



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, 702 00 Ostrava

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2024, č. j. 31463/24/5200-11433-706599, ve věci daně z příjmů

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 doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 10. 2011 až 30. 9. 2012, 1. 10. 2012 až 30. 9. 2013 a 1. 10. 2013 až 30. 9. 2014 pro neuznání uplatněných výdajů na marketingové a reklamní služby od společnosti PROPAG-STORM a.s. (dále jen PropagStorm), z důvodu krácení daně jiným způsobem podle § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP). Napadené rozhodnutí bylo vydáno poté, co byla žalobkyně a její jednatel odsouzeni za daňový trestný čin krácení daně ve větším rozsahu v posuzovaném období.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Procesní přehled

2. Dne 5. 11. 2014 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola mj. na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 10/2011 - 9/2012 a 10/2012-9/2013. Za obě zdaňovací období tato vedla k doměření daně u důvodu neprokázání oprávněnosti uplatněných daňových výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP za reklamní služby od dodavatele PropagStorm a OR-RAMS s. r. o.
 3. V rámci odvolacího řízení žalovaný na základě nových skutečností změnil právní názor a na věc aplikoval ustanovení § 23 odst. 1 ZDP, s čímž žalobkyni seznámil. Změna právního názoru vedla žalovaného k tomu, že v rozhodnutí ze dne 25. 10. 2018 snížil doměřenou daň i penále.
 4. Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 19. 11. 2019, č. j. 25 Af 1/2019-73 toto rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dne 28. 5. 2021 rozsudkem č. j. 2 Afs 375/2019-46 kasační stížnost zamítl.
 5. Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 3. 2022 č. j. 10919/22/5200-11433-711891 dodatečné platební výměry zrušil a řízení zastavil, neboť uplynula lhůta pro stanovení daně a v řízení nelze pokračovat.
 6. Dne 22. 7. 2021 byli Ing. T. D., předseda představenstva žalobkyně, a žalobkyně rozsudkem Krajského soudu v Ostravě 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 peněžitý trest. Toto odsouzení se týkalo též obchodů žalobkyně v období 1. 10. 2011 – 30. 9. 2012, 1. 10. 2012 – 30. 9. 2013 a 1. 10. 2013 – 30. 9. 2014 ve vztahu k dani z příjmů právnických osob. Předmětem těchto obchodů byly reklamní služby od společnosti PropagStorm účtované daňovými doklady, posuzovanými v daňovém řízení o doměření daně příjmů, jež vyústily v nyní napadené rozhodnutí. Pokud jsou v tomto rozsudku uváděny trestní rozsudky odsuzující předsedu představenstva žalobkyně a žalobkyni, jsou tím míněny právě tyto rozsudky Krajského soudu v Ostravě a Vrchního soudu v Olomouci.
 7. Dne 10. 7. 2023 byly žalobkyni doručeny výzvy k podání dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období 1. 10. 2011 – 30. 9. 2012, 1. 10. 2012 – 30. 9. 2013 a 1. 10. 2013 – 30. 9. 2014 vzhledem ke skončenému trestnímu řízení. Žalobkyně na tyto reagovala dne 1. 8. 2023 sdělením, že neshledala důvody pro změnu své daňové povinnosti.
 8. Správce daně seznámil žalobkyni s důvody doměření daně, kdy ji sdělil, že na předmětná reklamní plnění aplikoval ustanovení § 23 odst. 10 ZDP a kvalifikoval je jako krácení daně jiným způsobem. Dodatečnými platebními výměry z 14. 3. 2024 daň doměřil. O odvolání proti nim žalovaný rozhodl nyní napadeným rozhodnutím.
- 1.
9. Žalobkyně namítla nedůvodnou změnu právního názoru za shodného skutkového stavu.
 10. Žalobkyni nebyly uznány výdaje na předmětné reklamní služby za roky 2012 a 2013 nejprve pro porušení § 24 ZDP. V odvolání nebyly částečně uznány s odkazem na cenu obvyklou podle § 23 odst. 7 ZDP. Nynějším rozhodnutím nejsou uznány v celé výši za roky 2012,

Shodu s prvopisem potvrzuje

2013 a 2014 podle § 23 odst. 10 ZDP. To samé plnění v průběhu let při nezměněném skutkovém a důkazním stavu bylo doměřeno čtyřmi způsoby, což způsobuje nepředvídatelnost postupu žalovaného. Ustanovením § 148 odst. 6 zákona č. 208/2009 Sb., (dále jen „daňový řád“) obsahuje zmocnění toliko ve věci lhůty pro stanovení daně a nikoliv zmocnění ke změně způsobu stanovení daně. Trestní rozsudek není důkazní prostředek prokazující nový skutkový stav. Stejný trestní rozsudek byl užit i v předchozím rozhodnutí žalovaného.

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že ustanovení § 23 odst. 10 ZDP je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně. Je pravdou, že v předposledním rozhodnutí žalovaný aplikoval, resp. neaplikoval z důvodu prekluze, ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Nicméně v návaznosti na skutečnosti zjištěné z trestního rozsudku přistoupil k vydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání a následně k vydání dodatečných daňových výměrů, protože na věc nově dopadá jiná právní úprava.
12. V napadeném rozhodnutí se žalovaný námitce změny právního posouzení věnoval v odstavcích 46 až 48. V nich odkázal na argumentaci v dodatečných platebních výměrech. Uvedl:

„rozhodnutí odvolacího orgánu vydané na základě rozsudků Krajského a Nejvyššího správního soudu vycházelo ze skutkového stavu dříve zjištěného v daňovém řízení, který byl co do kvality a rozsahu překonán skutkovým stavem zjištěným v trestním řízení. Na tento nově komplexně zjištěný skutkový stav, popsany detailně v trestních rozsudcích a shrnutý v odůvodnění dodatečných platebních výměrů, je nutné nyní aplikovat právní závěry z norem daňového práva, jelikož dosud byly na daný komplexně zjištěný skutkový stav aplikovány normy práva trestního. V předmětné věci je tak vedeno zcela nové doměřovací řízení, které bylo zahájeno v návaznosti na pravomocný trestní rozsudek“.

13. Podle § 23 odst. 10 ZDP, 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.
14. K otázce změny právního názoru daňových orgánů v důsledku trestního rozsudku spočívající v podřazení zjištěného stavu z § 23 odst. 7 ZDP na § 23 odst. 10 ZDP se v skutkově téměř shodné věci a ve stejném řetězci a období zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 86/2025-41 dne 14. 11. 2025. V odstavci 26 uvedl:

Pro úplnost Nejvyšší správní soud reaguje také na argumentaci stěžovatelky uvedenou v replice, podle které v trestním i daňovém řízení byly posuzovány totožné informace, a správce daně přesto dospěl k odlišným zjištěním. Nutno poznamenat, že tato argumentace se týkala závěrů, které se vztahují k dani z příjmů právnických osob, avšak za zdaňovací období roku 2012 a 2013. Nejvyšší správní soud považuje za klíčové, že při doměření daně za toto zdaňovací období daňové orgány (a následně i správní soudy) vycházely z jiné procesní situace. Daňové orgány nejprve stěžovatelce doměřovaly daň s odkazem na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a správní soudy přistoupily ke zrušení původního doměření daně za toto období, protože nebylo dostatečně prokázáno splnění podmínek pro aplikaci tohoto ustanovení. V nyní posuzovaném případě však byl proces doměření daně odlišný, jelikož k němu došlo až po trestním odsouzení jednatele stěžovatelky a rozhodným ustanovením byl § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Argumentace stěžovatelky opírající se o závěry vyplývající z postupu při doměření daně za zdaňovací období roku 2012 a 2013 tak

Shodu s prvopisem potvrzuje

z podstaty nemůže být v nyní projednávané věci úspěšná, neboť postup při doměření daně byl odlišný (podtrhl krajský soud).

15. Nejvyšší správní soud tedy shledal zákonný postup žalovaného v situaci shodné, jakou je nyní posuzovaná věc, když žalovaný při změně skutkového stavu v důsledku trestního odsouzení aplikoval jinou právní úpravu. S tím se krajský soud ztotožňuje. Ustanovení § 23 odst. 10 ZDP míří na jinou situaci, než ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Klíčový je účel transakcí. Zatímco pod odstavec sedmý spadají případy, kdy převážným účelem posuzovaných transakcí je krácení daně („*kteřé vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“), pod odstavec desátý spadají situace, kdy transakce nemají jiný účel než krácení daně. V takovém případě výdaje na transakce nejsou výdaji ve smyslu zákona o daních z příjmů, protože neslouží ani k dosažení, ani k zajištění ani k udržení zdanitelných příjmů. Jejich účelem je pouze krácení daně, jak tomu je i v nyní posuzované věci a jak bylo zjištěno v trestním řízení, kde byl skutečný účel transakcí zjištěn. Nejde tak o nedůvodnou změnu právního posouzení shodné skutkové situace, ale podřazení nově zjištěné skutkové situace pod jinou právní úpravu. Pátý senát Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném rozsudku k tomu v odstavci 39 uvedl:

Pro posouzení otázky, zda jde o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je klíčové to, jestli byl výdaj skutečně vynaložený za tímto účelem, nikoliv reálný dopad takového výdaje. V součtu všech výše uvedených okolností Nejvyšší správní soud dovozuje, že daňové orgány nepochybily, když měly za to, že účelem vynaložení nákladů nebyla samotná propagace (kteřá 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.

16. Žalobkyně má pravdu v tom, že ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu neupravuje možnost změnit právní posouzení již jednou posouzeného skutkového stavu, když se této otázky vůbec nedotýká a upravuje pouze otázku prekluze práva stanovit daň. Na argumentu možnosti změny právního názoru vyplývající z § 148 odst. 6 daňového řádu však také není napadené rozhodnutí vystavěno. To je vystavěno na nově zjištěném skutkovém stavu, zjištěném v trestním řízení završeném pravomocným trestním rozsudkem. Pokud daňové orgány v předchozím daňovém řízení užily podpůrně některá zjištění z probíhajícího a neskončeného řízení trestního, není to v rozporu s výše uvedeným, tedy že až po pravomocném odsouzení žalobkyně a její statutární orgán byl nově zjištěn účel posuzovaných transakcí. Námitka není důvodná.

2.

17. Žalobkyně namítla překážku věci rozhodnuté předchozím rozhodnutím. Podle žalobkyně zůstala nevypořádána její odvolací námitka, že předchozí skutkový a důkazní stav zůstal nezměněn a že správce daně nemůže měnit právní názor nadřízeného orgánu, protože se k ní žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjádřil. Jestliže žalovaný jednou vydal pravomocné rozhodnutí ve věci nákladů na reklamu, nemůže vydat následně v roce 2024 za shodným skutkovém stavu nové rozhodnutí v identické věci s odlišným závěrem při současně

Shodu s prvopisem potvrzuje

existenci rozhodnutí předchozího. Žalobkyně poukázala na to, že podle § 85a daňového řádu nelze ani provést opakovanou daňovou kontrolu, což svědčí o záměru zákonodárce zamezit situacím, kdy by správce daně chtěl prověřovat „znovu a lépe“ identické okolnosti.

18. Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 27/2017-45 ze dne 26. 10. 2017 zdůraznil, že se v daňovém řízení neuplatňuje překážka věci rozhodnuté, právní moc rozhodnutí o stanovení daně neznemožňuje její doměření, naopak i po pravomocném rozhodnutí o stanovení daně se předpokládá možnost rozhodnout o případném rozdílu daně. Žalovaný rozhodnutím z 21. 3. 2022 zrušil dva dodatečné platební výměry, kterými byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období 2011/2012 a 2012/2013 a řízení zastavil z důvodu nemožnosti dostat zákonnému důvodu pro uplynutí lhůty pro stanovení daně. Je pravdou, že žalovaný v tomto rozhodnutí zmínil trestní rozsudek Krajského soudu v Ostravě, který však nebyl v době vydání tohoto předposledního rozhodnutí pravomocný.
19. V napadeném rozhodnutí se žalovaný k námitce změně právního názoru vyjádřil zejména v pasáži, kterou soud citoval v odstavci 12 tohoto rozsudku.
20. Krajský soud ani tuto námitku nepovažuje za důvodnou, když odpověď na ni vyplývá již z vypořádání námítky č. 1. Předně není pravdou, že by se žalovaný vytýkanou změnou právního názoru nezabýval, a rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné.
21. Nelze rovněž souhlasit s žalobkyní, že nedošlo ke změně skutkového stavu. Změna zjištěného skutkového stavu spočívá v nově zjištěném faktickém účelu posuzovaných transakcí. Žalovaný toto popsal podrobně v odstavcích 22 až 30 napadeného rozhodnutí. Změněná skutková zjištění vedla daňové orgány k tomu, že je podřadily pod úpravu krácení daně jiným způsobem, tedy na nový skutkový stav aplikovaly odstavec 10 ustanovení § 23 ZDP. V podrobnostech se k možnosti a správnosti tohoto postupu krajský soud vyjádřil výše při vypořádání první žalobní námítky. Již z tohoto důvodu není důvodná námitka překážky věci rozhodnuté.
22. Tato však není důvodná i z dalšího důvodu.
23. Ze shodných skutkových tvrzení žalobkyně a žalovaného, která odpovídají závěrům rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2022, č. j. 10919/22/5200-11433-711591, vyplývá, za první dvě období, tedy za období 10/2011 až 9/2012 a 10/2012 až 9/2013 žalovaný zrušil dodatečné platební výměry doměřující žalobkyni daň z příjmů za tato období v důsledku snížení uplatněných výdajů na reklamu z obchodů se společností PropagStorm a řízení zastavil, a to z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně.
24. Podle § 101 odst. 1 daňového řádu, *správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo problašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím. Podle odstavce čtvrtého, přiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou.*
25. Již z jazykového znění je zřejmé, že takovou překážkou není každé rozhodnutí, ale pouze rozhodnutí, které právo přiznává nebo povinnost ukládá. Rozhodnutím o zastavení řízení se žádná povinnost ani právo neukládá. Nezakládá-li rozhodnutí o zastavení řízení právo ani neukládá povinnost, nezakládá ani překážku věci rozhodnuté. Srovnatelná procesní situace nastává v případě negativního rozhodnutí o žádosti, které rovněž nezakládá právo ani povinnost, a tedy negativní rozhodnutí o žádosti nevede k vzniku překážky rozhodnuté, což

Shodu s prvopisem potvrzuje

potvrzuje i judikatura správních soudů (např. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 6 Afs 197/2018-30¹).

3.

26. Žalobkyně namítla vnitřní rozpornost rozhodnutí. Žalovaný zdůrazňuje svou vázanost trestním rozsudkem, který vyšel ze zjištění o předražení reklamy o 80 %, přesto v otázce výše ceny dospěl k odlišnému výsledku, za rok 2014 dokonce bez dokazování. Závěry trestního rozsudku přitom svědčí o správnosti „prostředního“ rozhodnutí, tedy že reklama byla poskytnuta a přiměřená cena této reklamy náleží žalobkyni jako nákladová položka podle § 23 odst. 7 ZDP. Podle žalovaného by bylo absurdní doměřit daň podle tohoto ustanovení, což žalobkyně nechápe, když by tak žalovaný postupoval v souladu se závěry trestního rozsudku.
27. Žalovaný uvedl, že po právní moci trestního rozsudku aplikoval na posuzovanou daň § 23 odst. 10 ZDP. Doměřit daň podle § 23 odst. 7 ZDP by za této situace bylo absurdní.
28. Krajský soud se k této problematice vyjádřil v rozsudku 25 Af 4/2024-81 dne 12. 3. 2025, který byl potvrzen Nejvyšším správním soudem dne 14. 11. 2025, č. j. 5 Afs 86/2025-41. Krajský soud v něm uvedl:

Pakliže žalobkyně namítala, že žalovaný měl věc posoudit optikou § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, pak tento postup podle názoru soudu možný není. A to právě s ohledem na výše uvedené. Zatímco úprava daně s ohledem na referenční ceny v případě jinak spojených osob najde uplatnění u transakcí osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (snížení daňového základu tedy nebylo jediným smyslem transakcí), v případě transakcí, jejichž účelem bylo snížení základu daně bez dalšího, se nelze dovolávat pouhé úpravy daně, ale je třeba uplatněný výdaj vyloučit jako celý, neboť nenaplnuje podmínku vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Takový výdaj, slovy trestního soudu, představuje pouhý „náklad trestné činnosti, resp. náklad na její zastření, který měl i vedlejší efekt-bonus ve formě propagace koncového klienta“. Proti tomuto dílčímu závěru o nenaplnění uplatnitelnosti výdaje pak žalobkyně nijak nebrojila. S ohledem na uvedené, pak bylo zcela nadbytečné, aby se žalovaný, resp. správce daně, jakkoliv zabývali otázkou ceny obvyklé, neboť pro jejich posouzení byla cena obvyklá zcela irelevantní.

(...)

¹ NSS, 6 Afs 197/2018, odst. 20: *V § 101 odst. 4 daňového řádu je zakotvena obecně platná zásada ne bis in idem, která brání tomu, aby v jedné a téže věci mohlo být rozhodováno vícekrát. Vzhledem k tomu, že dotčené ustanovení užívá spojení přiznat stejné právo (...) lze ze stejného důvodu témuž příjemci pouze jednou, je zřejmé, že negativní rozhodnutí o žádosti nezakládá překážku věci rozsouzené. Proto byla-li žádost účastníka řízení zamítnuta, nejedná se o rozhodnutí, kterým bylo přiznáno právo, a takové rozhodnutí nemůže bránit tomu, aby správní orgán při posuzování nového návrhu dospěl s ohledem na nově zjištěný skutkový stav k odlišným skutkovým závěrům. Tento výklad podporuje i komentářová literatura, z které cituje stěžovatel: „Zásada ne bis in idem se neuplatní též v případě tzv. negativních rozhodnutí, tedy tam, kde nebylo vyhověno návrhu či žádosti osoby zúčastněné na správě daní, správce daně vydal zamítavé rozhodnutí, nepřiznal tímto rozhodnutím žádná práva a nezaložil žádné povinnosti ani jejich existenci pozitivně nedeklaroval. V takových případech není vyloučeno konat v případě nového podání nové řízení a vydat nové rozhodnutí, zejména za situace, kdy vydání „pozitivního“ rozhodnutí bylo vázáno na více podmínek, přičemž žadatel původně splnil jen některé z nich a v novém podání splnil i podmínky zbývající.“ (srovnej Baxa, J. a kol. Daňový řád, Komentář. Wolters Kluwer: Praha, 2011)*

Shodu s prvopisem potvrzuje

Pokud se žalobkyně v závěru této námitky domáhala alespoň částečného uznání vynaložených výdajů, pak její požadavek je nutné odmítnout. Krajský soud se ztotožňuje se závěry trestních soudů i žalovaného, který v bodě 117 napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že takový náklad ve své podstatě, principiálně, nemůže být nákladem daňovým podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně jej totiž nevynaložila za reklamní služby za účelem, aby rozšířila povědomí o své společnosti, tedy jej nevynaložila za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů. Žalovaný tedy nepochybil, pokud nepřiznal alespoň částečné uplatnění vynaloženého výdaje.

29. Krajský soud nemá žádný důvod na výše uvedeném cokoliv měnit. Pro posouzení i této žalobní námitky je stěžejní, že poté, co byla žalobkyně a její statuární orgán pravomocně odsouzena, daňové orgány z trestních rozsudků zjistily jiný skutkový stav ohledně účelu posuzovaných transakcí, než ze kterých vycházely v případě předchozích rozhodnutí. Dovolávat se tedy předchozího posouzení není možné, neboť nově zjištěný skutkový stav nenaplnuje podmínky aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, který předpokládá vytvoření právního stavu (jen) převážně za účelem krácení daně. V případě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP je nutno o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy který odpovídá definici daňově uznatelného výdaje, tedy (§ 24 ZDP), daňovému subjektu snížit základ daně a jako daňově neuznatelnou považovat tu část uplatněných výdajů, které tomuto neodpovídají, protože byly vynaloženy za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. V posuzovaném případě však k takovému „štěpení“ uplatněného posuzovaného výdaje nedošlo, protože účelem transakce jako celek bylo krácení daně. Fakticky vynaložené výdaje byly de facto výdaji na páčání trestné činnosti, což za daňově uznatelné považovat nelze. Námitka není důvodná.
30. Výhrady platí podle žalobkyně i pro rok 2014, kde sice neproběhla daňová kontrola a nebylo dříve rozhodnuto o stanovení daně, to však neopravňuje žalovaného odchýlit se od předchozího názoru od v zásadě shodného skutkového stavu let 2012 a 2013.
31. Ani tomuto krajský soud nijak nepřisvědčuje. Není žádný důvod, aby při posouzení roku 2014 bylo nutno zohlednit předchozí „prostřední“ rozhodnutí o zdaňovacích obdobích 2012 a 2013, protože i zde platí výše uvedené, tedy odlišný skutek ohledně účelu vynaložených výdajů a z něj vyplývající odlišné právní posouzení.

4.

32. Žalobkyně namítá nevypořádání své námitky, že lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 6 daňového řádu uplynula nejen před vydáním napadeného rozhodnutí, ale i před vydáním dodatečných daňových výměrů. Žalovaný se k této otázce vyjádřil pouze stručně, že ustanovení je jasné. S tím žalobkyně nesouhlasí a zopakovala svou argumentaci, proč podle ní lhůta podle § 148 odst. 6 daňového řádu skončila o rok dříve, než uvedl žalovaný.
33. Žalovaný k této námitce zopakoval a rozvedl svou argumentaci v napadeném rozhodnutí.
34. V napadeném rozhodnutí je tato námitka vypořádána zejména v odstavcích 94 až 96. Žalovaný vysvětlil, jak lhůtu počítal, konstatoval, že ustanovení je jasné a nevyžaduje výklad a odkázal se na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, č. j. 31 A 35/2021-54 z 10. 8. 2022.
35. Krajský soud takové vypořádání považuje za dostatečné a přezkoumatelné.

36. Krajský soud se ke identické námitce vyjádřil v rozsudku č. j. 25 Af 3/2025-53 dne 2. 12. 2025 v odstavcích 15 – 18:

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 nulový, nikoliv první.

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.

Na uvedeném nic nemění žalobkyniny úvahy nad důvody této lhůty v porovnání se základní lhůtou tříletou, upravenou v § 148 odst. 1 daňového řádu². Jak správně uvedl žalovaný, náročné dokazování a víceetapňové rozhodování je zohledněno v tom, že je lhůta v důsledku určitých skutečností prodloužena, což pro lhůty podle § 148 odst. 6 neplatí. K žalobkyni 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.

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 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 uvážil 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.

² §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.

37. Pochybnosti nemá krajský soud ani nyní a výkladu žalobkyně nepřisvědčil, když žalobkyně žádné nové či jiné argumenty nepřinesla.
38. Žalobkyně v této souvislosti 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.

5.

39. Žalobkyně tvrdí, že reklama byla poskytnuta, bylo za ní zapláceno, a tedy nelze přistoupit k závěru, že v podstatě „neexistovala“ a nemůže být daňově uznatelnou položkou.
40. Nesouhlasí ani se závěrem o vratkách, který podle ní z trestního rozsudku nevyplývá; zde je pouze nepodloženě zmíněno, že peněžní prostředky měl dostat zpět statutární zástupce žalobkyně. Nesprávný je rovněž závěr, že se jednalo o uzavřený okruh osob, kam se nemohl dostat jakýkoliv nový neznámý klient. Závěr je nepodložený a nelogický.
41. Vypořádání odvolacích námitek se míjí s odvolacími důvody. Žalobkyně v odvolání namítala, že nebylo vedeno dokazování a daňové orgány vycházeli prakticky jen z trestního rozsudku. Za rok 2014 ani nebyla vedena daňová kontrola. K tomu se žalovaný nevyjádřil. Ten vycházel pouze z trestního rozsudku.
42. Trestní rozsudek nemůže být důkazem, kterým mohou být konkrétní důkazní prostředky, nikoliv však vlastní rozsudek.
43. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že správce daně vycházel též z výsledků daňové kontroly na DPH a měl dostatek důkazů, které mu umožnily stanovit daň dokazováním. Hodnocení skutkových zjištění správce daně je výlučně citací trestního rozsudku. Žalovaný žádné dokazování nedoplnil. Odůvodnění rozhodnutí je vystavěno pouze na citacích trestního rozsudku, dokonce těch, které jsou v daňovém řízení nepřípustné (např. odposlechy). To vše žalobkyni zkrátilo na jejich právech.
44. Žalovaný s námitkou nesouhlasil. Zdůraznil, že v trestním řízení byly zjišťovány a posuzovány obdobné skutečnosti, jako v řízení daňovém. Trestním rozsudkem je žalovaný vázán.
45. Námitkám nepřisvědčuje ani krajský soud.
46. Napadené rozhodnutí není vystavěno na argumentu, že reklama nebyla poskytnuta, a to v žádné podobě. Napadené rozhodnutí je vystavěno na argumentu, že účelem transakcí, ve kterých byla poskytnuta reklama, bylo krácení daně trestnou činností, za kterou byli žalobkyně a její statutární orgán odsouzeni. Z tohoto úhlu pohledu je fakticita reklamy irelevantní. Jak krajský soud vysvětlil výše, náklady na takovou reklamu nelze přiznat, neboť účelem obchodních transakcí nebylo zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ale páčání trestné činnosti a tyto náklady daňově účinné nejsou. Tato skutečnost byla zjištěna právě v trestním řízení, a proto z něj daňové orgány vycházely.

47. Není pravdou, že by se žalovaný nevypořádal s námitkou, že nebylo vedeno dokazování a že daňové orgány vycházely prakticky jen z trestního rozsudku. Tomu se žalovaný věnoval v odstavcích 67 až 76. Vysvětlil s odkazem na ustanovení § 99 odst. 1 daňového řádu, že je vázán pravomocným rozsudkem soud rozhodujícím v trestní věci, též jeho výrokem o vině, kde v skutkové větě jsou obsaženy skutečnosti stěžejní pro daňové řízení (odstavec 69 napadeného rozhodnutí). Vysvětlil rovněž, že v daňovém řízení mohou být důkazním prostředkem všechny podklady, kterými lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, mezi které patří též trestní rozsudek a listiny z trestního řízení.
48. Trestní rozsudek může být důkazním prostředkem, neboť podle § 93 odst. 1 daňového řádu, *jako důkazních prostředků lze užit všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Žádná výjimka pro rozsudek soudu v trestním řízení z daňového řádu nevyplývá. Žalobkyně netvrdila, že by použití trestního rozsudku v této věci bránilo některé ze zákonem uvedených předpokladů pro jeho užití (nebylo možno zjistit skutečný stav věci, ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, byl získán v rozporu s právními předpisy). Užití trestního rozsudku jako důkazu v toto řízení tedy nic nebrání.*
49. Námitky ohledně neprokázání vratek a uzavřeného okruhu osob z trestního rozsudku vycházejí a žalobkyně neuvedla nic, z čeho by vyplývalo, že vratky nebyly generovány a předávány a že byl vytvořen okruh osob za účelem páchání trestné činnosti. Žalobkyně se svými námitkami de facto snaží zvrátit závěry odsuzujícího trestního rozsudku.
50. Nicméně, jak žalovaný vysvětlil v napadeném rozhodnutí, trestními rozsudky Krajského soudu v Ostravě a Vrchního soudu v Olomouci, odsuzujícími žalobkyni a její statutární orgán, byl žalovaný vázán podle § 99 odst. 2 daňového řádu. Vázanost pravomocnými trestními rozsudky několikrát dovodil Nejvyšší správní soud, též v citovaném rozsudku 5 Afs 86/2025, kde v odstavci 24 uvedl: *vázanost pravomocnými trestními 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 rozsudku, nemůže být úspěšná.*
51. Není ani důvodná námitka žalobkyně, že napadené rozhodnutí je prakticky jen citací závěrů z trestního rozsudku. I kdyby tomu tak bylo, na zákonnost napadeného rozhodnutí by to nemělo vliv.

52. Jak dovodil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30: „*Správní soud je v souladu s § 52 odst. 2 s. ř. s. vázán výrokem rozsudku trestního soudu o vině jako celku, a to v části skutkové i právní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 6 As 173/2014-186). Správce daně je dle § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, vázán posouzením otázky, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci. Za takové rozhodnutí je třeba nepochybně považovat i pravomocné rozhodnutí soudu v trestním řízení o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014–204).*“
53. V jiném řízení pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „*pokud byla tato otázka vyřešena v trestním řízení, které splňuje ty nepřísrnější požadavky kladené ústavním pořádkem na vedení řízení před orgány veřejné moci z hlediska práv dotčené osoby, nelze v daňovém řízení tvrdit, že skutková situace dané věci byla jiná. Toto rozhodnutí trestního soudu tak představuje rozhodnutí o předběžné otázce, jímž je správce daně vázán – srov. ustanovení § 99 daňového řádu.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31).
54. K závaznosti pravomocného rozsudku v trestním řízení v rámci daňového řízení se Nejvyšší správní soud vyjádřil rovněž v rozsudku č. j. 10 Afs 54/2015-51 ze dne 16. 6. 2016, kdy vyslovil závěr, že pokud se jedná o stejnou věc, „*v daňovém řízení nelze na základě použití jakýchkoliv důkazů či výkladů dospět k jinému závěru, než jaký byl ohledně tohoto plnění vysloven v pravomocném trestním rozsudku.*“ „*Vzhledem k tomu, že v trestním řízení byly zkoumány totožné skutečnosti (...) a byl přijat pravomocný závěr, že uplatněním tohoto nároku naplnil jednatel stěžovatele znaky trestného činu, daňové řízení nemohlo být ukončeno přiznáním takového nároku.*“
55. Trestní rozsudky Krajského soudu v Ostravě a Vrchního soudu v Olomouci mimo jiné dospěly k závěru, že předseda představenstva žalobkyně a žalobkyně se dopustili trestného činu krácení daně podle § 240 odst. 1, odst. 3 písm. a), trestního zákoníku, spočívajícím ve zkrácení daně z příjmů právnických osob též za zdaňovací období roků 2011, 2012, 2013 a 2014. Ke krácení daně docházelo právě v řetězcích týkajících se reklamního plnění, které žalobkyně odebírala od společnosti PropagStorm. Výroková část rozsudku je přitom závazná pro všechny další orgány veřejné moci. Právě z těchto důvodů tak není možné přisvědčit námitce žalobkyně, že trestní odsouzení samo o sobě nepostačuje k doměření daně. V tomto lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 28. 1. 2019, sp. zn. 52 Af 36/2017: „*Zmíněným trestným činem v důsledku zkrácení DPH a neoprávněného vylákání nadměrného odpočtu u žalobkyně byla způsobena škoda v celkové výši...a zároveň bylo konstatováno, že se žalobci pokusili o neoprávněné vylákání nadměrného odpočtu DPH... K tomu krajský soud nemá co dodat, snad jen to, že by bylo již absurdní přezkoumávat závěry žalovaného v mezích žalobních bodů, které se týkají obhajoby nároku žalobce na odpočet DPH, když tento návrh žalobkyně je podložen trestnou činností zmíněných osob...*“ „*V dané věci se zmíněná společnost, tedy žalobce, nepochybně obohatila, a to na úkor státu, když mu způsobila výše uvedenou škodu v souvislosti s uvedenou trestnou činností zmíněných osob... Bylo by pak absurdní, aby se žalobkyně domohla v tomto soudním řízení, respektive v daňovém řízení, aby zmíněný nárok, získaný trestnou činností, jí byl v rozporu s uvedenými závěry vyslovenými v trestních věcech uznán a prostředky získané z trestné činnosti by byly této společnosti ponechány.*“ Byť se citovaný rozsudek týká DPH, jeho závěry jsou podle názoru soudu přenositelné i na daň z příjmů.

56. Vyřešení této otázky je závazné též pro soud. Důsledkem trestního odsouzení je pak to, že námitky žalobkyně dotýkající skutkové stránky ohledně samotného uznání výdaje nemohou padat na úrodnou půdu. Přestože si je krajský soud vědom vzájemných odlišností trestního a daňového řízení, zvláště jejich rozdílného účelu, nelze podle krajského soudu přehlížet, že pojmovým znakem trestního činu je jeho protiprávnost. Ta znamená rozpornost s právním řádem jako celkem. Pokud trestní soud dospěl k závěru, že uplatněný výdaj byl neoprávněný (nezákonný), pak ani správce daně nemůže dospět k opačnému závěru.
57. Pokud žalobkyně poukazovala na to, že žalovaný postavil nekriticky doměření daně toliko na trestním odsouzení, který v napadeném rozhodnutí jen cituje, a jeho závěry jsou nedostatečné a nepřezkoumatelné, pak s tímto názorem se krajský soud neztotožňuje, když předně ani takový postup by zásadně nebyl nezákonný. Nadto je z napadeného rozhodnutí zřejmé, z jakého důvodu byla žalobkyni doměřena daň, proč jí nebyl uznán uplatněný výdaj, jakož i rozhodné skutečnosti, v nichž žalovaný spatřoval krácení daně. Shodné se dá uvést i o dodatečném platebním výměru, který napadené rozhodnutí přezkoumalo.
58. V neposlední řadě žalobkyně v rámci námítky zjednodušených a nepřezkoumatelných úvah zpochybňovala, že se účastnila systému vratek. Žalovaný, stejně jako trestní soudy, podle ní vycházel z nesprávného předpokladu, že všichni odběratelé žalobkyně byli zapojeni do systému vratek, dopustili se proto paušalizujícího závěru.
59. Ani s touto námitkou se soud neztotožňuje. Podle soudu je až absurdní, pokud žalobkyně navzdory odsuzujícímu trestnímu rozsudku, který uzavřel, že statutární orgán žalobkyně, resp. žalobkyně samotná, krátili daňové povinnosti mimo jiné v časově shodných obdobích a v rámci shodných transakcí s právě projednávanou věcí a že se žalobkyně systému vratek vědomě účastnila, v právě projednávané věci namítá, že tomu tak nebylo. Závěr trestního soudu je závazný jak pro žalovaného, tak pro správní soud. Otázka, zda se systému vratek účastnily i jiné subjekty je tak zcela irelevantní za situace, kdy je tu pravomocný rozsudek usvědčující žalobkyni z opaku.

7.

60. Žalobkyně namítla nezákonnost výzev v k podání dodatečných daňových přiznání, které jsou neurčité a žalobkyně na základě nich nemohla seznat, v jaké výši má být daň nově dotvrzena. Výzva byla nesplnitelná. S žalobkyní bylo vedeno dlouholeté daňové řízení, kdy na její daň bylo aplikováno ustanovení § 23 odst. 1 ZDP. Žalobkyně neměla jak zjistit, že nyní bude její situace podřazena pod § 23 odst. 10 ZDP.
61. Výzva byla nesprávně formulována, a proto nemohl správce daně přistoupit k vydání dodatečných platebních výměrů a žalovaný jeho postup nesprávně aproboval. Žalobkyni bylo upřeno právo vyjádřit se k hodnocení správce daně a právo předkládat vlastní tvrzení a navrhopvat vlastní důkazy.
62. Žalobkyně poukázala na řízení vedené kolem rozhodnutí o určení lhůty k provedení úkonu, ze kterých podle ní vyplývalo, že správce daně již byl ohledně doměření a důvodů vedoucích k němu rozhodnut a žalobkyně bylo umožněno se vyjádřit až následně. Postup správce daně považuje za formální až toliko akademický, o čemž svědčí i průběh řízení o určení lhůty k vyjádření, která byla nepřiměřeně krátká.

63. Žalovaný poukázal na to, že žalobkyně sice opakovaně namítá porušení svého procesního práva se vyjádřit, nicméně k němu jí byla poskytnuta lhůty dvakrát 15 dnů a nakonec se vyjádřila, proti dodatečným platebním výměrům brojila a celkem tak měla k vyjádření „luxusní“ lhůtu pěti měsíců. Neuvedla žádnou újmu, kterou by jí měla vytýkaným pochybením vzniknout.
64. Totéž platí podle žalovaného i ohledně nezahájení doměřovacího řízení. Předně žalobkyně neuvedla, jaká újma jí mohla takto vzniknout. Na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení reagovala, když uvedla, že nenastaly žádné skutečnosti, které by měly vést k doměření daně. Podání žalobkyně je dodatečným daňovým tvrzením v materiálním, avšak bez způsobilosti vést k doměření daně., a proto došlo k zahájení odměřovacího řízení uplynutím lhůty podle § 145 odst. 4 daňového řádu. Není rovněž správný názor žalobkyně, že nezahájením daňové kontroly nebylo zahájeno doměřovací řízení, neboť tento je v rozporu s judikaturou správních soudů, která naopak připouští stanovení daně v rámci doměřovacího řízení dokazováním, aniž by byla zahájena daňová kontrola, pokud nedošlo tímto postupem ke krácení práv daňového subjektu, což u žalobkyně nedošlo.
65. Zopakoval (shrnul) tím argumentaci v napadeném rozhodnutí, uvedenou v odstavcích 77 až 78.
66. Co s týče této žalobní námitky, soud v první řadě zdůrazňuje, že žalobkyně nereaguje na vypořádání své obdobně formulované odvolací námitky v napadeném rozhodnutí. Již z tohoto důvodu jde o námitku nedůvodnou. Žalobkyně dále vskutku neuvedla, jak se tvrzené pochybení projevilo v zákonnosti napadeného rozhodnutí a v čem konkrétně jí pochybení zabránilo, krom proklamace, že nevěděla, na co má reagovat (ohledně výzev) a že měla příliš krátkou lhůtu na vyjádření se. Žalobkyně však neuvedla, v čem jí postup žalovaného konkrétně zabránil, s jako skutečnosti nebyla seznámena a na jakou skutečnost tedy nemohla v řádně reagovat před správcem daně a v odvolacím řízení. Ani v žalobě neuvedla žádnou skutečnost, kterou by byla bývala uvedla v daňovém řízení, nebýt vytýkaného pochybení daňových orgánů. Krajský soud považuje za příslušnou judikaturu, kterou žalovaný uvedl ve svém vyjádření k žalobě. Z jím dovolávaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2024, č. j. 6 Afs 185/2023 – 72 vyplývají jeho závěry, že při posouzení přiměřenosti lhůty k vyjádření je nutno tuto chápat nejen z přihlídnutím k tomu, že její stanovení neznamená definitivní časový limit, po jehož překročení nelze k uplatněným skutečnostem přihlídnout, a k tomu, že daňové řízení tvoří jeden celek, kdy daňový subjekt může svá tvrzení úspěšně uplatnit i před odvolacím orgánem (odstavce 51 až 53 citovaného rozsudku). Nejvyšší správní soud tak následoval svou ustálenou judikaturu. Žalobkyně v nyní posuzované věci své právo vyjádřit se opakovaně konzumovala, bez ohledu na původní patnáctidenní lhůtu. V žalobě pak neuvedla žádnou skutečnost, jejíž uplatnění jí údajně pochybení žalovaného zabránilo. Neuvedla tedy nic, jak se vytýkané procesní pochybení odrazilo v zákonnosti napadeného rozhodnutí. Z těchto důvodů krajský soud považuje žalobní námitku za nedůvodnou.
67. Krajský soud pro úplnost ověřil, že výzvy k podání dodatečného daňového přiznání v odůvodnění obsahují citaci ustanovení § 148 daňového řádu s upozorněním na důsledky § 148 odst. 6 daňového řádu i na maximální prekluzivní lhůtu. Dále obsahují sdělení, že došlo k pravomocnému odsouzení žalobkyně a jejího statutárního orgánu a souhrn skutečností,

kteřé správce daně považoval za podstatné v daňovém řízení a vedoucí k důvodnému předpokladu doměření daně. Krajský soud proto považuje výzvy za určité a srozumitelné.

68. Co se týče nezahájení doměřovacího řízení resp. nezahájení daňové kontroly, s ohledem na tvrzenou neurčitost výzev, k výkladu ustanovení § 145 daňového řádu se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 11. 2022, č. j. 6 Afs 391/2021-31. V něm (viz odstavce 7 až 17) Nejvyšší správní soud dovodil, že správce daně je povinen nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení; zde se soud odvolal na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřené v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Doměření daně se provádí primárně, nikoliv však výlučně, ve vazbě na provedenou daňovou kontrolu a její výsledky. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání je operativním nástrojem a vytváří v souladu se závěry citovaného usnesení rozšířeného senátu prostor pro dobrovolné splnění daňové povinnosti daňovým subjektem, který mu musí být poskytnut. Odmítne-li daňový subjekt využít této možnosti, vystavuje riziku dodatečného stanovení daně dle pomůcek. Reaguje-li daňový subjekt na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení, nemůže správce daně ke stanovení daně podle pomůcek přistoupit, neboť na taková podání lze nahlížet jako na dodatečná daňová přiznání k materiálním slova smyslu bez ohledu na nedostatek formy podání. V tomto se Nejvyšší správní soud odkázal na své závěry vyjádřené v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013-295, přijaté sice na podkladě zákona o správě daní a poplatků, jehož úprava ale odpovídala nynější dikci § 145 daňového řádu. Dále Nejvyšší správní odkázal na svůj rozsudek ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32, nebo ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36.
69. V šestém senátem souzené věci Nejvyšší správní soud tedy dovodil, že pokud stěžovatelka reagovala na výzvu správce daně podáním, v němž uvedla, že dodatečné daňové tvrzení nepodá, lze přisvědčit provedenému hodnocení krajského soudu, že uvedeným způsobem projevila nesouhlas s vydanou výzvou a zároveň tím projevila vůli setrvat na svém původním daňovém tvrzení.
70. V nyní souzené věci se žalobkyně přihlásila ke svému původnímu daňovému přiznání, na kterém nechtěla nic změnit. Jedná se tedy o obdobnou situaci, kterou Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku shledal jako jednoznačný projev vůle setrvat na původním daňovém tvrzení bez nutnosti jakkoliv odstraňovat vady podání. Současně Nejvyšší správní soud dovodil, že nesouhlas s podáním dodatečného daňového přiznání lze vnímat jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu.
71. Daňové orgány v nyní souzené věci postupovaly zcela v intencích tohoto rozsudku a zde vyjádřeného právního názoru. Podání žalobkyně, ve kterém sdělila, že nevidí důvod pro doměření daně, považovaly zcela správně za dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu.
72. Nejvyšší správní soud dále shledal jako zcela správný postup tehdejšího žalovaného, že volba konkrétního postupu je věcí správce daně, který zohledňuje konkrétní skutkové okolnosti, specifika jednotlivých postupů a zároveň je povinen v co největší míře šetřit práva daňového subjektu. Nejvyšší správní soud zde odkázal na své závěry vyjádřené dne 10. 10. 2002 v rozsudku č. j. 1 Afs 10/2012-52. V tehdy projednávané věci žalovaný vycházel z toho, že na základě zjištění učiněných v předchozích pravomocně ukončených daňových řízeních

disponuje dostatkem důkazních prostředků, a tedy existující pochybnosti může odstranit rychle a jednoduše, bez nutnosti provádění rozsáhlého dokazování v rámci daňové kontroly. Nejvyšší správní soud proto považoval požadované vedení daňové kontroly v rámci doměřovacího řízení za nadbytečné.

73. Konkrétně Nejvyšší správní soud uvedl (odstavce 17, podtrhl krajský soud): *Z obsahu podané kasační stížnosti je možno dovodit, že stěžovatelka připouští toliko takový výklad § 145 odst. 2 daňového řádu, dle kterého existují pouze následující výkladové možnosti: první z nich spočívá v podání dodatečného daňového přiznání (nikoli však v materiálním smyslu), druhou možnost pak představuje dodatečné doměření daně z moci úřední (tj. podle pomůcek, anebo na základě výsledků provedené daňové kontroly, jejíž zahájení stěžovatelka požadovala). Následování tohoto výkladu, vycházejícího z doslovného gramatického znění zákona, však Nejvyšší správní soud odmítl v již zmiňovaném rozsudku č. j. 6 Afs 323/2018-38. V něm dospěl k závěru, že výsledkem postupu podle § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu může být doměření daně i bez předchozí daňové kontroly, a sice nikoli pouze na základě pomůcek, ale též na základě dokazování (prováděného mimo kontrolní postup), které (je-li možné daň dokazováním stanovit) má před pomůckami přednost. Závěr, že správce daně může v rámci zahájeného doměřovacího řízení stanovit daň dokazováním nejen v rámci daňové kontroly, ale také mimo ni, pak Nejvyšší správní soud potvrdil např. v rozsudku ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018-33, v němž současně doplnil, že se tento závěr uplatní nejen v řízení odvolacím, ale také v řízení prvostupňovém. Dovodila-li judikatura Nejvyššího správního soudu, že daňový řád v § 145 odst. 2 povinnost zahájit daňovou kontrolu nestanoví, nelze stěžovatelčin požadavek na zahájení daňové kontroly (dovozovaný z jí tvrzeného legitimního očekávání) považovat za důvodný.*
74. Velmi obdobná situace nastala v nyní souzené věci, kdy daňové orgány shledaly zjištění vyplývající z trestního rozsudku a zjištění, která vyplývala z daňových kontrol již ukončených, za dostatečná pro rozhodnutí. Žalobkyně neuvedla nic, z čeho by vyplýval opak a nic takového neshledal ani krajský soud. Krajský soud proto i nyní uzavírá, že nezahájení a nevedení daňové kontroly v nyní posuzované věci nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, protože žalobkyně měla dostatečný prostor svá práva hájit a svou argumentaci uplatnit, což také činila.
75. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že i kdyby došlo k pochybení ohledně formulaci výzev, pak by toto procesní pochybení mohlo mít na zákonnost napadeného rozhodnutí vliv pouze tehdy, pokud by tím byla žalobkyně zkrácena na svých právech. Nic takového žalobkyně netvrdila, krom povšechného tvrzení, že z výzev nemohla vědět, proč by jí měla být daň doměřena, a dále ohledně formálnosti řízení, když má za to, že daňové orgány měly mít argumentačně „jasno“ již před skončením daňové řízení. Nicméně ani tato „akademická“ nevedla k tomu, že by žalobkyně svá tvrzení a argumenty uplatnit nemohla nebo že by se jimi daňové orgány nezabývaly. Žalobkyně tedy netvrdila nic konkrétního o tom, jak vytýkané pochybení ovlivnilo zákonnost napadeného rozhodnutí. Z daňového spisu vyplývá, že žalobkyni byl dán dostatečný prostor, aby v daňovém řízení, včetně odvolacího řízení, všechna svá práva hájila, žádné její vyjádření nebylo opomenuto jenom z důvodu formulace výzvy a nezahájení daňové kontroly. Žalobní námitka tedy není důvodná.

Závěr a náhrada nákladů řízení

76. Vzhledem k nedůvodnosti žalobních námitek krajský soud žalobu v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).
77. 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.).

Poučení:

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

Ostrava 18. prosince 2025

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu