



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdu a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **JMB-STEEL s.r.o.**, se sídlem Zámecké nám. 42, Frýdek-Místek, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 3. 2025, č. j. 25 Af 2/2024-80,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým tento soud zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2023, č. j. 39210/23/5300-21444-711869; tímto rozhodnutím žalovaný z rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj – dodatečných platebních výměrů ze dne 14. 6. 2023, č. j. 2785547/23/3207-51522-801133, č. j. 2785433/23/3207-51522-801133, č. j. 2785481/23/3207-51522-801133 a č. j. 2785500/23/3207-51522-801133 a ze dne 18. 5. 2023, č. j. 2568208/23/3207-51522-801133, č. j. 2568348/23/3207-51522-801133, č. j. 2568471/23/3207-51522-801133, č. j. 2568622/23/3207-51522-801133, č. j. 2568804/23/3207-51522-801133, č. j. 2569013/23/3207-51522-801133, č. j. 2569151/23/3207-51522-801133, č. j. 2569273/23/3207-51522-801133, č. j. 2569417/23/3207-51522-801133, č. j. 2569559/23/3207-51522-801133, č. j. 2569634/23/3207-51522-801133, č. j. 2574546/23/3207-51522-801133, č. j. 2574643/23/3207-51522-801133, č. j. 2574982/23/3207-51522-801133, č. j. 2575234/23/3207-51522-801133, č. j.

2575631/23/3207-51522-801133 a č. j. 2578147/23/3207-51522-801133, napadených odvoláním, vypustil povinnost uhradit penále z doměřené daně, neboť by vzhledem k předchozímu trestnímu odsouzení stěžovatelky odporovalo zásadě *ne bis in idem*. Ve zbytku zůstaly výroky dodatečných platebních výměrů, jimiž správce daně stěžovatelce za jednotlivá zdaňovací období ledna 2011 až září 2012 doměřil daň z přidané hodnoty vždy 76 000 Kč, tedy v celkové částce 1 596 000 Kč, beze změny.

[2] Stěžovatelka se ve své podnikatelské činnosti zaměřuje na velkoobchod s nerezovou ocelí. Jejími jednateli a společníky byli v daných zdaňovacích obdobích Ing. M. J. a B. J.. Správce daně na tuto věc aplikoval § 148 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), a to v důsledku pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, kterého se dopustil jednatel stěžovatelky. Správce daně vycházel rovněž ze zjištění, která učinil v rámci daňové kontroly provedené u stěžovatelky k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců října 2012 až prosince 2013. Správce daně proto dne 22. 9. 2022 vyzval stěžovatelku k podání dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna 2011 až září 2012. Dodatečná daňová přiznání stěžovatelka nepodala, takže u ní byla dle § 145 odst. 4 daňového řádu zahájena doměřovací řízení za jednotlivá zdaňovací období. V těchto řízeních správce daně vycházel z toho, že bylo jednoznačně prokázáno, že záměrem jednání stěžovatelky nebylo zajištění reklamy za účelem vylepšení jejího postavení na trhu (tj. na trhu zaměřujícím se na nerezovou ocel), ale vyvedení peněžních prostředků mimo společnost, aby mohly být vráceny jednateli a bylo dosaženo daňové výhody v podobě krácení daně z přidané hodnoty. Správce daně dospěl k závěru, že v posuzovaném obchodním řetězci došlo k narušení neutrality DPH v důsledku podvodného jednání a že přijaté reklamní a marketingové služby byly s tímto podvodem spojeny. Ačkoli správce daně nezpochybnil faktické uskutečnění deklarovaných plnění, identifikoval objektivní okolnosti, z nichž dovodil, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že tato plnění jsou zasažena podvodem na DPH. Jelikož nepřijala veškerá opatření, která po ní bylo možné rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu zabránila, odepřel jí správce daně nárok na odpočet DPH z přijatých reklamních a marketingových služeb, konkrétně podle něj stěžovatelka za zdaňovací období ledna 2011 až září 2012 neoprávněně uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 76 000 Kč za každé zdaňovací období, souhrnně tedy ve výši 1 596 000 Kč.

[3] V posuzované věci došlo v souladu s § 148 odst. 6 daňového řádu k započetí běhu nové dvouleté lhůty pro stanovení daně právě v důsledku rozsudků soudů v trestním řízení. Vrchní soud v Olomouci totiž v rozsudku ze dne 24. 11. 2021, č. j. 3 To 22/2021-7325, který nabyl právní moci téhož dne, částečně zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 12. 2020, č. j. 49 T 3/2019-7182, pouze ve výroku o trestu uloženém jednatelem stěžovatelky a v tomto rozsahu znovu rozhodl. Výrok o vině jednatele zůstal nedotčen a odvolání stěžovatelky bylo zamítnuto. Jednatel stěžovatelky tak byl pravomocně odsouzen za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, stejně jako stěžovatelka samotná, avšak té se trestní rozsudky týkaly až za jednání, kterého se dopouštěla od ledna roku 2012.

[4] Podle rozsudků soudů v trestním řízení jednatel stěžovatelky úmyslně zkrátil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2008 až 2013 a daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období od ledna 2008 do prosince 2013. Ve vztahu k nyní posuzované

pokračování

DPH spočívalo postihované jednání v neoprávněném uplatňování nároků na odpočet daně z reklamních plnění přijatých od tehdejší společnosti PROPAG-STORM a.s. (vymazána z obchodního rejstříku dne 24. 6. 2024 – pozn. NSS), a to ve výši 76 000 Kč za každé nyní posuzované zdaňovací období. Z rozsudků soudů v trestním řízení vyplynulo, že stěžovatelka získávala část prostředků, které vynaložila na reklamu, zpět. Zároveň tyto soudy dospěly k závěru, že smyslem obchodní transakce nebyla propagace stěžovatelky, ale právě vygenerování této „vratky“ a s ní spojené krácení daní. Daná reklama sice proběhla, ale náklady na její uskutečnění podle trestních rozsudků sloužily pouze k zastření trestné činnosti, případná propagace stěžovatelky proto byla pouhým vedlejším efektem této trestné činnosti. Do reklamních služeb bylo mimo PROPAG-STORM a.s. zapojeno více společností, vnitřní články řetězce však pouze vystavovaly faktury za převod reklamních práv, aniž by se na reklamním plnění podílely. Mezi tzv. středovými společnostmi a PROPAG-STORM a.s. docházelo k umělému navýšení ceny, a tedy ke generování tzv. vratek ve výši přibližně 80 %, které byly následně vypláceny i stěžovateli. Daňové orgány proto dospěly k závěru, že smyslem obchodní transakce nebyla propagace stěžovatelky, ale právě neoprávněné uplatňování nároků na odpočet DPH.

[5] Stěžovatelka se žalobou domáhala zrušení zmiňovaného rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2023, č. j. 39210/23/5300-21444-711869, ve věci doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od ledna 2011 do září 2012. Namítala, že žalovaný doměření daně zjednodušeně a nepřezkoumatelně odůvodnil odkazem na pravomocné trestní odsouzení, ačkoli trestní řízení nemůže nahrazovat řízení daňové. Podle stěžovatelky nebyla prokázána existence podvodu na DPH ani její vědomá účast na něm. Poukazovala zejména na rozpor mezi tvrzeným několikanásobným navýšením ceny reklamního plnění v obchodním řetězci a referenčními cenami zjištěnými v souvisejících řízeních k dani z příjmů právnických osob. Ze znaleckého posudku, který si nechala zpracovat, podle ní naopak vyplývalo, že cena reklamního plnění nevybočovala z rozmezí tržních cen. Stěžovatelka rovněž odmítala paušalizující závěr, že do systému vratek byli zapojeni všichni odběratelé společnosti PROPAG-STORM a.s., a namítala, že z účasti jiných subjektů nelze dovozovat, že vratky přijímala také ona. Dále tvrdila, že za jednotlivá zdaňovací období roku 2011 již nebylo možné daň stanovit, protože sama v té době nebyla trestně odpovědná a nebyla za tato období odsouzena; § 148 odst. 6 daňového řádu bylo podle ní možné použít pouze vůči odsouzenému daňovému subjektu a ve vztahu k obdobím, za něž byl odsouzen. Stěžovatelka dále zpochybňovala závěr o své vědomé účasti na podvodu s poukazem na způsob stanovení ceny reklamy, rentabilitu a skutečný účinek reklamního plnění, zkušenosti svého jednatele se sportovním prostředím a výpovědi osob týkající se předávání vratek. Tvrdila také, že přijala kontrolní opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu. Namítala vadnost a nedostatečnou vypovídací hodnotu znaleckého posudku společnosti A-Consult plus, spol. s r.o., včetně nedostatečné odbornosti osob, které se na jeho zpracování podílely. Podle stěžovatelky nebyla prokázána ani chybějící daň. Konečně stěžovatelka požadovala, aby jí byla uznána alespoň část odpočtu DPH odpovídající dani z částky, za kterou reklamní plnění pořídily subjekty na počátku obchodního řetězce.

