



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Jana Kratochvíla v právní věci žalobce: **M. B.**, zast. advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem, 1. máje 97/25, Liberec III - Jeřáb, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2018, čj. 41716/18/5100-41454-708892, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 11. 2021, čj. 15 Af 69/2018-66,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

[1] Nynější případ přináší především důležitou otázku, jakou povahu má rozhodnutí o nespolehlivém plátcu daně z přidané hodnoty, konkrétně zda jde o rozhodnutí trestní povahy ve smyslu záruk Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. NSS dále posuzuje možnost daňové správy sjednotit praxi správců daně vnitřní metodikou při výkladu neurčité normy obsažené v § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a konečně posuzuje zákonnost rozhodnutí správce daně v této individuální kauze. NSS zdůrazňuje, že správce daně nesmí používat § 106a odst. 1 zákona o DPH paušálně a obecně, ale naopak musí posoudit každý případ individuálně se zřetelem ke všem jeho specifikům.

I. Vymezení věci

[2] Žalobce (stěžovatel) se stal na základě rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 3. 8. 2017 nespolehlivým plátcem DPH dle § 106a odst. 1 zákona o DPH. Stalo se tak poté, co finanční úřad vydal v květnu 2017 zajišťovací příkazy a uložil stěžovateli uhradit jistotu k zajištění úhrady dosud nestanovené DPH ve výši více než 1,3 mil. korun

ve lhůtě tří pracovních dnů od doručení zajišťovacích příkazů. V odůvodnění zajišťovacích příkazů finanční úřad uvedl, že se stěžovatel zapojil do obchodního řetězce, ve kterém nebyla odvedena DPH v zákonné výši. Stěžovatel jistotu ve lhůtě stanovené zajišťovacími příkazy nezaplatil, neboť, jak sám uvedl, celková zajištěná daň přesáhla jeho finanční možnosti (ke dni vydání rozhodnutí finančního úřadu o nespolehlivém plátcí uhradil částku 557 829 Kč, tedy méně než polovinu dlužné částky). Právě tato skutečnost vedla finanční úřad k vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Finanční úřad k tomu uvedl, že stěžovatel závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně, neboť neuhradil částku vyžadovanou zajišťovacími příkazy.

[3] Stěžovatel se proti rozhodnutí finančního úřadu o nespolehlivém plátcí bránil odvoláním u žalovaného, se kterým nebyl úspěšný. Žalovaný mj. zdůraznil, že se stěžovatel zapojil do obchodování v podvodném řetězci, kde existuje obava, že nebude odvedena DPH. Ze spisu dle žalovaného neplynou žádné zvláštní okolnosti, pro které by neměl být stěžovatel jako nespolehlivý plátcí označen. Finanční úřad také správně vyšel z dosavadní daňové historie a platební morálky stěžovatele (již několikrát mu byla v minulosti doměřena daňová povinnost na základě daňové kontroly), vzal v potaz i jeho majetkovou situaci a významný nárůst dluhů v poslední době. Tyto skutečnosti, které měly význam pro vydání zajišťovacích příkazů, mají význam též pro posouzení individuální situace stěžovatele při rozhodování o statusu nespolehlivého plátcí.

[4] Stěžovatel podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke krajskému soudu, který ji zamítl. Soud se mj. věnoval vztahu § 106a odst. 1 zákona o DPH a informace Generálního finančního ředitelství (GFŘ) ze dne 4. 1. 2013. Zákon o DPH pouze obecně říká, že správce daně rozhodne, že nespolehlivým plátcem je ten, kdo závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně. Informace GFŘ je interním normativním aktem, který sjednocuje metodiku jednotlivých finančních úřadů. Informace mj. označuje za porušení ve smyslu § 106a zákona o DPH nezaplacení zajišťovacích příkazů ve lhůtě, pokud hrozí nezaplacení DPH. Dle názoru krajského soudu zákon obsahuje neurčitý právní pojem a informace GFŘ jej pouze konkretizuje. Neuhrazení zajišťovacích příkazů bylo natolik závažné, že naplňovalo nejen podmínky informace GFŘ, ale především skutkovou podstatu § 106a zákona o DPH.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Stěžovatel podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní nejprve obsáhle rekapituluje obsah žaloby, vyjádření žalovaného a stručně též obsah napadeného rozsudku (viz téměř celé první dvě stránky odůvodnění kasační stížnosti, vlastní kasační body začínají až na závěr druhé strany odůvodnění).

[6] V první kasační námitce stěžovatel zpochybňuje ústavnost § 106a zákona o DPH o nespolehlivém plátcí. Označení za nespolehlivého plátcí je sankcí, a to sankcí trestní. Co je a co není trestné, může stanovit pouze zákon, nikoli orgán moci výkonné v interních pokynech. Nadto musí být podmínky pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí stanoveny v zákoně v souladu se zásadou *žádný zločin bez jasného zákona* jasně a dostatečně. Do úvahy připadá též porušení zásady zákazu dvojího trestání. Zákon nesmí obsahovat vágní pojmy jako „závažné porušení povinností plátcí“. Neurčitost zákona nesmí být korigována tím, že

pokračování

znaky skutkové podstaty právní normy doplní až interní předpis daňové správy. Informace GFŘ v podstatě supluje zákon. Sekci metodiky a výkonu daní GFŘ, která informaci vydala, nepřísluší pravomoc vydávat právní předpisy.

[7] Stěžovatel dále kritizuje, že není jasné, co by se stalo, pokud by například zajišťovací příkazy byly posléze správním soudem zrušeny – proměny skutkového a právního stavu poté, co bylo vydáno napadené správní rozhodnutí, totiž nemají zásadně vliv na výsledek soudního přezkumu. Podle námitky v doplnění kasační stížnosti měl žalovaný při vydání svého rozhodnutí přihlédnout k tomu, že stěžovatel v mezidobí dlužnou částku na zajišťovacím příkazu uhradil. Krajský soud se s touto námitkou nijak nevypořádal, i když na ni stěžovatel v žalobním řízení upozorňoval, a proto je krajský rozsudek nepřezkoumatelný.

[8] Žalovaný upozorňuje na to, že první kasační námitka o protiústavnosti právní úpravy není přípustná, jelikož ji stěžovatel neuplatnil již před krajským soudem (§104 odst. 4 s. ř. s.). Nad rámec pak odkazuje na judikaturu NSS, která žádný ústavní problém v úpravě nespolehlivého plátce nenašla. Ve zbytku navrhuje kasační stížnost zamítnout. Mimo jiné upozorňuje, že zajišťovacími příkazy požadovanou jistinu neuhradil stěžovatel dobrovolně, ale tato jistina byla uhrazena z nadměrných odpočtů stěžovatele. Nadto prý ani tuto námitku stěžovatel řádně a včas nevznesl v žalobě.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Co se týče nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, tato námitka důvodná není. Krajský soud se vypořádal se všemi řádně uplatněnými žalobními námitkami, posoudil je v dostatečném rozsahu, přehledně, logicky a srozumitelně své závěry zdůvodnil. Konkrétně s informací o tom, že stěžovatel zajišťovací příkazy postupně uhradil, pracuje jak ve shrnutí žaloby (bod 2 rozsudku), tak i v samotném odůvodnění. Z odůvodnění plyne, že pro krajský soud bylo klíčové, že stěžovatel neuhradil celou částku v požadované lhůtě (blíže část III. C. níže). NSS k argumentaci žalovaného dodává, že tuto žalobní argumentaci stěžovatel rozvedl během soudního jednání. Krajský soud se nemusel vypořádat s každým bodem žaloby samostatně, ale stačilo, pokud proti nim postavil vlastní celistvou argumentaci – zde tedy postačil závěr krajského soudu, že klíčové bylo *včasné* neuhrazení dluhu (srov. např. rozsudek ze dne 29. 6. 2017, čj. 2 As 337/2016-64, bod 66 a tam cit. judikaturu).

[11] S otázkou, zda není skutková podstata obsažena pouze v informaci GFŘ a jaký je vztah této informace k zákonu o DPH, se krajský soud vypořádal podrobně v bodech 26 až 31 rozsudku. Jak stěžovatel sám v kasační stížnosti uvádí, námitku protiústavnosti prý „*de facto*“ vznesl v žalobě jen jako poukaz na obecné zásady správy daní. Pokud stěžovatel formuloval žalobní námitku jen obecně, odpovídal tomu pochopitelně i způsob argumentace krajského soudu (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

[12] NSS nejprve podrobně reaguje na námitku protiústavnosti § 106a odst. 1 zákona o DPH a posuzuje, zda lze na rozhodnutí o nespolehlivém plátcí nahlížet jako na trest [část III. A., kasační námitka dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Dále NSS posuzuje dostatečnou určitost zákonné úpravy § 106a zákona o DPH a vztah zákona a informace GFŘ [část III. B., § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Konečně NSS k argumentaci stěžovatele zváží, zda v daném případě byly důvody pro použití § 106a odst. 1 zákona o DPH [část III. C., § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

III. A. K otázce ústavnosti § 106a zákona o DPH

[13] I když stěžovatel ústavnost § 106a zákona o DPH v řízení před krajským soudem výslovně nezpochybnil, NSS se ústavností právní úpravy zabývat musí. Je totiž povinností soudu používat jen právní předpisy, které jsou v souladu s ústavním pořádkem. Pokud obecný soud dojde k závěru o neústavnosti na věc použitelného zákona, musí předložit Ústavnímu soudu návrh na zrušení zákona pro protiústavnost. Opačný výklad by ohrozil naplnění účelu článku 95 odst. 2 Ústavy.

[14] V nynějším případě krajský soud obsáhle § 106a zákona o DPH vykládal, musel být tedy přesvědčen o jeho ústavnosti. Současně se nemusel výslovně k otázce ústavnosti vyjadřovat, protože žádnou konkrétní argumentaci v tomto směru stěžovatel v žalobě neuvedl (srov. k tomu detailně bod [11] výše). Prvá námitka tak je přípustná, není však důvodná.

[15] Stěžovatel mj. odkazuje na pravidlo obsažené v čl. 39 Listiny základních práv a svobod, dle něhož jen zákon stanoví, které jednání je trestným činem a jaký trest lze za jeho spáchání uložit. Toto pravidlo však na nynější případ nedopadá. Vztahuje se totiž jen na trestné činy takto označené v trestním zákoníku [srov. např. náleze ze dne 25. 10. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 14/09 (N 183/63 SbNU 117; 22/2012 Sb.), bod 29; více k tomu Kmec, J. Zásada zákonnosti trestného činu a trestu, in: *Listina základních práv a svobod. Velký komentář*. Praha: Leges 2022, s. 1534 násl.].

[16] Komplikovanější je naopak otázka, zda na úpravu prohlášení nespolehlivým plátcem daně dopadají záruky spravedlivého procesu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Konkrétně jde o to, zda lze na rozhodování podle § 106a odst. 1 zákona o DPH pohlížet jako na rozhodování ve věcech „trestního obvinění“, na které se uplatní záruky spravedlivého procesu a požadavek zákazu trestu bez zákona podle čl. 6 a čl. 7 Úmluvy, respektive zákaz nebýt stíhán a potrestán dvakrát za stejný „trestný čin“ (čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě). Pojem „trestního obvinění“ ve smyslu Úmluvy (angl. „*criminal charge*“, franc. „*accusation en matière pénale*“) stejně jako pojem „trestného činu“ (angl. „*criminal offence*“, franc. „*infraction pénale*“) má totiž autonomní význam, nezáleží tedy na tom, zda je určité jednání v právním řádu členského státu označeno jako trestněprávní povahy (nedávno např. rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 6. 11. 2018, *Ramos Nunes de Carvalho e Sá proti Portugalsku*, č. 55391/13, § 122; příp. rozsudek ESLP ze dne 30. 6. 2020, *Saqueti Iglesias proti Španělsku*, č. 50514/13, § 22).

[17] K zodpovězení této otázky je třeba nejprve stručně vysvětlit význam § 106a odst. 1 zákona o DPH.

pokračování

[18] Podle § 106a odst. 1 zákona o DPH ve znění od 1. 1. 2013 *poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem*. Skutečnost, že daná osoba je nespolehlivým plátcem, zveřejní správce daně způsobem umožňujícím dálkový přístup (§ 106ab odst. 4 zákona o DPH).

[19] Nespolehlivého plátce vnesla do českého práva novela zákona o DPH č. 502/2012 Sb. Tento institut nahradil dřívější zrušení registrace k DPH. Zrušení registrace k DPH totiž není efektivním opatřením u těch problematických plátců, kteří by se s ohledem na svůj obrat stali plátcí DPH fakticky okamžitě znovu, a to ze zákona. Jak k tomu uváděla důvodová zpráva k novele č. 502/2012 Sb., po změně koncepce plátcovství DPH *„je zapotřebí upravit situace, kdy plátce neplní své povinnosti [což do konce roku 2012 řešil § 106 odst. 7 písm. b) ve znění do konce roku 2012, tedy zrušení registrace k DPH, pozn. NSS]. Podle dosavadní právní úpravy je možné neplnění povinností plátce sankcionovat zrušením registrace plátce. Se změnou plátcovství ex lege však musí dojít k přehodnocení tohoto systému, neboť konstitutivní zrušení registrace již není z povahy věci možné. I kdyby totiž správce daně zrušil registraci plátce, který neplní své povinnosti, avšak dosahuje požadovaného obratu, stal by se takový plátce fakticky okamžitě plátcem znovu, a to ze zákona ...“* (zvláštní část důvodové zprávy k § 106a).¹

[20] Je třeba zdůraznit, že samotný § 106a zákona o DPH konkrétní důsledky prohlášení za nespolehlivého plátce nestanoví. Zákonodárce tyto důsledky rozvádí v jiných normách. Proto i další úvahy o významu této právní regulace závisí na aktuálním stavu zákona (a naopak při nějaké významnější změně právní úpravy směrem k sankčním důsledkům by se logicky musely změnit i dále uvedené závěry). Jediným *přímým* důsledkem pro nespolehlivého plátce je, že má zdaňovací období vždy kalendářní měsíc (§ 99a zákona o DPH). Naopak další důsledky neplynou přímo pro něj, ale pro jeho obchodní partnery. Především tak platí, že věřitel není oprávněn provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, pokud dlužník byl nespolehlivým plátcem (§ 46 odst. 1, 3 zákona o DPH). Asi nejcitelnějším dopadem je ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna na internetu skutečnost, že je nespolehlivým plátcem (§ 109 odst. 3 zákona o DPH; k eurokonformnímu výkladu však srov. rozsudky ze dne 22. 2. 2021, čj. 3 Afs 114/2018-87, *Legios Loco*, bod 29, respektive ze dne 24. 8. 2021, čj. 2 Afs 382/2019-33, *ABC Kovopit-engineering*, bod 30).

[21] Status nespolehlivého plátce není navždy. Nespolehlivý plátce může požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivý; žádost může podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci původního rozhodnutí. Správce daně na žádost nespolehlivého plátce rozhodne, že není nespolehlivý, pokud po dobu 1 roku závažným způsobem neporušuje své povinnosti vztahující se ke správě daně (§ 106ab odst. 1, 3 zákona o DPH).

¹ Vládní návrh novely zákona o DPH ze dne 26. 6. 2012, sněmovní tisk 733/0, procedura přijímání včetně důvodové zprávy viz digitální repozitář PS PČR: <https://psp.cz/cgi-bin/win/sqw/historie.sqw?o=6&t=733&snzp=1>

[22] Zda lze považovat sankci (nejen v daňové oblasti) za trest ve smyslu čl. 6 a 7 Úmluvy, je třeba posuzovat na základě tří kritérií: (1) právní kvalifikace deliktu podle vnitrostátních právních předpisů, (2) povahy deliktu (analýzy povahy porušení práva, za něž je sankce ukládána) a (3) závažnosti sankce, která dané osobě hrozí. Tato kritéria Evropský soud pro lidská práva poprvé uvedl ve věci *Engel a ostatní proti Nizozemsku* (č. 5100/71 a další, rozsudek ze dne 8. 6. 1976, § 82), proto se hovoří též o tzv. Engelově testu.

[23] První kritérium (zda spornou sankci vnitrostátní právo formálně označuje jako trestní) je pouze výchozím bodem úvah a samo o sobě bez spojení se zbývajících kritérii nemá význam. Druhá dvě kritéria jsou alternativní, tj. stačí naplnění jednoho z nich. Na druhou stranu není vyloučeno – zejména v komplikovaných případech - hodnocení obou kritérií ve vzájemné souvislosti. Při posuzování druhého a třetího kritéria se bere v úvahu mj. účel sankce, tj. zda cílem je např. peněžní kompenzace škody, anebo zda sankce je uložena jako trest s odstrašujícím a represivním účinkem a zda hrozící sankce je podstatná (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, *Odeř Agrar*, body 46 až 53; rozšířený senát zde vycházel z obsáhle citované judikatury ESLP, zejm. pak z rozsudku velkého senátu ESLP ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, č. 73053/01; srov. k tomu později shodně např. rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 15. 11. 2016, *AB proti Norsku*, č. 24130/11 a 29758/11, § 105 až § 107, event. zcela nedávno rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 3. 11. 2022, *Vegotex International S.A. proti Belgii*, č. 49812/09, § 67 násl.).

[24] Uvedený Engelův test již krajské soudy k posouzení povahy rozhodnutí o nespolehlivém plátcí použily, ovšem jejich judikatura není k této otázce jednotná (pro názor, že nejde o trest, srov. např. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 12. 2017, čj. 30 Af 63/2016-48, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 11. 2020, čj. 31 Af 77/2018-107, bod 42; pro opačný názor, tedy že o trestní sankci jde, viz zejm. poctivě vyargumentovaný rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 6. 2020, čj. 10 Af 81/2016-49, body 10 až 18). NSS se zatím k této otázce finálně nevyjádřil (srov. např. rozsudek ze dne 3. 10. 2019, čj. 8 Afs 71/2018-38, *AMPM*, bod 25). V nynější věci je proto je třeba, aby NSS rozpornou judikaturu krajských soudů sjednotil.

[25] Předně platí, že z hlediska prvního (podpůrného) kritéria Engela testu není rozhodnutí o nespolehlivém plátcí formálně označeno jako trest ve smyslu trestního práva. To však není samo o sobě rozhodující.

[26] Co se týče povahy a účelu tohoto rozhodnutí, smyslem institutu nespolehlivého plátce je především ochrana fiskálních zájmů státu (slovy důvodové zprávy k novele č. 502/2012 Sb. „*veřejný zájem na řádném výběru DPH*“) a ochrana dalších účastníků obchodních transakcí. Zákon se tím snaží předcházet vzniku nedobytných dluhů na DPH, a to mj. právě zakotvením jejich ručení za budoucí daňové dluhy nespolehlivého plátce. Zveřejnění statusu nespolehlivého plátce ve veřejném seznamu má sloužit též k obezřetnosti potenciálních obchodních partnerů nespolehlivého plátce. Účelem naopak není trestat nespolehlivého plátce za jeho předchozí jednání.

pokračování

[27] Označení daňového subjektu za nespolehlivého plátce je tak administrativním opatřením správce daně, jehož cílem není trestat, ale předcházet problémům s výběrem daní v budoucnu. Jak k tomu říká důvodová zpráva (s. 68, závěr obecné části důvodové zprávy), toto „opatření je vhodným nástrojem k boji s daňovými úniky a má především charakter prevence“² (srov. k tomu již cit. rozsudek ESLP *Saquetti Iglesias proti Španělsku*, č. 50514/13, § 27, kde ESLP staví do kontrastu proti tam posuzované situaci rozhodnutí o nepřijatelnosti ze dne 27. 6. 2002, *Butler proti Spojenému království*, č. 41661/98, a vysvětluje, že na rozdíl od rozhodnutí *Butler* ve španělské kauze skutečným účelem peněžité sankce za utajený vývoz peněz v hotovosti nebyla žádná prevence, např. ochrana státu před vývozem kapitálu, ale mnohem spíše odrazení a potrestání osob za porušení ohlašovací povinnosti).

[28] Nejde ani o žádný zákaz podnikání (to by nesporně trest byl). Nespolehlivý plátce může nadále podnikat, obchodní partneři s ním mohou nadále obchodovat apod., nicméně musí počítat i s negativními dopady, pokud nespolehlivý plátce nesplní daňové povinnosti (viz mj. shora zmíněné ručení za nezaplacenou daň). Po dobu, po kterou je status nespolehlivého plátce zveřejněn, proto pro něj bude podnikání komplikovanější, neboť obchodní partneři budou mnohem obezřetnější při navazování nebo rozvíjení obchodních styků s takovýmto plátcem (to je právě onen „difamující“ efekt, o kterém mluví důvodová zpráva citovaná v bodě [33] níže). Ovšem nespolehlivý plátce má do značné míry sám možnost zabránit jakýmkoli negativním vlivům na své obchodní partnery tím, že bude řádně platit daňové dluhy a vůbec se chovat daňově „vzorně“ (a tím si též udržet dobrou pověst). Rozhodnutí podle § 106a odst. 1 zákona o DPH toliko zajišťuje silnější pozici správce daně ohledně vymahatelnosti budoucích dluhů nespolehlivého plátce (ovšem ani daňové ručení není použitelné automaticky, viz judikaturu cit. v bodě [20] shora). Takovéto „sankce“ tedy *nepůsobí na nespolehlivého plátce přímo*, ale jen zprostředkovaně. Ostatně podnikání reálně ovlivňuje celá řada daňových faktorů, včetně toho, zda je, či není daná osoba plátcem DPH, spotřební daně apod. (a jistě nikdo nebude tvrdit, že například „sankční“ zrušení dobrovolné registrace k DPH je sankcí trestní). Fakticky tak má přímé účinky na nespolehlivého plátce jen to, že jeho zdaňovacím obdobím je vždy kalendářní měsíc, což ovšem již vůbec nemůže mít „trestní“ povahu (srov. § 99a zákona o DPH).

[29] Při úvahách o tom, zda je rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi rozhodnutím trestní povahy ve smyslu Úmluvy, nelze odhlédnout ani od toho, že spory v oblasti daní tvoří součást „*tvrdého jádra výsad veřejné moci*“ (angl. „*hard core of public-authority prerogatives*“, franc. „*noyau dur des prérogatives de la puissance publique*“) (rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 12. 7. 2001, *Ferrazzini proti Itálii*, č. 44759/98, § 29; potvrzeno nedávno rozsudkem velkého senátu ESLP ze dne 3. 11. 2022, *Vegotex International S.A. proti Belgii*, č. 49812/09, § 66). Jakkoli též některá rozhodnutí z oblasti daňového práva lze dle okolností považovat za rozhodnutí trestní povahy (příkladem jsou různá penále – viz např. 4 Afs 210/2014, *Odeř Agrar*, nebo *Vegotex International*, § 68 až § 70), i nadále je třeba vykládat „trestní“ povahu obvinění v oblasti daňového práva restriktivně. Ostatně i tam, kde se Úmluva na daňové penále či obdobné pokuty výjimečně použije, takové specifické „trestné činy“ či „trestní obvinění“ nespádají do „*tvrdého jádra trestního práva Úmluvy*“, proto se na ně nepoužijí striktně ani všechny trestněprávní záruky Úmluvy (viz rozsudek ESLP ze dne

² Dostupná v digitálním repozitáři PS PČR na adrese <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=96593>

4. 10. 2022, *De Legé proti Nizozemsku*, č. 58342/15, § 62, zde k zákazu sebeobviňování v kontextu daňových deliktů).³

[30] Je jisté rozdíl mezi rozhodnutím o nespolehlivém plátcí, které samo o sobě nemá plátce trestat, ale působit především preventivně a chránit fiskální zájmy státu a zdravé podnikání, a rozhodnutím o daňovém penále, které má za cíl finančně potrestat daňového dlužníka (srov. k tomu cit. věc *Vegotex proti Belgii*, § 69; srov. k tomu též detailní analýzu v usnesení rozšířeného senátu *Odeř Agrar*, body 55 až 61).

[31] Opačné závěry nelze činit ani ze záměru zákonodárce v okamžiku přijetí nové úpravy nespolehlivého plátce, na který lze usuzovat mj. z textu důvodových zpráv. Důvodová zpráva k novele č. 502/2012 Sb. k tomu v obecné části uvádí, že „zavedením institutu tzv. nespolehlivého plátce dojde k omezení nelegální činnosti takovýchto subjektů. Toto opatření je vhodným nástrojem k boji s daňovými úniky a má především charakter prevence“ (s. 68). Nepochybným záměrem zákonodárce pro zakotvení nového institutu nespolehlivého plátce bylo nahradit dřívější možnost zrušit registraci plátci, který závažným způsobem neplnil své povinnosti, avšak dosahoval zákonem požadovaného obratu (srov. k tomu bod [19] výše).

[32] Pokud důvodová zpráva k novele č. 502/2012 Sb. hovoří o tom, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí podle § 106a zákona o DPH je sankcí, je zjevné, že se tím nemíní sankce trestní. Důvodová zpráva totiž hovoří o sankci velmi široce a jako „sankční“ označuje v podstatě jakékoli rozhodnutí v oblasti DPH. Za sankci tak výslovně označuje nejen novou úpravu nespolehlivého plátce, ale také předchozí systém zrušení registrace k DPH z důvodů neplnění povinností podle § 106 odst. 7 zákona o DPH ve znění do konce roku 2012 (srov. k tomu též citaci v bodě [19] shora) nebo nový systém zrušení registrace k DPH u dobrovolných plátců podle aktuálního znění § 106 odst. 2 zákona o DPH.

[33] Zvláštní část důvodové zprávy přímo k novému § 106a uváděla mj. toto (zdůraznění doplnil NSS):

„Zatímco v případě dobrovolných plátců je *sankcí za neplnění povinností* zrušení registrace (viz nové znění § 106 odst. 2), tak v případě těch, kterým plátcovství vzniká *ex lege*, je potřeba zvolit *sankci* jinou. Proto se navrhuje vytvořit nový právní institut „nespolehlivého plátce“, který bude na tuto situaci reagovat. Tento institut má sloužit především jako efektivní nástroj při boji s daňovými úniky, který *působí nejen represivně, ale i preventivně*. Protože není možné uvedeným plátcům zrušit registraci, budou tito plátci označeni jako „nespolehliví plátci“, tj. zůstanou plátci, ovšem bude jim přidělen zvláštní status (označení). *Sankční povahu* tak bude mít již samotné označení „nespolehlivým plátcem“, neboť tento údaj bude zveřejněn a každý si tak bude moci ověřit, zda daný plátce byl, či nebyl takto označen. Záměrně je použit termín „nespolehlivý plátce“, který by měl být dostatečně difamující. Dalšími *sankčními* důsledky toho, že plátce získá status nespolehlivého plátce, je nemožnost změnit zdaňovací období podle § 99a, a skutečnost, že ten, kdo přijímá zdanitelná plnění od nespolehlivého plátce, *ex lege* ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění (§ 109 odst. 3).“⁴

³ „The Court has found that cases concerning tax surcharges – or tax fines – differ from the hard core of criminal law for the purposes of the Convention, and that, consequently, the guarantees of Article 6 under its criminal head will not necessarily apply with their full stringency“.

⁴ Více viz vládní návrh novely zákona o DPH ze dne 27. 6. 2012, tisk 733/0, dostupný v digitálním repozitáři na adrese <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=96593>
Podobné pasáže opakovaně hovořící o „sankci“ či „sankčním“ účinku obsahuje též důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., sněmovní tisk 873/0, vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v

pokračování

[34] Nic z právě uváděných „sankcí“ ale trestem ve smyslu Úmluvy být nemůže. Jenom proto, že důvodová zpráva o těchto rozhodnutích hovoří jako o „sankcích“, proto nelze dovozovat, že na všechna tato rozhodnutí měl zákonodárce v úmyslu hledět jako na „trestní“ ve smyslu Úmluvy. Důvodová zpráva tím mnohem spíše myslí tradiční tripartici (trojčlennou složku) právní normy, tedy strukturu normy „hypotéza – dispozice – sankce“. Jak k tomu případně uvedl rozšířený senát, při širokém výkladu slova „sankce“ je „*totiž sankcí ve smyslu konstrukce právních pravidel jakýkoli negativní následek spojený s porušením primární povinnosti perfektní právní normy; „tradičně se za skladebné prvky právní normy považují hypotéza, tj. podmiňující skutková část, dispozice, tj. normativní část, která vyjadřuje, co má být, nastane-li hypotéza, a sankce, tj. další normativní část, která vyjadřuje, co má být, nastane-li hypotéza a nebude-li splněna dispozice“ (Knapp, V. Teorie práva. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 155). Při výkladu finančních institutů bez materiálního posouzení jejich povahy a účelu by tak mohl být ad absurdum považován za trestní sankci i úrok z prodlení, ačkoli jeho ekonomický účel nemá zjevně povahu trestu (pokud ovšem není jeho výše přemrštěná)*“ (4 Afs 210/2014, Odeř Agrar, bod 45).

[35] NSS je přesvědčen, že kritéria Engelova testu nemohou vést k tomu, že bude množina potenciálního trestání podle čl. 6 nebo 7 Úmluvy libovolně expandovat daleko nad rámec toho, co lze ještě rozumně považovat za trest, byť v autonomním významu dle Úmluvy. Při jiném výkladu by se vytratil smysl práva na spravedlivý proces nebo zákazu trestu bez zákona, jak je podávají čl. 6 a 7 Úmluvy (případně též čl. 4 Protokolu č. 7 – zákaz dvojího stíhání či trestání) a na ně navazující judikatura. Vytratil by se totiž smysl zvláštního nakládání s tresty a trestáním – trestem by bylo téměř vše, což by však paradoxně smysl ochrany poskytované Úmluvou z logiky věci oslabilo. Obdobnou logikou by totiž jinak bylo možné za trestní sankci považovat i zveřejnění v insolvenčním rejstříku nebo třeba zrušení registrace k dani (§ 106 zákona o DPH), tedy otázky, které zjevně trestem ve smyslu štrasburské judikatury být nemohou.

[36] NSS tedy uzavírá, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí podle § 106a zákona o DPH není sankcí trestní povahy, a proto na toto rozhodnutí nepřipadá do úvahy použití pravidel upravených v člancích 6 a 7 Úmluvy, eventuálně v Protokolu č. 7. Proto se ani použitím těchto pravidel na nynější věc nemusel NSS zabývat.

III. B. K stanovení povinností abstraktní zákonnou normou a k možnosti specifikovat zákonnou normu interním aktem daňové správy

[37] Pokud institut nespolehlivého plátce není „trestem“ ve smyslu Listiny či Úmluvy, ještě to neznamená, že zákonodárce může nakládat s těmito pravidly zcela libovolně. Jak správně říká stěžovatel, v každém případě se uplatní základní ústavní principy, zejména že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod), respektive že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví (čl. 2 odst. 2 Listiny). Proto se NSS dále věnuje stěžovatelově argumentaci, že pravidla o nespolehlivém plátcí nemají dostatečný zákonný

základ a že obsah zákona je protiústavně dotvořen až interní normotvorbou daňové správy.

[38] Stěžovatel má pravdu, že zákonná úprava je v tomto ohledu vskutku strohá. Současně by jistě bylo možno si představit zákonnou úpravu podstatně srozumitelnější či přehlednější. Soud však není zákonodárce a nemůže tedy zpochybňovat ústavnost právní úpravy jen proto, že by si dovedl představit právní úpravu přehlednější či proto, že v jiných zemích je právní úprava možná lepší [pro zajímavé komparativní příklady a kritiku české právní úpravy srov. Balcar, V. Status (ne)spolehlivosti daňových subjektů ve vybraných státech EU, *Bulletin advokacie* č. 3/2022, s. 20 násl.].

[39] NSS opakuje, že zákon neříká nic více, než že *poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem* (§ 106a odst. 1 zákona o DPH ve znění od 1. 1. 2013). „Závažný způsob“ porušení povinností vztahujících se ke správě daně je neurčitý právní pojem, který zákon o DPH ani jiný zákon nijak neupřesňuje. Závažná porušení povinností zpřesňuje až informace GŘ. V době rozhodování daňových orgánů to byla informace ze 4. 1. 2013 k aplikaci § 106a zákona o DPH, čj. 101/13-121002-506729.

[40] Neurčitost právních pojmů není v právním řádu ničím neobvyklým a ve své podstatě plyne ze samotné povahy právních norem. Sama o sobě proto nezakládá protiústavnost právního předpisu. Za rozpornou s požadavkem právní jistoty, jenž je jedním z komponentů právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), by však mohla být považována tehdy, jestliže by její intenzita vylučovala možnost stanovit normativní obsah právního předpisu pomocí obvyklých interpretačních postupů. Prostor pro případný derogační zásah Ústavního soudu by byl dán *„jen v případě, kdy se současně jedná o porušení ústavního pořádku a nepřesnost, neurčitost a nepředvídatelnost právní úpravy extrémně narušuje základní požadavky na zákon v podmínkách právního státu“* [srov. k tomu náleze ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. Pl. ÚS 7/17 (N 55/88 SbNU 727; 81/2018 Sb.) - *zákaz kouření v restauracích*, bod 71, s citací početné starší judikatury, případně náleze ze dne 19. 7. 2022, sp. zn. Pl. ÚS 30/21, č. 274/2022 Sb. - *zakládání svěřenských fondů jako vinklaření*, bod 35].

[41] Vzhledem k tomu, že výklad neurčitých právních pojmů spadá pod plnou kontrolu správních soudů (k tomu viz bod [47] níže), nemůže si daňová správa počínat libovolně, ale musí výklad každého „závažného“ porušení povinnosti v individuálním případě dostatečně vysvětlit.

[42] Neurčitý právní pojem obsažený v § 106a odst. 1 zákona o DPH daňová správa podstatně konkrétněji rozvedla v Informaci GŘ k aplikaci § 106a zákona o DPH ze dne 4. 1. 2013. Tato informace sice dílem jen rekapituluje jiná ustanovení zákona o DPH (srov. části 2 až 5 informace), v části 1 však podává konkrétněji výčet situací, které lze považovat za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely § 106a odst. 1 zákona o DPH.

[43] S uvedenou konkretizací počítala již výše mnohokrát cit. důvodová zpráva k novele č. 502/2012 Sb. Jakkoli by jistě bylo možno uvažovat o tom, že vhodnější by bylo alespoň příklady některých kritérií rozhodování správců daně dát do zákona (srov. Balcarovu stať cit. v bodě [38] shora), sjednocování správní praxe vnitřní metodikou daňové správy

pokračování

nepředstavuje samo o sobě ústavní problém (srov. již starší judikaturu, např. rozsudky ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS, zde ve vztahu k pokynům Ministerstva financí řady „D“, či ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 Afs 45/2007-251, č. 1383/2007 Sb. NSS, ve vztahu k interním aktům celní správy).

[44] Podobně jako jiné tzv. interní normativní akty ani informace GFŘ není právním předpisem, není pramenem práva. Je vnitřním předpisem, metodikou, která zavazuje jen správce daně uvnitř struktury daňové správy. GFŘ jakožto nadřízený orgán touto metodikou sjednocuje celorepublikovou praxi finančních úřadů. Takové sjednocení není obecně problematické, pokud nejde nad rámec zákona (*praeter legem*) nebo proti zákonu či jeho smyslu nebo nestanovuje přísnější pravidla. Pokud ale informace GFŘ zákonu nijak neodporuje a naopak jej konkretizuje, měly by se podřízené finanční úřady touto metodikou řídit (rozsudek ze dne 31. 8. 2020, čj. 3 Afs 208/2018-56, *Trávníček-Svitavy*, body 26 až 28, podobně rozsudek ze dne 27. 9. 2022, čj. 7 Afs 334/2020-26, *green-mystery*, bod 26).

[45] Z pohledu daňových subjektů je neváže informace GFŘ, ale jen zákon. Informace však daňovým subjektům poskytuje autoritativní předpověď, jak budou správci daně v určitých typových věcech rozhodovat. Smyslem informace je totiž zvýšit právní jistotu tím, že se stanoví hlediska a kritéria, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Odchýlit se od informace by mohlo dle okolností znamenat, že správce daně rozhodl v rozporu se zákazem libovůle a zásadou rovného zacházení. Takového odchýlení by se pak mohl dotčený daňový subjekt dovolat. Daňové orgány a následně soudy však v každém případě rozhodují nejen s ohledem na splnění podmínek informace GFŘ, ale v první řadě s ohledem na samotný § 106a zákona o DPH a jeho smysl (srov. k tomu např. rozsudek ze dne 18. 5. 2022, čj. 6 Afs 343/2020-43, *ML Group*, bod 15, nebo cit. věc 7 Afs 334/2020, *green-mystery*, bod 27).

[46] NSS taktéž chválí, že metodika není paušalizující (ve stylu naplnění některého z vypočtených důvodů automaticky založí povinnost vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcí), ale naopak správně zavazuje správce daně vždy zohlednit „osobu plátce a jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem. Správce daně při posuzování porušení plnění zákonných povinností vždy zohlední také objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností plátce. Může se jednat například o živelné pohromy, závažné zdravotní důvody, důvody vzniku platební neschopnosti či jiné objektivní překážky, které plátcí bránily v řádném plnění daňových povinností.“ Důležité tedy je, aby správce daně každý případ poctivě individualizoval. To je v souladu s tím, proč § 106a odst. 1 zákona o DPH volí abstraktní (obsahově neurčitý) termín porušení povinnosti vztahující se ke správě daně „závažným způsobem“.

[47] K debatě mezi stěžovatelem a žalovaným, zda má při výkladu § 106a odst. 1 zákona o DPH správce daně správní uvážení, je třeba dát za pravdu žalovanému, že zákon daňovým orgánům správní uvážení nedává. Jak totiž vysvětluje rozšířený senát, o správním uvážení „lze hovořit všude tam, kde zákon poskytuje správnímu orgánu ve stanovených hranicích určitý volný prostor k rozhodnutí. Tento prostor, v němž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný právní následek a zákonodárce dává správnímu orgánu možnost zvolit po zvážení daných okolností jedno z více řešení předvídaných

právní normou, bývá typicky vymezen formulací ‚správní orgán může‘, ‚lze‘ apod.“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 4. 2014, čj. 8 As 37/2011-154, č. 3073/2014 Sb. NSS, FERRERO, bod 14).

[48] Právě uvedené je však – v rozporu s tím, co si myslí stěžovatel – ve prospěch ochrany práv daňových subjektů, které byly označeny za nespolehlivého plátce. Přezkum správního uvážení správním soudem zákon významně omezil (§ 78 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Ovšem zákon o DPH žádné takovéto uvážení správci daně nedává. Pokud totiž jsou naplněny podmínky hypotézy § 106a odst. 1 zákona o DPH, rozhodnutí správce vydat musí. Stěžovatel má ale pravdu, že i v tomto případě, při posuzování „závažnosti“ porušení povinnosti, má správce určitou volnost úvahy, ta se ovšem zaměřuje na skutkovou podstatu a její vyhodnocení. Výsledkem je pak závěr, který nemá alternativu. Závěry daňového orgánu v těchto otázkách přezkoumává soud v rámci námitek uplatněných v žalobě v plném rozsahu (usnesení rozšířeného senátu 8 As 37/2011, FERRERO, body 15 a 24).

[49] NSS tak uzavírá, že nevidí nic ústavně problematického, pokud daňová správa konkretizovala neurčitá slova zákona vnitřní metodikou.

[50] NSS doplňuje, že není třeba se zabývat čistě hypotetickou námitkou stěžovatele, který kritizuje nejasnost toho, jaký dopad na rozhodnutí o nespolehlivém plátcí by mělo eventuální pozdější zrušení zajišťovacích příkazů správním soudem. Byť není jasné, zda to stěžovatel míní jako plnohodnotnou kasační námitku (uvozuje ji totiž v samém závěru kasační stížnosti slovy „pro úplnost dlužno dodat“), NSS se touto námitkou nyní zabývat nemusí. Bylo by to totiž bez významu pro nynější věc. Nikdo totiž netvrdí, že snad soud zajišťovací příkazy zrušil (právě naopak, krajský soud v napadeném rozsudku v bodě 25 poznamenal, že zajišťovací příkazy rovněž přezkoumal a dovodil jejich zákonnost).

III. C. K otázce, zda v daném případě byly dány podmínky § 106a odst. 1 zákona o DPH

[51] Stěžovatel konečně zpochybňuje, že by v jeho případě byly dány důvody pro použití § 106a odst. 1 zákona o DPH. V tomto bodě však zmiňuje toliko to, že požadovanou částku nakonec uhradil, byť nikoli ve lhůtě vyžadované zajišťovacími příkazy. Stalo se tak sice po vydání rozhodnutí finančního úřadu o nespolehlivém plátcí, ovšem ještě před rozhodnutím žalovaného.

[52] NSS k tomu připomíná, že k naplnění hypotézy § 106a odst. 1 zákona o DPH je zapotřebí závažně porušit povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. Správce daně tedy nesmí přihlídnout k porušení jakékoli povinnosti, ale k porušení povinnosti, které musí mít určitou intenzitu. Zákon to ostatně vyjadřuje adjektivem „závažný“. Jak k tomu uváděla zde již mnohokrát citovaná důvodová zpráva k novele č. 502/2012 Sb., za závažné porušení povinnosti vztahující se ke správě DPH lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru DPH. Nepůjde tedy o formální porušení povinností stanovených zákonem (např. opomenutí údajů v přihlášce k registraci či daňovém přiznání), které z hlediska správy a výběru daně nemělo prakticky žádný negativní dopad. Daný institut by měl dopadat pouze na takové porušování povinností, ve kterém lze spatřovat riziko

pokračování

daňových úniků. Správce daně by tak měl tento nástroj využívat uvážlivě a střídavě, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak plní řádně své daňové povinnosti. Jednotlivé porušení povinností plátce je třeba posuzovat zejména s ohledem na osobu plátce, dosavadní zkušenosti správce daně s tímto plátcem a s ohledem na to, jakou míru rizika pro veřejné rozpočty porušení dané povinnosti představuje.

[53] Z těchto východisek v podstatě vyšel též krajský soud a v jejich duchu vypořádal danou žalobní námitku. Dospěl totiž k závěru, že zapojením do problematických obchodů ve spojitosti s neuhrazením zajišťovacích příkazů ve stanovené lhůtě stěžovatel závažně porušil povinnosti plátce DPH a naplnil § 106a odst. 1 zákona o DPH. Správce daně měl důvodné obavy, že stěžovatel v budoucnu neuhradí DPH, a proto vydal zajišťovací příkazy. Takovou typovou situaci předvíдалa shora uvedená informace GFŘ, a to v části 1 písm. b) („Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně po 1. 1. 2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen.“).

[54] Pokud tedy stěžovatel stanovenou jistinu včas a v celé výši neuhradil, byl ohrožen veřejný zájem na řádném výběru DPH. Podobný závěr ostatně NSS zaujal ve skutkově srovnatelné věci řešené rozsudkem ze dne 10. 9. 2020, čj. 8 Afs 205/2018-59, *JP servis-OIL*, bod 28. Podle tohoto judikátu nesložení depozitu na účet správce daně v situaci, kdy tato povinnost byla pravomocně stanovena kvůli existenci důvodné obavy, že DPH nebude uhrazena, bude typicky závažným porušením povinností plátce ve smyslu § 106a odst. 1 zákona o DPH (srov. k tomu bod 31 napadeného rozsudku krajského soudu).

[55] Stěžovatel s použitelností judikátu 8 Afs 205/2018, *JP servis-OIL*, na svou vlastní situaci nesouhlasí a upozorňuje, že sám zajišťovací příkazy uhradil, byť pozdě. NSS k tomu uvádí, že škodlivost chování stěžovatele však spočívá právě v tom, že nebyly zajišťovací příkazy uhrazeny ve stanovené lhůtě. Samotné vydání zajišťovacího příkazu svědčí o možném problematickém vybírání DPH – proto jej správce vůbec vydává. Nadto, což není pro tuto věc bez významu, stěžovatel neuhradil dluh sám dobrovolně, ale jistina byla uhrazena z jeho nadměrných odpočtů (na což správně upozornil ve vyjádření žalovaný). Ani to však samo o sobě pro použitelnost § 106a odst. 1 zákona o DPH nestačí. NSS upozorňuje, že daňové orgány i krajský soud správně přihlédly též k dalším individuálním okolnostem této věci (např. finanční poměry stěžovatele, jeho negativní daňová historie, včetně toho, že několikrát byly jeho daňové nedoplatky vymáhány v daňové exekuci, blíže k tomu obsažený popis v bodě 32 napadeného rozsudku). Se správností těchto úvah však stěžovatel nepolemizuje.

[56] NSS je tak přesvědčen, že daňové orgány jen bezduše a mechanicky nepřevzaly obsah části 1 písm. b) informace GFŘ, ale naopak vzaly dostatečně na zřetel též všechny významné okolnosti tohoto případu. Se zřetelem na to pak ani opožděné uhrazení požadované částky za těchto okolností nemůže „přebít“ skutečnosti pro stěžovatele negativní.

IV. Závěr a náklady řízení

[57] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[58] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 25. listopadu 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu