



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **GREGOCAR, s.r.o.**, se sídlem Vlkošská 279, Vracov, zastoupená JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27.9.2019, čj. 39986/19/5100-41454-708784, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2020, čj. 62 Af 82/2019-40,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) rozhodnutím ze dne 15. 6. 2018, čj. 3242721/18/3013-50521-706665, podle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), rozhodl, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem, neboť závažně ztěžuje a maří správu daní tím, že opakovaně ani přes výzvu správce daně nepodala daňové přiznání k DPH a kontrolní hlášení za zdaňovací období březen a duben 2018. Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Tvrdila, že správní orgány při aplikaci neurčitého právního pojmu „závažné porušení povinností plátce“ nesprávně vyšly z Informace Generálního finančního ředitelství, která je pouze interní instrukcí. Není tedy závazná pro žalobkyni. Žalobkyně povinnosti plátce závažným způsobem neporušila. Povinnost podat daňové přiznání splnila, byť dodatečně. Jeho pozdním podáním nemohlo dojít k ohrožení veřejného zájmu na výběru DPH, jelikož daň byla uhrazena a šlo jen o formální pochybení. Žalobkyně plnila jiné své povinnosti (např. vedla elektronickou evidenci tržeb) a správní orgány proto měly k dispozici informace o jejich obchodních případech, a tedy i o tom, že je funkčním subjektem. Zcela irelevantní je, že žalobkyně již v minulosti neplnila svou povinnost podat řádná daňová přiznání. Naopak jí na základě správní praxe správce daně vzniklo legitimní očekávání, že je takový postup v pořádku a nevyústí v označení za nespolehlivého plátce.

[3] Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že posouzení opírající se o obsah Informace Generálního finančního ředitelství, tj. interního pokynu, není nezákonné. Pokyny orgánů finanční správy upravují aplikační praxi, která nalézá odraz v jednotlivých rozhodnutích, která musí obstát z hlediska zákonnosti. V posuzované věci se jednalo o aplikaci neurčitého právního pojmu. Tím spíše správce daně nemohl rozhodovat libovolně, ale byl povinen postupovat stejně jako v obdobných případech. K tomu slouží právě interní pokyny. Žalobkyně sama nepochybnila, že lhůty pro podání daňového přiznání a kontrolního hlášení nedodržela. Závěry správních orgánů, podle kterých takovým jednáním naplnila podmínky pro označení za nespolehlivého plátce, nejsou nezákonné nebo nepřiměřené. Žalobkyně čtyřikrát během dvou po sobě následujících měsíců nesplnila povinnosti, což s ohledem na povahu daných povinností nelze označit jen za formální pochybení s nízkou závažností. Podmínka závažného porušení povinností tedy byla naplněna. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobkyně později daňová přiznání a kontrolní hlášení podala. Opožděné splnění povinností totiž nesahuje naplnění podmínek pro označení za nespolehlivého plátce. Ke splnění povinností navíc došlo až v červenci 2018 po zahájení řízení, jehož výsledkem bylo označení za nespolehlivého plátce. Prodlení v řádu měsíců s ohledem na charakter DPH zásadně zasahuje do správy daní. Podstatné není ani to, zda z informací z elektronické evidence tržeb mohl správce daně zjistit, zda je žalobkyně „funkčním subjektem“. Zákon o DPH totiž nestanovuje pro označení za nespolehlivého plátce podmínku, aby se jednalo o „nefunkční subjekt“. To, že žalobkyně nebyla za své nezákonné jednání v minulosti sankcionována, nezakládá na její straně legitimní očekávání, protože to může založit jen správní praxe souladná se zákonem.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Za rozhodující pro posouzení věci považuje, zda porušení povinností mělo takovou intenzitu, aby ohrozilo veřejný zájem na řádném výběru DPH. Na posuzovanou věc nelze aplikovat interní Informaci Generálního finančního ředitelství, jelikož nedošlo k porušení povinností závažným způsobem, jak předpokládá § 106a zákona o DPH. Pochybení, kterých se stěžovatelka dopustila, nejsou podřaditelná pod bod 1 písm. g) Informace, který vykládá závažné porušení tak, že při něm dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně. Mezi veřejným zájmem na řádném výběru daně a veřejným zájmem na

## pokračování

včasném splnění povinnosti podat daňové přiznání (či jinou povinnou evidenci) je zásadní rozdíl. Pokud daňový subjekt řádně uhradí daň a nepodá kontrolní hlášení nebo daňové přiznání, nemůže bez dalšího dojít k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně, jelikož plnění bylo odvedeno ve správné výši.

[5] Stěžovatelka souhlasí s krajským soudem v tom, že daňové přiznání jako výchozí institut správy daní slouží pro správné stanovení daně a obecně pro řádnou správu daní. Závěr krajského soudu, podle kterého má podání kontrolního hlášení především za cíl zabránit podvodům na DPH, ale považuje za diskutabilní s ohledem na podstatu kontrolního hlášení. Samotné kontrolní hlášení totiž nemá možnost podvodům zabránit. Poukázala na to, že neuplatnila nárok na odpočet daně. Nepodané kontrolní hlášení proto nemohlo ovlivnit nárok na odpočet daně na vstupu. V případě daně na výstupu byla většina kupujících neplátců daně, kteří nárok na odpočet daně nemohli uplatnit. Nepodání povinných hlášení a tvrzení tak samo o sobě není schopné naplnit podmínku závažného porušení povinností. K tomu by došlo teprve tehdy, pokud by formální pochybení mělo dopad i do inkasního řízení. To by správní orgány musely výslovně posoudit, což neučinily. V tom je rozhodnutí správce daně i krajského soudu nepřezkoumatelné.

[6] Povinnost podat daňové přiznání a kontrolní hlášení splnila, byť dodatečně. Nezpochybnuje, že daňová tvrzení podala pozdě. Současně ale vůči správci daně řádně plnila ostatní povinnosti (např. vedla elektronickou evidenci tržeb). Správce daně tedy měl informace o tom, že je stěžovatelka funkční subjekt. Jak uvedl krajský soud, právní předpisy takovou podmínku pro označení za nespolehlivého plátce nestanoví, avšak v kontextu požadavku na ztěžování správy daní se jedná o důkaz, že se jednalo jen o formální pochybení. Pro úplnost dodává, že pochybení způsobila externí účetní a nový účetní jej napravil ihned po jeho zjištění.

[7] Stěžovatelka nesouhlasí ani s vypořádáním žalobní argumentace týkající se porušení jejího legitimního očekávání. Pokud správce daně v předchozích případech nerozhodl o tom, že by byla nespolehlivým plátcem, nejednalo se o nezákonnou správní praxi, ale o posouzení rozhodných skutečností, při kterém neshledal naplnění § 106a zákona o DPH. S ohledem na zásadu rovnosti ve skutkově podobných věcech nemohla stěžovatelka očekávat vydání sporného rozhodnutí správce daně. Správce daně vytvořením takového praxe dal jasně najevo, že toto (byť delikttní) jednání není důvodem pro přiznání statutu nespolehlivého plátce. Vybočení z této praxe je překvapivým rozhodnutím rozporným s principem legitimního očekávání. Pokud se od ní chtěl správce daně odchýlit, měl přesvědčivě vysvětlit důvody.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Přidělení statusu nespolehlivého plátce není omezeno jen na porušení povinností v rovině placení daně, ale týká se i porušení povinností v rovině tvrzení. K tomu odkázal na skutkové podstaty vymezené v Informaci Generálního finančního ředitelství. V této věci byla naplněna i podmínka dostatečné intenzity porušení. Porušení povinností stěžovatelkou nelze (i s ohledem na osobu stěžovatelky a dosavadní zkušenosti správce daně s ní, které žalovaný popsal v žalobou napadeném rozhodnutí) považovat za pouhé formální a bezvýznamné porušení povinností. Podání daňového tvrzení je v rámci procesu správy daně výchozím institutem postupu směřujícího ke správnému stanovení daně.

V tomto ohledu má zásadní význam i povinnost podat daňové tvrzení ve stanovené lhůtě. Podání kontrolního hlášení má za cíl zabránit daňovým podvodům. V případě stěžovatelky se nejednalo o ojedinělé pochybení. Od své registrace k DPH podala v zákonem stanovené lhůtě pouze šest z padesáti čtyř přiznání k DPH. Vždy se jednalo o zpoždění v řádu měsíců. Ze třiceti kontrolních hlášení podala v zákonném termínu jen dvě. Povinnost podat souhrnné hlášení splnila ze sedmi případů jen jednou. Opakovaně a soustavně tak porušuje své povinnosti. Je jen na stěžovatelce, jaká interní opatření přijme ke splnění svých povinností. Stěžovatelkou tvrzené skutečnosti (podání daňových přiznání po doručení rozhodnutí o nespolehlivém plátcí a úhrada daně po splatnosti) žalovaný ve svém rozhodnutí zohlednil tak, že podstatné bylo, zda byly podmínky pro udělení statusu splněny v době vydání rozhodnutí. Na zákonnosti rozhodnutí nic nemění ani tvrzení stěžovatelky o řádném vedení evidence tržeb. Co se týče námitky legitimního očekávání, odkázal žalovaný na vypořádání ze strany krajského soudu.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkami směřujícími k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Teprve dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz např. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[12] Stěžovatelka považuje za nepřezkoumatelné posouzení toho, zda její jednání již bylo dostatečně závažné ve smyslu § 106a odst. 1 zákona o DPH. Touto otázkou se ale krajský soud výslovně zabýval na str. 3 napadeného rozsudku. I z žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, jak žalovaný dospěl k závěru o závažném porušení povinností. Jestliže stěžovatelka v odvolání neuplatnila pozdější argumentaci, podle níž se porušení povinnosti musí promítnout i do (ne)placení daně, nemůže nyní správním orgánům vytýkat, že se k této otázce výslovně nevyjádřily, neboť při posouzení věci očividně vycházely při výkladu neurčitého právního pojmu z jiných východisek (jejichž správností se bude soud zabývat v návaznosti na další námitky), tj. za rozhodné považovaly jiné skutečnosti. Je třeba zdůraznit, že nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry

pokračování

napadeného rozsudku či správních rozhodnutí nezpůsobuje jejich nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163).

[13] Jde-li o další kasační námitky, relevantní právní úpravu představuje § 106a odst. 1 zákona o DPH, podle něhož *poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem*. Informace Generálního finančního ředitelství, ze které správní orgány v této věc vyšly, za závažné porušení ve smyslu citovaného ustanovení označuje v odst. 1 písm. g) situaci, kdy *dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce závažně ztěžuje nebo ztěžoval, maří nebo mařil správu daně tím, že opakovaně, ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě nebo náhradní lhůtě stanovené přímo zákonem, nepodal daňové přiznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců*.

[14] K výkladu § 106a zákona o DPH vydalo Generální finanční ředitelství výše uvedený metodický pokyn („Informaci“), který je svou povahou interním normativním aktem. Ten není právním předpisem a nemůže proto „jít nad rámec zákona“, naopak s ním musí být v souladu. Neodporuje-li ale zákonu, platí ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti povinnost řídit se takovými pokyny nadřízeného orgánu. V takovém případě pak správní soudy přezkoumávají zákonnost postupu správních orgánů i se zřetelem k obsahu vnitřního předpisu (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 10. 2019, čj. 8 Afs 71/2018-38). Tak to ostatně správně učinil i krajský soud v nynější věci. Námitka *a priori* zpochybňující využitelnost Informace Generálního finančního ředitelství proto není důvodná.

[15] Je třeba v obecné rovině stěžovatelce přisvědčit, že pro naplnění zákonných podmínek nespolehlivého plátce je rozhodným závažné porušení povinností plátce DPH. Musí se tedy jednat o porušení s určitou intenzitou. Za závažné je třeba považovat především takové porušení, které svojí intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, čj. 8 Afs 205/2018-59, a důvodovou zprávu k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým byl do českého právního řádu zaveden institut nespolehlivého plátce). Může se jednat o jakékoliv, svou povahou a intenzitou dostatečně závažné, porušení povinností, které mohou mít jak hmotněprávní, tak procesní charakter (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2022, čj. 6 Afs 343/2020-43).

[16] Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře aproboval postup správce daně, který s odkazem na Informaci Generálního finančního ředitelství za nespolehlivého plátce označil daňový subjekt, který v průběhu dvanácti měsíců dvakrát porušil svou povinnost podat včas (či v náhradní lhůtě) daňové přiznání nebo kontrolní hlášení. Dospěl k závěru, že i takové jednání je závažným porušením povinností, při kterém dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH (srov. rozsudek ze dne 28. 8. 2020, čj. 8 Afs 6/2020-34). Tím spíš je závažným porušením povinností, pokud stěžovatelka nepodala včas (ani v náhradní lhůtě stanovené výzvou ke splnění povinnosti) celkem čtyři daňová přiznání či kontrolní hlášení v průběhu dvanácti měsíců.

[17] Stěžovatelka další argumentací z hlediska obsahu uplatněné námitky v zásadě poukazuje na (dle jejího názoru) vnitřně rozporné znění odst. 1 písm. g) Informace Generálního finančního ředitelství. Tvrdí, že nepodání daňového přiznání či kontrolního hlášení neohrožuje „*veřejný zájem na výběru daní*“. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s názorem stěžovatelky, že by snad povinnost podat daňové tvrzení nesouvisela se zájmem na výběru daní. Jedná se o jednu ze stěžejních povinností, které jsou daňovému subjektu zákonem uloženy. Právě na základě daňového tvrzení je daňovému subjektu stanovena (a následně vybrána) daň. Ostatně i důvodová zpráva k výše již uvedenému zákonu č. 502/2012 Sb., na kterou se stěžovatelka v kasační stížnosti taktéž odvolává, uvádí ve vztahu k § 106a zákona o DPH, že „*za typické povinnosti vznikající při správě daně z přidané hodnoty lze považovat například povinnost podat daňové tvrzení, povinnost uhradit daň, povinnost součinnosti se správcem daně při daňové kontrole nebo při ověřování skutečností uvedených v daňovém tvrzení či registračních údajích*“ (zvýraznění doplnil NSS). Nelze přehlédnout ani to, že § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, výslovně stanovuje, že *základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem*. Rovněž judikatura Ústavního soudu splnění této povinnosti pokládá za „*nezbytný prvek pro fungování daňového systému*“ (srov. náleze ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14). Tyto závěry mají oporu i ve výše již citovaném rozsudku sp. zn. 8 Afs 6/2020, z něhož plyne, že se porušení povinností nemusí bezprostředně dotýkat (ne)odvedení daně.

[18] Jinými slovy, jak uvádí odborná literatura, daňové tvrzení je určující pro další průběh daňového řízení (a pro řádné zjištění a stanovení daně). Je tomu tak i v případě, že daňový subjekt daňové tvrzení nepodá, ač tak učinit měl. V takovém případě je správce daně povinen daňový subjekt k podání daňového tvrzení vyzvat; bez výzvy není správce daně oprávněn si učinit úsudek o obsahu daňového tvrzení (tedy i o výši případné daně) sám (LICHNOVSKÝ Ondřej a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 3.). Stěžejní význam má daňové přiznání i konkrétně v případě daně z přidané hodnoty. V tomto směru se lze plně ztotožnit se závěry judikatury správních soudů, která poukazuje na to, že „*daň z přidané hodnoty má neutrální povahu. V naprosté většině případů pak zdanění podléhají řetězcí se transakce. V takovéto situaci jsou např. daňové subjekty nepodávající daňová přiznání výrazným nebezpečím pro možnost efektivní správy daně. Správci daně přitom aktuálně nemůže být známo, jakých transakčních řetězců se dotčený plátce účastní* (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2017, čj. 29 Af 66/2016-36, a Městského soudu v Praze ze dne 1. 8. 2019, čj. 9 Af 8/2018-50). Argumentaci stěžovatelky, podle které nepodáním daňového přiznání není ohrožen zájem na výběru daní, je proto nutné považovat za zcela mylnou.

[19] Důvodová zpráva dále rovněž uvádí, že „*za závažné porušení povinností vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou obrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Nelze tak sankcionovat formální porušení povinností stanovených zákonem (např. opomenutí údajů v přihlášce k registraci či daňovém přiznání), které z hlediska správy a výběru daně by nemělo prakticky žádný negativní dopad*.“ V případě stěžovatelky se ale nejednalo o pouhé výjimečné opomenutí některých údajů, ale o opakované porušování povinnosti podat řádně včas daňové přiznání či kontrolní hlášení jako takové. Zde je nutno vyjít z toho, že nosným důvodem správních rozhodnutí bylo nepodání daňových přiznání a kontrolních

pokračování

hlášení za dva konkrétní měsíce. K porušení této povinnosti by se proto měla vztahovat uplatněná žalobní a kasační argumentace, neboť právě porušení těchto povinností tvoří nyní jádro soudního přezkumu. Jestliže ale stěžovatelka vedle toho namítá, že plnila jiné zákonné povinnosti, poukázal žalovaný vedle toho již v žalobou napadeném rozhodnutí na její jednání v širším kontextu. Upozornil, že se v jejím případně jedná o setrvalý jev, který je v zásadě normou (což zopakoval i nyní ve svém vyjádření rekapitulovaném v bodě [8] tohoto rozsudku). Lze tedy uzavřít, že pokud stěžovatelka považuje za podstatné, zda byla nakonec daň odvedena ve správné výši, nelze se s ní ztotožnit. Jednak je samotné odvedení daně jinou povinností, než je povinnost, jejíž porušení je jí vytýkáno, a jednak je to právě daňové tvrzení a kontrolní hlášení, které slouží k tomu, aby správce daně zjistil, v jaké výši má být daň odvedena. Tvrzení, že o závažné porušení by se jednalo až tehdy, pokud by mělo dopad do inkasního řízení, nemá proto v § 106a zákona o DPH žádnou oporu.

[20] Zpochybnit správnost napadeného rozsudku nemůže ani tvrzení stěžovatelky, že řádně plnila ostatní povinnosti. Jak bylo výše uvedeno, žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí konkrétně popsal, že žalobkyně své povinnosti neplní pravidelně. Z hlediska přezkumu napadeného rozhodnutí nemá větší význam ani stěžovatelčin poukaz na řádné vedení evidence tržeb. Podmínkou označení subjektu za nespolehlivého plátce není, aby porušoval veškeré myslitelné povinnosti, ale zcela postačuje, jestliže závažným způsobem porušuje jen některé z nich. Stejně tak již krajský soud v napadeném rozsudku správně uvedl, že podmínkou přiznání statusu nespolehlivého plátce není otázka, zda je stěžovatelka „*funkčním subjektem*“, jak sama sebe označuje. Porušovat závažným způsobem povinnosti týkající se správy daní totiž může subjekt plně „*funkční*“ i zcela „*nefunkční*“. Za situace, kdy přiznání tohoto statusu má sloužit mj. i jako výstraha pro další ekonomické subjekty, si lze nadto klást otázku, zda jeho přiznání nemá větší význam právě v případě „*funkčních subjektů*“, které dále vyvíjí ekonomickou činnost, než v případě nekontaktních subjektů, které již žádnou činnost nevyvíjí.

[21] Poslední uplatněnou kasační námitkou stěžovatelka poukazovala na porušení zásady legitimního očekávání, které jí mělo vzniknout tím, že již v minulosti daňová přiznání včas nepodala a status nespolehlivého plátce jí správce daně přesto nepřiznal. Podstatou této argumentace se již zabýval krajský soud v napadeném rozsudku a Nejvyšší správní soud se s jeho závěry ztotožňuje. Ostatně krajský soud v odůvodnění poukázal na přílehlavou judikaturu zdejšího soudu, podle které legitimní očekávání, že stěžovatelka nebude za protiprávní jednání sankcionována, nemůže založit skutečnost, že se takového jednání dopouštěla již v minulosti a v rozporu se zákonem nebyla postižena (srov. rozsudky NSS ze dne 20. 12. 2013, čj. 5 Afs 3/2012-131, a ze dne 20. 4. 2009, čj. 4 As 58/2008-97). Platí proto, že pasivita správce daně, který v minulosti i přes opakované porušení totožné povinnosti nepřikročil k vyvození shodného následku jako nyní, nemohla založit správní praxi, ze které by stěžovatelce mohlo vyplynout legitimní očekávání budoucí nepostižitelnosti jejího nezákonného jednání. Stěžovatelka se tento nosný závěr i zde pokouší vyvrátit námitkou, podle které nepodání daňového přiznání samo o sobě není důvodem pro přiznání statusu nespolehlivého plátce, nicméně toto její přesvědčení není, jak bylo již výše uvedeno, důvodné. Za situace, kdy stěžovatelce nemohlo vzniknout žádné legitimní očekávání, nepovažuje Nejvyšší správní soud za nutné, aby žalovaný či správce daně v odůvodnění svých rozhodnutí výslovně vysvětlovali, proč se nyní rozhodli postupovat v souladu se zákonem a přiznali stěžovatelce status nespolehlivého plátce,

jestliže se ani stěžovatelka ochrany tohoto svého očekávání v daňovém řízení nedovolávala. Ani tato námitka proto není důvodná.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[23] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 4. listopadu 2022

Milan Podhrázký  
předseda senátu