[6] Krajský soud žalobu považoval za nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), shora uvedeným rozsudkem ze dne 12. 3. 2025, č. j. 25 Af 2/2024-80, zamítl.

[7] K otázce prekluze práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2011 krajský soud uvedl, že použití § 148 odst. 6 daňového řádu nebrání skutečnost, že byl za jednání vztahující se k těmto obdobím odsouzen jednatel stěžovatelky, nikoli stěžovatelka samotná. Uvedené ustanovení neváže možnost stanovit daň na trestní odsouzení totožného subjektu, kterému je daň stanovována, ale na souvislost stanovené daňové povinnosti s jednáním, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. Jednatel jednal jménem stěžovatelky a v rámci její činnosti, přičemž trestný čin se týkal právě jejích daňových povinností. Krajský soud podpůrně poukázal rovněž na důvodovou zprávu k právní úpravě vztahu daňového a trestního řízení a na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž § 148 odst. 6 daňového řádu nedopadá pouze na případy, kdy pachatelem daňového trestného činu byl přímo daňový subjekt. Skutečnost, že stěžovatelka nebyla za jednání z roku 2011 sama odsouzena, souvisela pouze s tím, že zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále jen „zákon o trestní odpovědnosti právnických osob“), nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2012. Absence její trestní odpovědnosti za dřívější jednání proto doměření daně nebránila.

[8] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž žalovaný založil doměření daně nepřipustně pouze na výsledku trestního řízení. Soud připomněl, že podle § 99 odst. 1 a 2 daňového řádu je správce daně vázán pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu veřejné moci a nemůže si sám učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá. Obdobně je podle § 52 odst. 2 s. ř. s. rozhodnutím soudu v trestním řízení vázán správní soud. Ve skutkové větě pravomocného trestního rozsudku bylo výslovně uvedeno, že jednatel stěžovatelky, a od roku 2012 také stěžovatelka, mj. za jednotlivá zdaňovací období od ledna 2011 do září 2012 zkrátily DPH neoprávněným uplatněním odpočtu ve výši 76 000 Kč za každý měsíc. Trestní rozsudek se tak týkal stejných transakcí, stejných zdaňovacích období i daňových povinností stěžovatelky. Daňové orgány ani správní soud proto nemohly dospět k závěru, který by pravomocnému výroku trestního soudu odporoval. K doměření daně navíc nedošlo pouze na základě trestních rozsudků; prvostupňový správce daně věc posoudil také na základě výsledků daňových kontrol k DPH za jiná zdaňovací období, resp. k dani z příjmů právnických osob a dalších podkladů. Žalovaný pouze uzavřel, že vzhledem k závazným závěrům trestních soudů nebylo nutné provádět další dokazování k otázkám, které již byly pravomocně vyřešeny. Krajský soud současně odlišil stěžovatelkou citovanou judikaturu týkající se situace, kdy daňové orgány vycházely z pouhého usnesení o zahájení trestního stíhání, které nemá s pravomocným odsuzujícím rozsudkem srovnatelnou závaznost ani důkazní sílu.

[9] K námitkám týkajícím se ceny reklamního plnění krajský soud uvedl, že stěžovatelka nesprávně ztotožňuje několikanásobné navýšení ceny uvnitř obchodního řetězce s několikanásobným překročením ceny obvyklé. Daňové orgány poukazovaly na postupné navyšování fakturované ceny mezi jednotlivými články řetězce, nikoli na to, že by cena účtovaná stěžovatelce desetinásobně převyšovala zjištěnou referenční cenu (resp. cenu obvyklou). Pro odepření nároku na odpočet z důvodu vědomé účasti na podvodu na DPH navíc nebyla sama obvyklost ceny rozhodující, byť výrazné cenové odchylky mohou obecně představovat jednu z objektivních okolností svědčících o podvodu. Ani případné zjištění, že konečná cena odpovídala ceně obvyklé, by proto nevylučovalo existenci podvodu na DPH. Z téhož důvodu nebylo nutné provádět důkaz znaleckým posudkem předloženým stěžovatelkou. Krajský soud odmítl také tvrzení, že účast stěžovatelky v systému vratek byla dovozována pouze z jednání jiných odběratelů společnosti PROPAG-STORM a.s. Její

pokračování

vědomá účast vyplynula přímo z pravomocného trestního rozsudku vztahujícího se ke stejným transakcím a obdobím. Otázka, zda se systému vratek účastnili také všichni ostatní odběratelé, proto nebyla pro posouzení věci významná.

[10] Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám, jimiž stěžovatelka zpochybňovala prokázání své vědomé účasti na podvodu. Pravomocným odsuzujícím rozsudkem bylo podle něj závazně rozhodnuto nejen o existenci protiprávního jednání, ale také o úmyslném jednání stěžovatelky, respektive jejího jednatele. Za této situace se stěžovatelka nemohla dovolávat dobré víry ani preventivních kontrolních opatření, neboť posuzování jejich dostatečnosti je významné tehdy, pokud daňový subjekt o podvodu nevěděl, avšak vědět mohl a měl, nikoli tehdy, účastnil-li se jej vědomě. Námitky proti znaleckému posudku společnosti A-Consult plus, spol. s r.o. nemohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, protože žalovaný na tomto posudku své rozhodnutí nezaložil a určení obvyklé ceny nebylo pro odepření odpočtu rozhodující. Ani skutečnost, že jednotlivé osoby podílející se na zpracování posudku nebyly samy zapsanými znalci, nezpochybňovala podle krajského soudu jeho použitelnost, neboť zpracovatelem byl znalecký ústav, který odpovídal za odbornost své činnosti a osob, jejichž prostřednictvím ji vykonával. Krajský soud odmítl rovněž námitku neprokázání chybějící daně. Daňové orgány neidentifikovaly narušení neutrality DPH pouze u společnosti PROPAG-STORM a.s., ale také u středových článků v řetězci, u nichž docházelo k navyšování cen reklamních služeb a k neodvedení odpovídající DPH. Na existenci chybějící daně u těchto subjektů poukazovala rovněž skutková věta výroku trestního rozsudku. Stěžovatelkou citovaný rozsudek krajského soudu byl nadto zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2021, č. j. 3 Afs 328/2019-70 (všechna zde uváděná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Konečně krajský soud nepřisvědčil ani požadavku na přiznání části odpočtu DPH. Bylo-li prokázáno, že se stěžovatelka vědomě účastnila plnění zasaženého podvodem na DPH, bylo nutné nárok na odpočet odepřít v plném rozsahu; částečné uznání odpočtu odpovídajícího ceně reklamního plnění na počátku řetězce nebylo možné.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání

[11] Rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka v celém rozsahu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Namítala, že krajský soud nezákonně aproboval postup daňových orgánů, které překročily oprávnění vyplývající z § 148 odst. 6 daňového řádu. Toto ustanovení podle stěžovatelky pouze prolamuje desetiletou lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu a umožňuje vést nalézací řízení i po jejím uplynutí. Nezakládá však oprávnění správce daně doměřit daň bez posouzení jejího hmotněprávního a skutkového základu ani jej nezavazuje povinnosti zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu. Podle stěžovatelky ani § 148 odst. 6, ani jiné ustanovení daňového řádu nestanoví, že pravomocné rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu samo o sobě postačuje k doměření daně. Z § 99 odst. 2 daňového řádu podle ní plyne pouze to, že si správce daně nemůže učinit vlastní úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá; toto ustanovení mu však nedává neomezenou pravomoc stanovit daň bez vlastního dokazování. Krajský soud podle stěžovatelky degradoval daňovou kontrolu na formální proces, v němž již daňový subjekt po trestním odsouzení nemá možnost účinně polemizovat se zjištěními správce daně, předkládat vlastní tvrzení ani navrhnout důkazy. Pokud by zákonodárce

zamýšlel, aby řízení podle § 148 odst. 6 daňového řádu spočívalo pouze v převzetí výsledků trestního řízení, musel by takový zvláštní postup výslovně upravit a vyloučit použití obecných pravidel dokazování. Daňový řád však žádný takový zvláštní druh řízení nezná. Trestní rozsudek proto podle stěžovatelky nelze považovat za automatický podklad pro doměření daně; jde o důkaz, který musí správce daně kriticky vyhodnotit spolu s ostatními podklady a vypořádat se také s argumentací daňového subjektu.

[12] Stěžovatelka dále nesouhlasila se závěrem krajského soudu o její vědomé účasti na podvodu na DPH. Uvedla, že jedním z východisek trestního odsouzení bylo několikanásobné navyšování cen reklamních služeb uvnitř obchodního řetězce a vědomost jejího jednatele, že mu bude vrácena podstatná část zaplacené ceny. Stěžovatelka nepochybovala, že uvnitř řetězce společnosti PROPAG-STORM a.s. docházelo k navyšování fakturované ceny. Namítala však, že toto navýšení nemohla jako konečný odběratel rozpoznat. K prokázání svého tvrzení předložila znalecký posudek a poukazovala také na zjištění samotného žalovaného učiněná v řízení týkajícím se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013. Ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 18. 4. 2023, č. j. 13919/23/5200-11433-706599, které žalovaný vydal právě v uvedeném řízení, podle ní vyplynulo, že ačkoli byly ceny reklamního plnění nadhodnoceny, rozdíl mezi cenou účtovanou stěžovatelce a zjištěnými referenčními cenami nebyl natolik zásadní, aby jej mohla rozpoznat. Krajský soud podle stěžovatelky nesprávně zaměnil otázku postupného navyšování ceny mezi jednotlivými články řetězce s otázkou, zda konečná cena reklamních služeb natolik vybočovala z referenčních cen, že měla u stěžovatelky vyvolat pochybnosti o zákonnosti obchodního vztahu. Jestliže ani žalovaný nepovažoval rozdíl oproti referenčním cenám za natolik významný, aby při doměření daně z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období setrval na původně stanovené výši daně, nemohla podle stěžovatelky tato okolnost prokazovat její vědomost o podvodu na DPH. Stěžovatelka proto neměla důvod pochybovat o zákonnosti obchodování se společností PROPAG-STORM a.s. ani nemohla na základě ceny rozpoznat okolnosti svědčící o daňovém podvodu. Krajský soud se podle ní s podstatou této argumentace nevypořádal a nesprávně převzal závěry trestního řízení, aniž zohlednil odlišná skutková zjištění učiněná samotným žalovaným v jiném daňovém řízení.

[13] Druhý okruh kasačních námitek se týkal prekluze práva stanovit DPH za zdaňovací období roku 2011. Stěžovatelka namítala, že krajský soud nepřipustně vycházel z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým byl s účinností od 1. 1. 2015 do § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu doplněn důvod stavení lhůty spočívající v trestním stíhání pro daňový trestný čin související s danou daní. Jestliže byla tato úprava do daňového řádu výslovně doplněna až později, dovozovala stěžovatelka, že podle předchozí právní úpravy nemohlo mít trestní stíhání jednatele bez dalšího účinky v daňové sféře právnické osoby, která sama odsouzena nebyla. Za nesprávný stěžovatelka považovala výklad § 148 odst. 6 daňového řádu, podle něhož bylo možné prolomit lhůtu pro stanovení daně stěžovatelce za zdaňovací období roku 2011 pouze na základě trestního odsouzení jejího jednatele. Stěžovatelka zdůraznila, že před 1. 1. 2012 sama jako právnická osoba nemohla být trestně odpovědná a její vlastní odsouzení se týkalo jiných zdaňovacích období. Použitím § 148 odst. 6 daňového řádu na období roku 2011 proto podle ní krajský soud připustil nepřipustnou retroaktivitu a porušil zásadu legitimního očekávání. Na podporu této argumentace stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2021, č. j. 8 Afs 292/2020-23, podle něhož lze § 148 odst. 6 daňového řádu použít pouze na daňové povinnosti vzniklé

pokračování

po 1. 1. 2011 a daňovému subjektu nelze zpětně přičítat právní následky, které v době rozhodného jednání nemohl podle tehdejší právní úpravy očekávat. Krajský soud tak podle stěžovatelky nesprávně posoudil jak dopad pravomocných trestních rozsudků do daňového řízení, tak časovou působnost § 148 odst. 6 daňového řádu. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek v celém rozsahu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že bezvýhradně souhlasí s podrobným právním posouzením věci krajským soudem a setrvává na závěrech obsažených v jeho rozhodnutí o odvoláních i ve vyjádření k žalobě. Podle žalovaného je kasační stížnost přes svůj rozsah odůvodněna velmi povšechně, na řadě míst nepropojuje kasační argumentaci s konkrétními závěry krajského soudu a působí nesourodě a chaoticky. Stěžovatelka podle něj zpravidla pouze cituje dílčí části napadeného rozsudku, někdy vytržené z jejich kontextu, a vkládá mezi ně obecně formulované námitky. Námitka založená na § 99 odst. 2 daňového řádu je navíc podle žalovaného nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ačkoli tak učinit mohla. V žalobě se soustředila zejména na systém vratek, hodnocení znaleckých posudků a požadavek na přiznání alespoň části odpočtu DPH. O § 99 odst. 2 daňového řádu se v ní nezmínila, přestože žalovaný tímto ustanovením argumentoval již v rozhodnutí o odvoláních. Podle žalovaného proto nejde ani o přípustnou reakci na odůvodnění napadeného rozsudku. Bez ohledu na nepřipustnost však žalovaný považoval tuto námitku také za nedůvodnou.

[15] Žalovaný zdůraznil, že protiprávní, respektive podvodné uplatnění nároků na odpočet DPH z reklamních služeb přijatých od společnosti PROPAG-STORM a.s. bylo potvrzeno nejen dřívějším daňovým a soudním řízením týkajícím se skutkově totožných plnění za jiná zdaňovací období, ale především pravomocnými trestními rozsudky. Rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 24. 11. 2021, č. j. 3 To 22/2021-7325, byl rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 12. 2020, č. j. 49 T 3/2019-7182, částečně zrušen pouze ve výroku o trestu uloženém jednatelem stěžovatelky a v tomto rozsahu bylo o trestu nově rozhodnuto. Výrok o vině jednatele zůstal nezměněn a odvolání ostatních obviněných, včetně stěžovatelky, byla zamítnuta. Jednatel stěžovatelky a za období od roku 2012 také stěžovatelka tak byli pravomocně odsouzeni za zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku. Trestné jednání spočívalo podle žalovaného stručně v tom, že jednatel jménem stěžovatelky pořizoval cenově nadhodnocené reklamní služby s vědomím, že mu společnost PROPAG-STORM a.s. podstatnou část zaplacené ceny vrátí. Trestní rozsudky se přitom týkaly také plnění a zdaňovacích období posuzovaných v nynější věci. Správci daně, žalovanému ani správním soudům nepřísluší pravomocné závěry trestních soudů revidovat pouze proto, že s nimi stěžovatelka nesouhlasí. Správce daně byl naopak povinen z pravomocných trestních rozsudků vycházet. Ve všech dotčených řízeních byl podle žalovaného posuzován tentýž daňový podvod a stejné skutečnosti, které je třeba právně kvalifikovat shodně.

[16] Podle žalovaného byl právní mocí rozsudku Vrchního soudu v Olomouci aktivován § 148 odst. 6 daňového řádu, a došlo tak k prolomení desetileté lhůty podle § 148 odst. 5 téhož zákona. Nová lhůta pro stanovení DPH za dotčená zdaňovací období uplynula dne 31. 12. 2023. Rozhodnutí o odvoláních bylo vydáno dne 22. 11. 2023 a stěžovatelce doručeno dne 27. 11. 2023, tedy před uplynutím této lhůty. Žalovaný odmítl tvrzení, že krajský soud nebo daňové orgány degradovaly daňové řízení na pouhý formální proces, v němž by

stěžovatelka neměla žádná práva. Stěžovatelce zůstalo zachováno právo polemizovat se zjištěními správce daně, vyjadřovat se k nim, předkládat vlastní tvrzení a navrhopvat důkazy. To však nemění nic na tom, že v trestním řízení bylo prokázáno úmyslné jednání jejího jednatele, jenž jejím jménem neoprávněně uplatnil nároky na odpočet DPH. Pravomocné trestní rozsudky musejí daňové orgány podle § 99 odst. 1 daňového řádu a správní soudy podle § 52 odst. 2 s. ř. s. respektovat a nemohou jejich závěry přehodnocovat. Žalovaný v této souvislosti poukázal rovněž na zásadu *ex iniuria ius non oritur*, tedy z bezpráví nemůže povstat právo. Osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, se podle žalovaného nemůže dovolávat zásad daňové neutrality, právní jistoty ani ochrany legitimního očekávání.

[17] Žalovaný dále odkázal na judikaturu, podle níž nelze v daňovém řízení tvrdit, že skutkový stav byl jiný, pokud byla příslušná otázka pravomocně vyřešena v trestním řízení splňujícím nejpřísnější ústavní požadavky na ochranu práv dotčené osoby. V nynější věci bylo pravomocně rozhodnuto, že nároky stěžovatelky na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti PROPAG-STORM a.s. byly neoprávněné a jejich uplatnění prostřednictvím jednatele naplnilo znaky daňového trestného činu. Samotné trestní rozsudky proto podle žalovaného představovaly dostatečné důkazní podklady pro stanovení DPH. V daňovém řízení nebylo možné na základě jiného hodnocení důkazů dospět k závěru odporujícímu pravomocnému výroku o vině ani stěžovatelce přiznat odpočet, jehož uplatnění bylo součástí trestné činnosti. Otázku, zda byla cena reklamy nadhodnocena, žalovaný považoval za zcela irelevantní a míjející se s důvody rozhodnutí o odvoláních. Rozhodující bylo, že vědomá a úmyslná účast stěžovatelky na podvodném uplatňování odpočtů vyplynula z pravomocných trestních rozsudků. Námitky zpochybňující vázanost těmito rozsudky proto žalovaný označil za nedůvodné.

[18] K námitce, že DPH za zdaňovací období roku 2011 nebylo možné doměřit, protože v trestním řízení nebyla za toto období odsouzena stěžovatelka, nýbrž pouze její jednatel, žalovaný uvedl, že úkony jednatele učiněné jménem právnické osoby nelze v daňovém řízení oddělovat od právnické osoby jako daňového subjektu. Před nabytím účinnosti zákona o trestní odpovědnosti právnických osob, tedy před 1. 1. 2012, nemohla být za daňový trestný čin postižena právnická osoba, ale pouze její statutární orgán, který se na trestné činnosti podílel a jednal jejím jménem. Tato skutečnost ovšem nebrání stanovení daňové povinnosti samotné právnické osobě. Žalovaný rovněž odmítl výhradu proti odkazu krajského soudu na důvodovou zprávu k návrhu zákona č. 267/2014 Sb. Krajský soud totiž svůj závěr nezaložil jen na této důvodové zprávě, ale také na judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle níž z § 148 odst. 6 daňového řádu neplyne, že by pachatelem daňového trestného činu musel být právě daňový subjekt, jemuž je daň stanovena. Podstatná je souvislost daňového trestného činu se stanovenou daňovou povinností.

[19] Žalovaný dále uvedl, že odkaz stěžovatelky na judikaturu týkající se zákazu retroaktivního použití § 148 odst. 6 daňového řádu není přílehlavý. Žalovaný nezpochybňoval, že toto ustanovení lze použít pouze na daňové povinnosti vzniklé nejdříve dne 1. 1. 2011; právě o takové povinnosti však v projednávané věci šlo. Závěr, že vědomost jednatele o podvodném jednání je za daných okolností současně vědomostí právnické osoby, podle žalovaného podporovala i další judikatura. Nebylo proto rozhodné, že stěžovatelka nemohla být za jednání před 1. 1. 2012 sama trestně stíhána, jestliže v trestním řízení vystupoval její jednatel, jehož prostřednictvím právnická osoba jedná a realizuje také své

pokračování

právo být slyšena. Užitím § 148 odst. 6 daňového řádu tak podle žalovaného nedošlo ani k nepřipustné retroaktivitě, ani k porušení legitimního očekávání stěžovatelky. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[20] Stěžovatelka v replice odmítla tvrzení žalovaného, že argumentaci založenou na § 99 odst. 2 daňového řádu uplatnila poprvé až v kasační stížnosti. Uvedla, že již v odvolání ze dne 25. 7. 2023 namítala, že § 148 odst. 6 daňového řádu představuje pouze právní základ pro prolomení prekluzivní lhůty, nikoli „bianko šek“ umožňující doměřit daň bez dalšího posouzení skutkového stavu. Stejnou argumentaci uplatnila také v žalobě, v níž výslovně nesouhlasila se závěrem žalovaného, že trestní rozsudky samy o sobě postačují k doměření daně, a vytýkala daňovým orgánům, že neprovedly odpovídající dokazování a nekriticky převzaly závěry trestních soudů, popřípadě výsledky daňových kontrol vztahujících se k jiným zdaňovacím obdobím. Stěžovatelka proto považovala svou kasační argumentaci za pokračování námitek řádně uplatněných již v předcházejícím řízení, nikoli za nový a podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustný důvod.

[21] Stěžovatelka vysvětlila, že z § 99 odst. 2 daňového řádu lze dovodit pouze zákaz, aby si správce daně sám učinil úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá. Toto ustanovení však správci daně nezakládá neomezenou pravomoc bez dalšího doměřit daň bez vlastního dokazování a bez vypořádání dalších skutkových zjištění. Ani pravomocné trestní odsouzení statutárního orgánu daňového subjektu samo o sobě neznamená, že lze bez dalšího doměřit daň právnické osobě, za niž tento statutární orgán jednal. Po pravomocném odsouzení musí správce daně samostatně posoudit a řádně odůvodnit zejména to, zda skutečně došlo ke ztrátě daně a zda jsou splněny podmínky pro její stanovení konkrétnímu daňovému subjektu. Stěžovatelka setrvala na názoru, že trestní rozsudek nemůže bez ohledu na ostatní důkazy a skutečnosti představovat jediný podklad pro doměření daně. Poukazovala přitom na to, že žalovaný v rozhodnutí o odvoláních naopak výslovně považoval pravomocný trestní rozsudek za dostatečný důkaz pro stanovení daně a dovozoval, že se od jeho závěrů nemůže odchýlit.

[22] K tvrzení žalovaného, že ve všech souvisejících trestních, daňových a soudních řízeních byly posuzovány stále totožné informace o témže daňovém podvodu, stěžovatelka namítla vnitřní rozpornost jeho postupu. Žalovaný totiž v návaznosti na zrušující rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 47/2019-67, sám zjišťoval referenční cenu reklamních služeb poskytovaných společnostmi PROPAG-STORM a.s. Výsledky tohoto šetření zachycené ve zmiňovaném seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 18. 4. 2023, č. j. 13919/23/5200-11433-706599, vydaném žalovaným v řízení týkajícím se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013, podle stěžovatelky nepotvrdily tvrzené několikanásobné navýšení cen reklamy a vedly žalovaného k předběžnému závěru, že původně doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013 bude snížena. Tato skutková zjištění přitom žalovaný učinil již v době, kdy znal výsledky trestního řízení. Jestliže tedy podle žalovaného šlo ve všech řízeních o totožné informace a stěžovatelce bylo vytýkáno, že po celou dobu obchodního vztahu pořizovala cenově nadhodnocené reklamní plnění, měla být jeho vlastní zjištění způsobilá ovlivnit posouzení všech dotčených daní a zdaňovacích období ve prospěch stěžovatelky. Žalovaný však své původní závěry následně bez dostatečného vysvětlení opustil a při doměření DPH zjištěné referenční ceny nezohlednil. Stěžovatelka v tom spatřovala svévolný postup vedoucí k nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí a vyslovila domněnku,

že žalovaný od svých zjištění ustoupil proto, že by pro něj jejich zohlednění bylo méně fiskálně výhodné.

[23] K použití § 148 odst. 6 daňového řádu na DPH za zdaňovací období roku 2011 stěžovatelka poukázala na zákon č. 218/2025 Sb., účinný od 1. 7. 2025, kterým byla do uvedeného ustanovení doplněna věta, podle níž lze daň stanovit také tehdy, dopustila-li se trestného jednání osoba odlišná od daňového subjektu a má-li toto jednání přímý dopad na jeho daň. Podle důvodové zprávy měla tato změna výslovně potvrdit výklad, že totožnost daňového subjektu s pachatelem daňového trestného činu nebyla vyžadována již podle předchozí právní úpravy. Stěžovatelka však s takovým výkladem nesouhlasila. Podle jejího názoru jej nebylo možné z původního znění § 148 odst. 6 daňového řádu dovodit. Samotná potřeba doplnit výslovné pravidlo navíc podle ní nasvědčuje tomu, že dosavadní právní úprava nebyla jednoznačná a její výklad nebyl jednotný. Za zdaňovací období roku 2011, kdy stěžovatelka jako právnická osoba nebyla trestně odpovědná a odsouzen byl pouze její jednatel, proto nebylo možné původní § 148 odst. 6 daňového řádu použít způsobem zastávaným žalovaným.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[25] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III.a) Zdaňovací období ledna až prosince 2011

[26] První okruh kasačních námitek se týká dopadu pravomocných trestních rozsudků do daňového řízení, rozsahu dokazování provedeného daňovými orgány a významu ceny reklamního plnění pro závěr o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu na DPH.

[27] Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2011 nelze po nálezů Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2025, sp. zn. I. ÚS 2445/25, přijmout závěr krajského soudu a žalovaného, že daňové orgány byly vůči stěžovateli bez dalšího vázány skutkovými závěry trestního rozsudku vydaného mj. k tomuto období ve vztahu k jejímu jednatele. Ústavní soud vyložil § 52 odst. 2 s. ř. s. dle svého hodnocení ústavně konformně tak, že vázanost trestním rozsudkem se v jiném řízení prosadí jen vůči osobě, která v trestním řízení vystupovala ve vztahu k danému trestnímu obvinění a měla v tomto řízení možnost skutkově a právně argumentovat a činit důkazní návrhy. Samotná účast jednatele jako obviněného podle uvedeného nálezů nemůže nahradit procesní postavení právnické osoby. Ústavní soud zdůraznil, že jednatel v trestním řízení hájí primárně vlastní práva a jeho zájmy mohou být se zájmy právnické osoby v kolizi. Stěžovatelka v nyní posuzované věci sice byla v témže trestním řízení obžalovanou právnickou osobou pro jednání od 1. 1. 2012, za období

pokračování

roku 2011 však trestní odpovědnost nést nemohla, neboť v té době trestní odpovědnost právnických sob ještě právní řád neznal.

[28] Z toho ovšem podle Nejvyššího správního soudu neplyne, že by trestní rozsudky a další podklady opatřené v trestním řízení byly v daňovém řízení nepoužitelné. Mohou být hodnoceny jako důkazy, musí však být stěžovatelce zpřístupněny a daňové orgány by je měly spolu s ostatními podklady hodnotit autonomně. Nález ze dne 20. 11. 2025, sp. zn. I. ÚS 2445/25, nezakazuje použití trestního rozsudku jako důkazu. Brání pouze tomu, aby právnická osoba, která ve vztahu k danému obvinění neměla vlastní procesní postavení, byla zbavena možnosti skutkové závěry zpochybňovat pouze kvůli jejich dosud judikaturou dovozované závaznosti.

[29] Nejvyšší správní soud se tedy zabýval tím, zda po odhlédnutí od závěru krajského soudu i daňových orgánů o automatické závaznosti trestních rozsudků, který není plně v souladu s uvedeným pozdějším nálezem Ústavního soudu, může odepření daňového odpočtu též u jednotlivých zdaňovacích období roku 2011 přesto obstát.

[30] Přitom zdejší soud vyšel ze zásady jednotnosti daňového řízení, podle níž prvostupňová rozhodnutí a rozhodnutí odvolacího orgánu tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek. Odvolací orgán může závěry prvního stupně doplnit nebo korigovat, jestliže je však alespoň zčásti potvrdí, zůstává jejich odůvodnění součástí přezkoumávaného rozhodnutí jako celku. Uvedeným nálezem překonaný právní názor žalovaného, resp. krajského soudu o nadbytečnosti dokazování, které v této věci provedl správce daně prvního stupně, proto sám o sobě nevede k závěru o nezákonnosti jejich rozhodnutí, neboť správce daně též ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2011 vlastní dokazování skutečně provedl, jeho výsledky přezkoumatelně vyhodnotil, zachoval stěžovatelce účinnou možnost obrany a tyto důvody unesou výrok o doměření daně. Žalovaný a krajský soud, přestože se odvolávali též na závaznost trestních rozsudků, závěry správce daně ve světle odvolacích, resp. žalobních námitek přezkoumali, takže i jejich rozhodnutí mohou obstát.

[31] Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že správce daně nezůstal u prostého odkazu na trestní rozsudek. V odůvodnění dodatečných platebních výměrů provedl tříkrokové posouzení podvodu na DPH. Nejprve vymezil obchodní řetězec a zkoumal, zda v něm došlo k narušení neutrality DPH za okolností svědčících o podvodném jednání. Poté identifikoval objektivní okolnosti vztahující se přímo ke stěžovateli, z nichž dovodil, že o podvodném charakteru plnění věděla nebo přinejmenším vědět měla a mohla. Nakonec posoudil opatření, která stěžovatelka podle svých tvrzení přijala k zamezení účasti na podvodu.

[32] V prvním kroku správce daně podrobně zmapoval fakturační a produktový tok od původních držitelů reklamních práv, tj. společností E-MOTION, s.r.o. a RC Sport s.r.o. přes tzv. středové společnosti NEDYRE s.r.o., SPORT CAST, s.r.o., DMAX, s.r.o., Levimexo s.r.o., AZ Advert s.r.o., ROUTE 44, s.r.o. a North Screen Production, s.r.o., dále dodavatele stěžovatelky, společnost PROPAG-STORM a.s. až ke stěžovateli jako konečnému příjemci. Správce daně se neomezil na označení těchto společností v trestním rozsudku, nýbrž pracoval s odpověďmi na dožádání, údaji z obchodního rejstříku, evidencemi daňových účtů, informacemi o registraci k DPH a počtu zaměstnanců a se svědeckými výpověďmi jejich formálních statutárních orgánů. Zjistil, že tyto společnosti

zpravidla sídlily na virtuálních adresách, nezveřejňovaly účetní závěrky, neměly zaměstnance, neplnily daňové povinnosti, stávaly se nekontaktními, vykazovaly vysoké daňové nedoplatky a jejich statutární orgány tvořily osoby bez znalosti skutečné činnosti společnosti. Současně správce daně zjistil, že středové články reklamní práva jen přefakturovaly bez přidání ekonomické hodnoty a že mezi původními držiteli práv a společností PROPAG-STORM a.s. docházelo k několikanásobnému navyšování ceny plnění.

[33] Správce daně rovněž konkrétně posoudil existenci chybějící daně. Vycházel z výsledků daňové kontroly u společnosti PROPAG-STORM a.s. a z daňových údajů u středových společností. U společnosti PROPAG-STORM a.s. identifikoval za rozhodná období dodatečně stanovenou, avšak neuhrazenou DPH. U středových společností zjistil nepodávání nebo zkreslené podávání daňových přiznání, neuhrazené daňové povinnosti a následnou nekontaktnost. Na základě umělého vložení ekonomicky nečinných společností, navyšování cen bez přidání hodnoty, hotovostních výběrů a dalších souvisejících okolností dospěl k závěru, že nešlo o pouhé podnikatelské selhání, nýbrž o úmyslně vytvořený podvodný mechanismus.

[34] Při zjišťování těchto skutečností správce daně použil rozsáhlý soubor důkazů. Vedle trestních rozsudků šlo zejména o zprávu o daňové kontrole DPH u stěžovatelky za říjen 2012 až prosinec 2013, zprávu o daňové kontrole DPH a daně z příjmů u společnosti PROPAG-STORM a.s. zprávu o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob u stěžovatelky za zdaňovací období let 2012 a 2013, znalecký posudek, přehledy a párování smluv a fakturačních toků, jednotlivé smlouvy a daňové doklady, odpovědi na dožádání, výpisy z veřejných rejstříků, evidence ČSSZ a osobních daňových účtů a výpovědi dalších osob.

[35] Správce daně rovněž vysvětlil, proč lze skutková zjištění daňové kontroly k DPH za období října 2012 až prosince 2013 použít mj. i pro měsíce roku 2011. Nevyšel jen z časové blízkosti, ale porovnal též smluvní ujednání, dodavatele, pravidelně vystavované daňové doklady, výši měsíčního základu daně, druh reklamních služeb, původní vlastníky reklamních práv i konkrétní středové společnosti. Přehledem faktur za období ledna 2011 až prosince 2013 doložil periodický charakter a obsahovou shodu plnění za všechna tato období. Ke každému zdaňovacímu období dále vztáhl zjištění ke konkrétní smlouvě, daňovému dokladu a konkrétnímu fakturačnímu toku. Nešlo tedy o nepřipustnou domněnku, že by skutkový stav musel být stejný jen proto, že dodavatel byl totožný, nýbrž závěr o tom, že se jedná o skutkové v podstatě shodné věci, je založen na porovnání konkrétních znaků soustavně uskutečňovaných transakcí.

[36] Ve druhém kroku testu správce daně zkoumal objektivní okolnosti vztahující se přímo ke stěžovateli. Za významné považoval způsob navázání spolupráce s tehdy málo známou společností PROPAG-STORM a.s., skutečnost, že stěžovatelka při investici v řádech milionů korun neoslovila jiné poskytovatele a nijak neporovnávala nabídky, způsob sjednání ceny podle předem určeného rozpočtu bez zájmu o změnu nabídnutých akcí, absenci předchozí marketingové analýzy, pochybnou rentabilitu reklamy vzhledem k úzce specializovanému předmětu podnikání stěžovatelky, převahu méně sledovaných sportovních a mládežnických akcí a znalost sportovního prostředí jejím jednatelem. Tyto okolnosti správce daně neposuzoval izolovaně, ale jako vzájemně související soubor indicií.

pokračování

[37] Podstatné byly mj. výpovědi L. O. (jediné členky představenstva PROPAG-STORM a.s.) a H. K. (předsedkyně dozorčí rady PROPAG-STORM a.s.), jejichž přímá znalost fungování společnosti PROPAG-STORM a.s., struktury řetězce, role zúčastněných osob a cenového navyšování podpořila závěr o obecném způsobu fungování řetězce. Výpověď H. K. obsahovala také konkrétní poznatky o obálgách označených „JMB“, o peněžních prostředcích v některých z nich, o jejich přípravě a předávání.

[38] Podstatné je, že v samotném nyní posuzovaném daňovém řízení správce daně pracoval sice již s protokoly o výsledích svědků, ty však byly provedeny, vedle trestního řízení, jehož se nejen jednatel stěžovatelky, ale i sama stěžovatelka jako obviněná účastnila (byť se její obvinění týkalo roku 2012) a mohla v něm tedy vykonávat i ve vztahu k těmto výsledkům veškerá procesní práva, zejména z daňového řízení k DPH za zdaňovací období října 2012 až prosince 2013, v němž byly skutkové okolnosti, jak již bylo konstatováno, v podstatě identické a v němž opět mohli stěžovatelka i její právní zástupce uplatňovat veškerá procesní práva, tedy mj. se účastnit výsledků svědků a klást jim otázky, čehož také v řadě případů využili.

[39] Správce daně učinil zjištění také porovnáním konkrétních smluv, dokladů, fakturačních toků, středových společností, druhu reklamních služeb a stejné pravidelné měsíční fakturace. Také okolnosti týkající se způsobu navázání a dlouhodobého vedení obchodní spolupráce, absence porovnání nabídek a marketingové analýzy, způsobu tvorby ceny a povahy propagovaných akcí měly trvalý charakter a byly vztaženy k soustavnému obchodnímu vztahu zahrnujícímu i rok 2011. Přenositelnost závěrů z jiných daňových řízení proto nespočívá v pouhé časové návaznosti, nýbrž v konkrétně doložené kontinuitě daného obchodního modelu.

[40] K tomu je vhodné podotknout, že žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí daňových orgánů ve věci doměření DPH za zdaňovací období října 2012 až prosince 2013 zamítl Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 49/2019-76, a kasační stížnost stěžovatelky proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 28. 3. 2023, č. j. 10 Afs 120/2020-118. Ústavní stížnost stěžovatelky v uvedené věci Ústavní soud odmítl jako zjevně neopodstatněnou usnesením ze dne 18. 7. 2023, sp. zn. III. ÚS 1441/23. Pokud jde o rozhodnutí daňových orgánů ve věci doměření daně z příjmů právnických osob u stěžovatelky za zdaňovací období let 2012 a 2013, žaloba proti nim byla nakonec zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 3. 2025, č. j. 25 Af 5/2024-78, a kasační stížnost stěžovatelky proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 14. 11. 2025, č. j. 6 Afs 57/2025-42. Ústavní stížnost stěžovatelky v uvedené věci Ústavní soud odmítl jako zjevně neopodstatněnou usnesením ze dne 28. 7. 2026, sp. zn. IV. ÚS 166/26. Týmž usnesením Ústavní soud odmítl rovněž ústavní stížnost stěžovatelky proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2025, č. j. 5 Afs 86/2025-41, jímž byla zamítnuta kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 3. 2025, č. j. 25 Af 4/2024-81. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutím daňových orgánů ve věci doměření daně z příjmů právnických osob u stěžovatelky právě za zdaňovací období roku 2011, přičemž i v této věci daňové orgány i správní soudy vycházely z dosavadního pojetí závaznosti trestních rozsudků. Přesto, jak již bylo zmíněno, Ústavní soud odmítl ústavní stížnost stěžovatelky i v této věci jako zjevně neopodstatněnou, i když rozhodoval až po vydání svého nálezu ze dne 20. 11. 2025, sp. zn. I. ÚS 2445/25.

[41] Ve třetím kroku správce daně posoudil preventivní opatření uváděná stěžovatelkou. Zabýval se kontrolou údajů v obchodním rejstříku, ověřením oprávnění osoby jednající za dodavatele, plátcovstvím DPH i interními předpisy. Vysvětlil, že tato formální ověření nebyla vzhledem k výši investovaných částek a nestandardnímu způsobu sjednání služeb dostatečná. Stěžovatelka neprovedla srovnání konkurenčních nabídek, nepodložila výběr poskytovatele marketingovou analýzou a dostatečně neproověřila ekonomickou výhodnost a reálný dosah reklamy.

[42] Uvedený způsob dokazování tedy nelze považovat za pouhé mechanické převzetí trestního rozsudku. Správce daně sice místy formuloval závaznost trestních závěrů příliš široce, současně však výslovně uznal rozdílnost trestního a daňového řízení a uvedl, že nelze vycházet pouze ze skutečností uvedených v trestních rozsudcích. Tomuto východisku odpovídala faktická struktura odůvodnění dodatečných platebních výměrů: vlastní rekonstrukce řetězce, určení chybějící daně, posouzení jednotlivých kroků vědomostního testu, označení konkrétních listin a vypořádání obrany stěžovatelky.

[43] Stěžovatelce byla poskytnuta možnost seznámit se s podklady a písemně se k nim vyjádřit. Výzvy k podání dodatečných daňových přiznání jí sdělily rozhodné důvody zamýšleného doměření. Po zahájení doměřovacích řízení správce daně vyhotovil úřední záznamy obsahující odůvodnění zamýšlených dodatečných platebních výměrů a zaslal je zástupci stěžovatelky. Na jeho žádost prodloužil lhůtu k vyjádření a stěžovatelka podala rozsáhlé společné vyjádření pro všechna dotčená období. Správce daně je v dodatečných platebních výměrech rekapituloval a vypořádal námitky týkající se § 148 odst. 6 daňového řádu, rozsahu dokazování, použitelnosti zjištění z jiných období, ceny obvyklé, znaleckých posudků, systému vratek, jednotlivých objektivních okolností i přijatých opatření.

[44] Správce daně tedy provedl vlastní dokazování, vyhodnotil je v rámci všech kroků posouzení podvodu na DPH a materiálně vypořádal obranu stěžovatelky, což následně zohlednili i žalovaný a krajský soud. To, že zároveň měli za to, že toto dokazování bylo vzhledem k závaznosti trestních rozsudků vlastně nadbytečné, na jeho řádném provedení nic nemění.

[45] Nejvyšší správní soud dále posoudil argument stěžovatelky založený na seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 18. 4. 2023, č. j. 13919/23/5200-11433-706599, vydaném v odvolacím řízení ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013. Stěžovatelka z něj dovozuje, že konečná cena reklamních služeb nevybočovala z referenčních cen natolik, aby mohla rozpoznat podvodný charakter transakcí, a že toto zjištění odporuje závěru o několikanásobném navyšování cen.

[46] Uvedené seznámení však nebylo konečným rozhodnutím ani definitivním právním posouzením věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013. Jednalo se o procesní úkon podle § 115 odst. 2 daňového řádu v daném odvolacím řízení, který nepředjímá posouzení vědomosti stěžovatelky o podvodu. Stěžovatelkou tvrzený rozpor nevzniká již proto, že údaj o referenční ceně a závěr o několikanásobném navyšování ceny se vztahují k odlišným srovnáním. Referenční cena byla porovnávána s konečnou cenou účtovanou stěžovatelce. Naproti tomu několikanásobným navyšováním ceny minily daňové orgány postupné zvyšování fakturované ceny uvnitř obchodního řetězce, zejména mezi původními držiteli reklamních práv, středovými společnostmi a dodavatelem

pokračování

stěžovatelky, společností PROPAG-STORM a.s. Skutečnost, že konečná cena nepřevyšovala referenční cenu několikanásobně, proto nevyvrací zjištění o umělém navyšování cen mezi články řetězce ani o chybějící dani.

[47] Pro posouzení subjektivní stránky lze stěžovatelce přisvědčit potud, že konečná cena, která sama o sobě zásadně nevybočuje z ceny referenční, nemusí být samostatnou okolností způsobilou upozornit odběratele na podvod. Správce daně však závěr o vědomosti stěžovatelky nebo alespoň o tom, že o podvodu vědět měla a mohla, nezaložil pouze ani především na rozdílu mezi konečnou a obvyklou cenou. Vycházel ze souhrnu okolností popsanych výše, zejména ze způsobu navázání spolupráce, sjednání ceny podle předem určeného rozpočtu bez porovnání jiných nabídek, absence marketingové analýzy, povahy a rentability reklamy, struktury a fungování řetězce, finančních toků a dlouhodobosti obchodního modelu.

[48] I po zohlednění námitky založené na seznámení ze dne 18. 4. 2023, č. j. 13919/23/5200-11433-706599, i změny v pojetí závaznosti trestního rozsudku ve věci jednatele stěžovatelky obстоjí závěr, že řetězec byl zasažen podvodem na DPH a stěžovatelka o své účasti přinejmenším vědět měla a mohla. Správce daně prokázal narušení neutrality daně u společnosti PROPAG-STORM a.s. a středových článků, souvislost tohoto narušení se způsobem fungování řetězce a konkrétní objektivní okolnosti na straně stěžovatelky. Stěžovatelka současně nepřijala opatření odpovídající rozsahu a nestandardnosti obchodů. Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446, body 56 až 59, musí být osobě povinné k dani, která věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění zasaženého podvodem, nárok na odpočet odepřen. Faktické uskutečnění reklamních služeb ani případná obvyklost konečné ceny tento závěr nevylučují. Kasační námitky týkající se dopadu pravomocných trestních rozsudků do daňového řízení, rozsahu dokazování provedeného daňovými orgány a významu ceny reklamního plnění pro závěr o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu na DPH ve vztahu ke zdaňovacím obdobím ledna až prosince 2011 proto nejsou důvodné.

III.b) Zdaňovací období ledna až září 2012

[49] Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím ledna až září 2012 nebyl za neoprávněné uplatnění nároků na odpočet DPH odsouzen pouze jednatel stěžovatelky, ale také sama stěžovatelka. Trestní rozsudek se vztahoval ke stejnému dlouhodobému obchodnímu vztahu, reklamním plněním přijatým od společnosti PROPAG-STORM a.s. a uplatňovaným nárokům na odpočet DPH, které byly předmětem nynějších doměřovacích řízení.

[50] Přesto ani za tato období daňové orgány nevycházely pouze z pravomocných trestních rozsudků. Správce daně kromě nich použil zprávu o daňové kontrole DPH za zdaňovací období října 2012 až prosince 2013, zjištění učiněná při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za roky 2012 a 2013, listinné podklady vztahující se k jednotlivým článkům obchodního řetězce, smlouvy, daňové doklady, fakturační a finanční toky a výpovědi osob. Zabýval se narušením neutrality DPH u společnosti PROPAG-STORM a.s. a středových společností, jejich nekontaktností, absencí zaměstnanců, sídly na virtuálních adresách, neplněním daňových povinností, postupným navyšováním cen reklamních práv i hotovostními výběry. Posoudil rovněž objektivní okolnosti vztahující se k navázání

spolupráce, způsobu sjednání a ověřování ceny, rentabilitě a reálnému účinku reklamy a znalosti sportovního prostředí ze strany jednatele stěžovatelky.

[51] Tvrzení, že daňové řízení bylo degradováno na pouhou formalitu, neodpovídá jeho průběhu. Stěžovatelka mohla v odvolání uplatnit a také uplatnila námitky proti závěru o existenci podvodu, své vědomosti o jeho fungování, významu ceny reklamního plnění, znaleckým posudkům, obsahu výpovědí i přijatým preventivním opatřením. Protokoly o výpovědích L. O. a H. K. znala a jejich důkazní sílu podrobně zpochybňovala. Vzhledem ke svému obvinění za jednání od 1. 1. 2012 měla stěžovatelka vlastní procesní postavení také v trestním řízení. Vystupovala v něm jako obžalovaná právnická osoba a mohla skutkově i právně argumentovat a činit důkazní návrhy.

[52] Podle § 99 odst. 1 daňového řádu je správce daně vázán rozhodnutím příslušného orgánu veřejné moci o otázce, o níž tento orgán již pravomocně rozhodl. Podle odstavce 2 téhož ustanovení si nemůže učinit vlastní úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá. Obdobně je správní soud podle § 52 odst. 2 s. ř. s. vázán rozhodnutím soudu o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Vázanost se vztahuje na výrok o vině jako celek, tedy na jeho právní i skutkovou část, je-li konkrétní skutkový závěr jednoznačně vtělen do výroku odsuzujícího rozsudku (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 6 As 173/2014-186, a ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30). Ve vztahu k jednání od 1. 1. 2012 bylo pravomocným výrokem trestního rozsudku rozhodnuto, že sama stěžovatelka prostřednictvím svého jednatele úmyslně zkrátila daň neoprávněným uplatňováním odpočtů z dotčených reklamních plnění. Daňové orgány ani správní soudy proto nemohly přijmout závěr, že stěžovatelka tyto odpočty uplatnila v dobré víře. Vázanost trestním rozsudkem ovšem nepřesahuje otázky skutečně vyřešené jeho výrokem a správce daně nadále odpovídá za správné stanovení daně a posouzení daňověprávních otázek, o nichž trestní soud nerozhodoval.

[53] Na tuto část věci tedy nedopadá závěr nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2025, sp. zn. I. ÚS 2445/25. Ústavní soud v něm posuzoval situaci právnické osoby, která sama v trestním řízení nevystupovala, nemohla v něm argumentovat a neměla možnost v něm činit vlastní důkazní návrhy. V nynější věci byla stěžovatelka ve vztahu k jednání od 1. 1. 2012 sama obžalovanou, využila vlastní procesní obranu a za dotčené jednání byla pravomocně odsouzena.

[54] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se žalovaným, že by kasační argumentace stěžovatelky založená na jiném výkladu § 99 odst. 2 daňového řádu byla nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Na toto ustanovení odkázal krajský soud v napadeném rozsudku a stěžovatelka svou kasační argumentací reaguje na způsob, jakým krajský soud posoudil závaznost trestních rozsudků. Obsahově navíc navazuje na žalobní námitku, podle níž daňové orgány nemohly doměření daně založit pouze na výsledku trestního řízení. Námitka je tedy přípustná. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2012 však není důvodná již z toho důvodu, že stěžovatelka zaměňuje povinnost správce daně samostatně posoudit daňověprávní důsledky zjištěného jednání s oprávněním znovu rozhodovat o otázkách, které byly v řízení vedeném přímo proti ní pravomocně rozhodnuty trestním soudem.

[55] Důvodná ani ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012 není rovněž argumentace týkající se ceny reklamního plnění. Stěžovatelka nezpochybňuje, že uvnitř obchodního

pokračování

řetězce docházelo k navyšování cen, namítá však, že toto navyšování nemohla jako konečný odběratel rozpoznat, neboť cena účtovaná společností PROPAG-STORM a.s. podle jí předloženého znaleckého posudku výrazně nevybočovala z cen obvyklých. Jak již bylo zmíněno, tato argumentace přehlíží rozdíl mezi postupným navyšováním fakturované ceny uvnitř řetězce a případným překročením obvyklé ceny účtované konečnému odběrateli. Především však míjí rozhodný důvod odepření odpočtu. Ani ve vztahu ke zdaňovacím obdobím ledna až září 2012 nebyl závěr o skutečné vědomosti stěžovatelky založen pouze na tom, že měla z výše konečné ceny rozpoznat podezřelé okolnosti. Pravomocným trestním rozsudkem bylo ve vztahu k ní samotné rozhodnuto o úmyslném uplatňování neoprávněných odpočtů. Jak již bylo rovněž konstatováno, zmiňované seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 18. 4. 2023, č. j. 13919/23/5200-11433-706599, vypovídá pouze o porovnání konečné a referenční ceny, nikoli o neexistenci podvodu nebo o dobré víře stěžovatelky.

[56] Z judikatury Soudního dvora plyne, že osoba povinná k dani, která věděla nebo mohla a měla vědět, že se pořízením zboží či služby účastní plnění zasaženého podvodem na DPH, musí být považována za osobu účastnící se tohoto podvodu a nárok na odpočet jí musí být odepřen, přestože bylo deklarované plnění fakticky uskutečněno, a to i v případě, kdy neměla z podvodu vlastní hospodářský prospěch (srov. již zmiňovaný rozsudek Soudního dvora *Kittel a Recolta Recycling*, body 56 až 59, a rozsudek Soudního dvora ze dne 24. 11. 2022, *Finanzamt M*, C-596/21, ECLI:EU:C:2022:921, body 35 a 38, a dále již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2023, č. j. 10 Afs 120/2020-118, bod 48). Byla-li prokázána vědomá a úmyslná účast stěžovatelky, je nadbytečné posuzovat, zda přijala opatření, která by jinak mohla svědčit o její dobré víře (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, bod 17, a ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186, publ. pod č. 4576/2024 Sb. NSS, bod 58).

[57] Kasační námitky týkající se dopadu pravomocných trestních rozsudků do daňového řízení, rozsahu dokazování provedeného daňovými orgány a významu ceny reklamního plnění pro závěr o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu na DPH jsou proto také ve vztahu ke zdaňovacím obdobím ledna až září 2012 nedůvodné.

III.c) Uplynutí lhůty pro stanovení daně

[58] Druhý okruh námitek se týká prekluze práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2011. Stěžovatelka tvrdí, že § 148 odst. 6 daňového řádu nelze v jejím případě použít, neboť za jednání vztahující se k těmto zdaňovacím obdobím nebyla pravomocně odsouzena ona sama, nýbrž pouze její jednatel. Současně namítá nepřipustnou retroaktivitu a porušení jejího legitimního očekávání. Krajskému soudu dále vytýká podpůrný odkaz na důvodovou zprávu k návrhu zákona č. 267/2014 Sb., jímž byl s účinností od 1. 1. 2015 do § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu doplněn důvod stavení lhůty spočívající v trestním stíhání pro daňový trestný čin související s danou daní. Ani tyto námitky nejsou důvodné.

[59] Krajský soud ani daňové orgány na projednávanou věc § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu zpětně nepoužily. Odkaz na důvodovou zprávu k tomuto ustanovení sloužil pouze jako podpůrné interpretační vodítko k otázce vztahu trestního řízení a lhůty pro

stanovení daně. Právním základem stanovení daně po uplynutí obecné lhůty byl výlučně § 148 odst. 6 daňového řádu, který byl jeho součástí již od nabytí jeho účinnosti dne 1. 1. 2011.

[60] Podle § 148 odst. 6 daňového řádu, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc, bylo možné „*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 rozhodnutí soudu nabylo právní moci, a to bez ohledu na to, zda již uplynula obecná lhůta pro stanovení daně. Toto ustanovení nezpůsobuje pouhé stavení nebo prodloužení původní lhůty podle § 148 odst. 1 až 5 daňového řádu, nýbrž zakládá zvláštní, na obecné prekluzivní lhůtě nezávislou lhůtu pro stanovení daně (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2024, č. j. 10 Afs 4/2024-38, publ. pod č. 4620/2024 Sb. NSS, body 33 a 36, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2021, č. j. 8 Afs 292/2020-23, publ. pod č. 4242/2021 Sb. NSS). Posledně uvedený rozsudek současně dovodil, že vzhledem ke hmotněprávním účinkům tohoto ustanovení je lze použít pouze na daňové povinnosti vzniklé po 1. 1. 2011. Nyní posuzované povinnosti na DPH vznikly za zdaňovací období od ledna 2011 do září 2012, tedy již za účinnosti daňového řádu. Použití § 148 odst. 6 daňového řádu proto nepředstavuje pravou ani nepřípustnou nepravou retroaktivitu. Stěžovatelkou citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2021, č. j. 8 Afs 292/2020-23, publ. pod č. 4242/2021 Sb. NSS, její argumentaci nepodporuje. Naopak vymezuje přesně ten časový předěl, který je v projednávané věci dodržen.

[61] Z textu § 148 odst. 6 daňového řádu, v tehdejší znění, nevyplývalo, že osoba, která se dopustila jednání posouzeného pravomocným rozhodnutím soudu jako daňový trestný čin, musí být totožná s daňovým subjektem, jemuž je následně daň stanovena. Významnou podle tohoto ustanovení nebyla osoba pachatele, nýbrž „*jednání*“, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu. Nezbytná je proto věcná a kauzální vazba mezi tímto trestným jednáním a daní, která má být podle zvláštní lhůty stanovena. Stejný závěr přijal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 2. 2025, č. j. 9 Afs 139/2024-65, zejména v bodě 48, podle něhož z § 148 odst. 6 daňového řádu neplyne, že by dopadal výlučně na situace, kdy je pachatelem daňového trestného činu sám daňový subjekt. Podstatná je souvislost daňového trestného činu se stanovenou daňovou povinností. Tento závěr navazuje na systematický výklad přijatý v rozsudku zdejšího soudu ze dne 18. 6. 2024, č. j. 10 Afs 4/2024-38, publ. pod č. 4620/2024 Sb. NSS. Ústavní stížnost směřující proti uvedenému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2025, č. j. 9 Afs 139/2024-65, Ústavní soud usnesením ze dne 23. 5. 2025, sp. zn. II. ÚS 1126/25, odmítl jako zjevně neopodstatněnou a proti uvedenému výkladu § 148 odst. 6 daňového řádu nevznosl ústavněprávní výhrady.

[62] Tento závěr byl následně výslovně potvrzen rovněž již zmiňovaným usnesením Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2026, sp. zn. IV. ÚS 166/26, ve věci doměření daně z příjmů právnických osob stěžovatelce za zdaňovací období roku 2011, v němž Ústavní soud zdůraznil, že pro použití § 148 odst. 6 daňového řádu není podstatná osoba pachatele daňového trestného činu, nýbrž jednání, které bylo předmětem pravomocného trestního rozsudku, a jeho souvislost se stanovenou daňovou povinností. Trestní odsouzení jednatele stěžovatelky za jednání mající přímý dopad na její daň proto mohlo založit zvláštní lhůtu i vůči stěžovatelce, přestože sama za rok 2011 nemohla být trestně odpovědná. Ústavní soud označil uvedený výklad za racionálně obhajitelný a ústavně konformní. Ačkoli se uvedená věc týkala daně z příjmů právnických osob, její závěry se vztahují přímo k výkladu § 148

pokračování

odst. 6 daňového řádu, a jsou proto přenositelné i na nyní posuzovanou daň z přidané hodnoty.

[63] Právě požadovaná kauzální vazba je v projednávané věci bezprostřední. Pravomocný trestní rozsudek se týkal týchž reklamních plnění přijatých stěžovatelkou od společnosti PROPAG-STORM a.s., týchž daňových dokladů a týchž nároků na odpočet DPH za zdaňovací období od ledna 2011 do září 2012, které byly předmětem nynějších doměřovacích řízení. Ve skutkové větě výroku rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 12. 2020, č. j. 49 T 3/2019-7182, ve spojení s výrokem rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze dne 24. 11. 2021, č. j. 3 To 22/2021-7325, bylo uvedeno, že jednatel stěžovatelky za jednotlivá zdaňovací období roku 2011 a následně i stěžovatelka za období od roku 2012 neoprávněně uplatňovali nároky na odpočet DPH z těchto plnění. Nejde tedy o případ, v němž by trestní rozsudek pojednával pouze o jiném subjektu, jiné dani nebo ekonomicky nesouvisejícím jednání. Jednání pravomocně posouzené jako daňový trestný čin mělo přímý dopad právě na daňovou povinnost stěžovatelky. Podmínka stanovená § 148 odst. 6 daňového řádu byla proto naplněna.

[64] Na tom nic nemění skutečnost, že za část skutku spadající do roku 2011 mohl být odsouzen pouze jednatel stěžovatelky. Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob nabyl účinnosti dne 1. 1. 2012, takže stěžovatelka nemohla nést trestní odpovědnost za jednání uskutečněné před tímto datem. Uplatněním § 148 odst. 6 daňového řádu však stěžovatelce není přičítána vina jednatele ani jí není ukládán trest za jednání z roku 2011. Námitka založená na zákazu retroaktivity trestního práva se proto míjí s povahou přezkoumávaných rozhodnutí.

[65] Tento výklad potvrzuje i následný legislativní vývoj. Zákonodárce zákonem č. 218/2025 Sb. doplnil s účinností od 1. 7. 2025 do § 148 odst. 6 daňového řádu větu, podle níž lze daň tímto způsobem stanovit i tehdy, dopustila-li se daného jednání osoba odlišná od daňového subjektu, má-li toto jednání přímý dopad na daň daňového subjektu. Z důvodové zprávy vyplývá, že účelem změny bylo výslovně odstranit pochybnosti o rozsahu pravidla, nikoli založit dosud neexistující oprávnění správce daně. Pozdější novela sama o sobě nemůže ovlivnit běh lhůty, k němuž došlo před její účinností, lze ji však podpůrně zohlednit při ověření, zda dřívější výklad odpovídal textu, systematice a účelu právní normy. Rozhodujícím zde však zůstává původní dikce § 148 odst. 6 daňového řádu. Nejde proto o zpětné použití zákona č. 218/2025 Sb.

[66] Nejvyšší správní soud pro úplnost zdůrazňuje, že použití § 148 odst. 6 daňového řádu je třeba důsledně odlišovat od dokazování dalších hmotněprávních podmínek pro doměření daně. Toto ustanovení pouze otevírá zvláštní časový prostor, v němž lze daň stanovit. Samo o sobě nepředstavuje důkaz o správné výši daně, nezavazuje správce daně povinnost podle § 92 daňového řádu a neomezuje procesní práva daňového subjektu. Rozlišení mezi účinkem trestního rozsudku na běh lhůty a jeho použitím při dokazování odpovídá také opakovaně zmiňovanému nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2025, sp. zn. I. ÚS 2445/25, který brání mechanickému přenesení závěrů trestního rozsudku vydaného v řízení, jehož se právnická osoba neúčastnila, do její daňové věci, nepopírá však možnost, aby pravomocné rozhodnutí o daňovém trestném činu aktivovalo zvláštní lhůtu podle § 148 odst. 6 daňového řádu. V nynější věci navíc stěžovatelka nebyla osobou stojící zcela mimo trestní řízení. Byla v něm sama obžalovanou právnickou osobou. Otázka, zda daňové orgány následně dostály

povinnosti samostatně zjistit a hodnotit rozhodné skutečnosti, je pak otázkou zákonnosti samotného doměření daně, nikoli podmínkou aktivace zvláštní lhůty podle § 148 odst. 6 daňového řádu, a bylo o ní pojednáno výše.

[67] Trestní rozsudek nabyl právní moci dne 24. 11. 2021. Zvláštní lhůta podle § 148 odst. 6 daňového řádu proto skončila dne 31. 12. 2023. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2023, č. j. 39210/23/5300-21444-711869, bylo stěžovatelce doručeno dne 27. 11. 2023, a daň tak byla pravomocně stanovena před uplynutím zvláštní lhůty dne 31. 12. 2023. Stěžovatelka ostatně nezpochybňuje samotný kalendářní výpočet této lhůty, nýbrž existenci zákonných předpokladů pro její použití. Jak však plyne z výše uvedeného, jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu, mělo přímý a konkrétní dopad na její DPH za posuzovaná zdaňovací období. Nebyla přitom vyžadována totožnost stěžovatelky jako daňového subjektu s osobou pravomocně odsouzenou za část jednání spadající do roku 2011. Kasační námitka prekluze daně je tedy nedůvodná.

IV.

Závěr a náklady řízení

[68] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[69] O náhradě nákladů řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšné stěžovatelce právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. srpna 2026

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu