, nemůže obstát, protože nelze vyloučit, že kdyby bylo ze strany správce daně postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu, nevznikla by žalobci povinnost platit předmětné penále. A to i při vědomí toho, že žalobce by v reakci na výzvu správce daně s největší pravděpodobností setrval na svých závěrech, neboť to byl správce daně, kdo jako první porušil daňový řád (*ex iniuria ius non oritur* - z bezprávní právo vzejít nemůže). Bylo proto na místě napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

26. Námitka ve vztahu k výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení je tedy přípustná.
27. Není však důvodná.
28. Jak krajský soud ověřil ve spise, správce daně ve výzvách k podání dodatečného daňového přiznání k jednotlivým zdaňovacím obdobím ocitoval úpravu § 148 daňového řádu, konstatoval obsah trestních rozsudků ve vztahu k žalobkyni, zdůraznil, v čem po skutkové stránce souvisí trestní odsouzení s daňovým řízením, zdůraznil, v jakém smyslu je pro daňové řízení významné stanovení ceny za reklamní služby a konstatoval, že lze doměření daně důvodně předpokládat. Taková výzva odpovídá podle názoru krajského soudu podmínkám pro vydání výzvy a její obsah ve smyslu výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 183/2014-55, když správce daně uvedl nové skutečnosti, které vplynuly z trestního odsouzení žalobkyně, uvedl, jak tyto souvisí s daňovým řízením a uvedl, že lze předpokládat doměření daně. Umožnil tak žalobkyni na výzvu reagovat a se skutečnostmi v ní uvedenými polemizovat a tím dosáhnout smyslu posuzované úpravy, která směřuje právě k zvýhodnění daňového subjektu, který buď nahlédne nutnosti změny svého dosavadního daňového tvrzení s ohledem na nově zjištěné skutečnosti (pak s doměřenou daní dle nového tvrzení není spojena povinnost hradit penále), nebo předloží správci daně svou verzi skutečností pro stanovení daně relevantních tak, aby k doměření

daně nedošlo. Správce daně tedy postupoval správně v souladu s cit. § 145 odst. 2 daňového řádu. Ani tato námitka proto není důvodná.

IV.

29. Žalobkyně namítá **nepřezkoumatelnost vypořádání své odvolací námítky k nesprávnosti a nezákonnosti doměření daně z příjmů právnických osob**. Ačkoliv svou odvolací námítku v obou odvolacích řízeních koncipovala stejně, žalovaný v případě DPH ji vypořádal prakticky celou, v případě DPPO pouze konstatoval, že penále sleduje osud daně, a proto námítky, které uplatnila proti doměřované povinnosti a které nyní opakuje, není třeba vypořádávat. To vede k nepřezkoumatelnosti.
30. Žalobkyně dále vznesla námítky ohledně doměření daní, kdy vytýká zejména vystavení rozhodnutí prakticky jen na trestním rozsudku, nevedení dokazování a nemožnost se celého řízení včetně prvostupňového.
31. Žalovaný poukázal na to, že námítky ve vztahu k doměřené dani nelze uplatnit v řízení o rozhodnutí o penále, odkázal přitom na rozsudek Městského soudu v Praze ze den 23. 5. 2024, č. j. 15 Af 19/2023-37. Pokud se žalovaný k těmto námitkám vyjádřil ve vztahu k jedné dani, neznamená to, že by nevyjádření ve vztahu k dani druhé vedlo k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí.
32. Krajský soud se s tímto zcela ztotožňuje.
33. Je pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí o penále k doměřené DPH vypořádal i námítky ohledně samotné doměřované daně, naproti tomu v rozhodnutí ve vztahu k DPPO pouze uvedl, že námítky jsou mimo předmět řízení a tedy nepřijatelné. To však vskutku k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o penále spojené s DPPO nevede. V rozhodnutí o penále totiž nejsou přípustné námítky ve vztahu k doměřované dani, jak žalovaný uvedl v obou rozhodnutích, a krajský soud se s tímto zcela ztotožňuje. Věcné námítky proti doměření daně lze uplatnit v řízení proti rozhodnutím o doměření daně, což - jak je soudu z jeho úřední činnosti známo - žalobkyně i učinila a rozhodnutí o nich je předmětem přezkumu zdejšího soudu v řízeních spisové značky 25 Af 30/2024 a 25 Af 33/2024. Vypořádání nepřijatelných námitek v jednom rozhodnutí nemůže na jejich nepřijatelnosti nic změnit. Z téhož důvodu se k nim nevyjadřuje ani zdejší soud. Shodně dovedl i Městský soud v Praze v žalovaném dovolávaném rozsudku ze den 23. 5. 2024, č. j. 15 Af 19/2023-37. Námitka není důvodná.

V.

34. Žalobkyně namítá, že ustanovení § 148 odst. 6 nelze na ni aplikovat za rok 2011, neboť za tento **nebyla trestně odsouzena**.
35. Ve vyjádření k žalobě žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2016, č. j. 10 Afs 54/2015-16, podle kterého v daňovém řízení nelze úkony jednatelé společnosti oddělit od společnosti jakožto daňového subjektu, a proto obsahově stejnou námítku důvodnou neshledal.
36. Krajský soud se s tím zcela ztotožňuje.
37. Posuzované ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu ve znění ke dni vydání napadeného rozhodnutí zní: *V důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o*
Shodu s prvopisem potvrzuje

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. V tomto znění zůstal text nezměněn po celou dobu od účinnosti daňového řádu. K doplnění o větu daň lze takto stanovit i v případě, že se tohoto jednání dopustila osoba odlišná od daňového subjektu, a toto jednání má přímý dopad na daň daňového subjektu došlo až zákonem č. 218/2015 Sb., když podle důvodové zprávy

38. Citované ustanovení daňového řádu nestanovuje, že by pro prolomení prekluzivní lhůty bylo nezbytné trestní odsouzení daňového subjektu. Naopak citované ustanovení akcentuje jako středobod samotné jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. To podporuje i recentní judikatura Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 10. 2. 2025, č. j. 9 Afs 139/2024-65: „Z textu § 148 odst. 6 daňového řádu neplyne, že dopadá výlučně na situace, kdy je pachatelem daňového trestného činu pouze daňový subjekt, kterému byla daň doměřena platebním výměrem. Podstatná je souvislost daňového trestného činu se stanovenou daňovou povinností, což dovedil (mimo jiné) za pomoci systematického výkladu NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 4/2024-38.“ Závěr z toho plynoucí je pak zjevný, totiž, že na základě řečeného ustanovení je možné stanovit daň i subjektu odlišnému od toho, který byl pravomocným trestním rozsudkem shledán vinným. Za tohoto stavu nelze přisvědčit žalobkyni, že bez jejího odsouzení ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2011 nelze aplikovat § 148 odst. 6 daňového řádu a daň doměřit. Že absence trestní odpovědnosti nebrání doměření daně daňovému subjektu, za nějž jednal jeho jednatel, pak aproboval (byť v odlišné věci) Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 6. 2016, č. j. 10 Afs 54/2015-51, na který žalovaný rovněž poukazoval. Zcela shodné námitky pak Nejvyšší správní soud nepřisvědčil v nedávno přijatém rozsudku ze dne 14. 11. 2025, č. j. 5 Afs 86/2025-41, body 30-34, kdy výslovně uvedl:

Krajský soud zcela správně zdůraznil, že středobodem citovaného ustanovením není totožnost daňového subjektu a pachatele trestné činnosti, ale podstatným je jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. V případě stěžovatelky stanovená daňová povinnost jednoznačně souvisela s daňovým trestným činem, který spáchal jednatel stěžovatelky. K prolomení prekluzivní lhůty a následnému stanovení daně z příjmů právnických osob nepochybně došlo v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. K prolomení prekluzivní lhůty ve vztahu ke stěžovateli tedy mohlo dojít bez ohledu na to, že za toto jednání nebyla přímo odpovědná ona, jako osoba právnická, ale „pouze“ její jednatel, jehož úkony však v daňovém řízení nelze oddělit od společnosti jakožto daňového subjektu. Zároveň se trestní rozsudek vztahoval právě k jednání, které vedlo k doměření daně stěžovatelky. Nejvyšší správní soud tedy přisvědčuje krajskému soudu, který aproboval aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu na nyní projednávanou situaci.

39. Ani tato námitka není důvodná.

Závěr a náhrada nákladů řízení

40. Soud neshledal důvodnou žádnou žalobní námitku a žalobu v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).
41. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšné žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Shodu s prvopisem potvrzuje

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 2. prosince 2025

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu