



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **OLEO CHEMICAL, a. s.**, Holušická 2221/3, Praha 4, zast. daňovou poradkyní Mgr. Jaroslavou Siebeneicherovou, LL.M., Na Rybníčku 387/6, Liberec, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 10. 2016, čj. 45157/16/5300-22443-711513, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 6. 2020, čj. 10 Af 81/2016-49,

t a k t o :

- I. V řízení se bude pokračovat na straně žalobkyně **OLEO CHEMICAL, a. s.**, Holušická 2221/3, Praha 4, s její právní nástupkyní, společností **TEMPERATOR s r. o.**, Kociánova 453/11, Liberec.
- II. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 6. 2020, čj. 10 Af 81/2016-49, **se ruší** a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] V této věci NSS řeší otázku, jakou povahu má rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně z přidané hodnoty, konkrétně zda jde o rozhodnutí trestní povahy ve smyslu záruk Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. NSS rovněž posoudí 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 bude se zabývat také retroaktivním působením rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně.

[2] Úvodem NSS konstatuje, že v průběhu řízení o této kasační stížnosti na základě fúze sloučením, jejíž rozhodný den byl 1. 10. 2022, zanikla žalobkyně **OLEO CHEMICAL, a. s.**, Holušická 2221/3, Praha 4 (dále jen „OLEO“). Nástupnickou společností se stala společnost **TEMPERATOR s r. o.**, Kociánova 453/11, Liberec. NSS proto podle § 107 odst. 1 a 3 o. s. ř. použitého přiměřeně podle § 64 s. ř. s. rozhodl o tom, že procesní nástupkyní žalobkyně **OLEO** v tomto řízení je společnost **TEMPERATOR**

s. r. o. Vzhledem k povaze přezkoumávaného rozhodnutí (rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně) bude NSS dále v rozhodnutí tam, kde to bude s ohledem na povahu věci vhodnější, namísto „žalobkyně“ uvádět „OLEO“.

1. Vymezení věci

[3] Specializovaný finanční úřad dne 25. 11. 2015 rozhodl podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, že OLEO je nespolehlivým plátcem. Za nespolehlivého plátce byla OLEO označena proto, že v roce 2014 včas neuhradila zajišťovací příkazy, které jí byly vydány k zajištění daně za devět zdaňovacích období roku 2011, a předtím se zapojila do obchodů, u kterých existovala důvodná obava, že z nich nebude odvedena daň.

[4] Odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 10. 2016 zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k městskému soudu, který napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí je trestní sankcí. Podle městského soudu se porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem týká všech plátců DPH, tedy širokého okruhu subjektů, a jeho objektem je zájem na řádné správě daně z přidané hodnoty. Hlavním účelem rozhodnutí o nespolehlivém plátcí je potrestat plátce DPH za závažné porušení jeho povinnosti a zároveň jej i plátce daně obecně odradit od takového jednání, resp. mu v něm zabránit. Potrestání protiprávního jednání a odrazení od něj jsou přitom hlavní znaky trestního postihu. Též závažnost sankce podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je vysoká a svědčí o závěru, že se jedná o trestní postih. Označení za nespolehlivého plátce pro postižený daňový subjekt znamená podstatné ztížení jeho podnikání, a to jednak kvůli zveřejnění tohoto jeho označení, které může od spolupráce s ním odradit jeho potenciální obchodní partnery, jednak kvůli ručitelství příjemce zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce za daň, která jím má být odvedena. Postižený subjekt též ztrácí možnost změny zdaňovacího období na kalendářní rok nebo kalendářní čtvrtletí. Ustanovení § 106a odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění do 30. 6. 2017 (dnes § 106ab) dále stanoví, že pokud se postižený plátce napraví a po dobu jednoho roku závažně neporušuje povinnosti při správě daně, musí být jeho označení jako nespolehlivého plátce zrušeno. Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí tedy vykazuje typické znaky trestní sankce, a to nejen závažností svých dopadů, ale též procesem následného sledování nápravy postiženého daňového subjektu, který může vyústit v ukončení sankčního opatření. Prohlášení plátce DPH za nespolehlivého není také automatickým zákonným důsledkem jiného sankčního rozhodnutí, a nejedná se proto o automatické netrestní opatření, jehož jediným účelem je ochrana důvěry v systém DPH. Naopak § 106a zákona o dani z přidané hodnoty obsahuje autonomní skutkovou podstatu, která vyžaduje určitou míru závažnosti postiženého jednání a jejíž naplnění se zkoumá v samostatném řízení. Městský soud dále dospěl k závěru, že na jednání OLEO z roku 2011 byl § 106a zákona o dani z přidané hodnoty použit nepřipustně retroaktivně.

2. Kasační řízení

2.1 Kasační stížnost žalovaného

pokračování

[6] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Namítl, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí není trestní sankcí. Odkázal v tomto ohledu na dvě rozhodnutí krajských soudů, podle kterých opatření podle § 106a zákona o dani z přidané hodnoty není trestní sankcí, ale administrativním opatřením. Podle názoru stěžovatele institut nespolehlivého plátce nepůsobil retroaktivně. Stěžovatel navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

2.2 Vyjádření žalobkyně

[7] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že podání blanketní kasační stížnosti stěžovatelem je příkladem zneužití práva. Stěžovatel získal poskytnutím delšího časového úseku ke zpracování své argumentace neoprávněnou výhodu, přestože je představitel vrchnostenské moci, který je oproti žalobkyni v silnějším postavení. Žalobkyně rovněž podotkla, že stěžovatel v řízení před městským soudem nezpochybňoval závěr o tom, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně je trestní sankcí. Neučinil tak ani dříve v jiných řízeních před krajskými soudy, čímž podle názoru žalobkyně vytvořil precedenční závaznost. Žalobkyně zdůraznila, že v tomto ohledu je nutné dodržovat princip rovnosti a pravidlo, které vyplývá z čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

[8] Podle žalobkyně již ze samotné důvodové zprávy k § 106a zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně má sankční povahu. Při posuzování charakteru opatření podle § 106a zákona o dani z přidané hodnoty je nutné brát v úvahu i to, za jakých společenských okolností bylo dané pravidlo přijato.

[9] Žalobkyně upozornila též na to, že finančním orgánům důvodová zpráva dává možnost, aby na jejím podkladě a v mezích zákona svým vnitřním předpisem blíže rozvedly výklad některých pojmů, které jsou obsaženy v zákoně.

[10] Žalobkyně souhlasí se závěry městského soudu, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně má povahu trestní sankce. Samotné označení „*nespolehlivý plátcí*“ je sankční povahy a působí represivně i preventivně. Argumentaci stěžovatele, která se týkala retroaktivity, žalobkyně vytkla, že je v rozporu s principem dobré správy, zejména s principem včasnosti.

[11] Žalobkyně navrhla, aby NSS kasační stížnost zamítl.

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] NSS úvodem poznamenává, že stěžovatel nezneužil své právo, pokud podal blanketní kasační stížnost a až na výzvu soudu ve stanovené lhůtě doplnil kasační stížnost. Jedná se o zákonem předvídaný postup (§ 106 odst. 3 s. ř. s.). Toto pravidlo platí pro

všechny účastníky, kteří podávají kasační stížnost, bez ohledu na to, zda se jedná o orgán státní správy, nebo ne.

[14] Podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.

[15] Citované ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty zahrnuje neurčitý právní pojem „závažným způsobem“, k jehož výkladu byl vydán metodický pokyn obsažený v Informaci Generálního finančního ředitelství, jehož smyslem je podrobná úprava hledisek a kritérií, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. V době rozhodování daňových orgánů se jednalo o informaci ze dne 4. 1. 2013 k aplikaci § 106a zákona o dani z přidané hodnoty, čj. 101/13-121002-506729, ve znění jejích dodatků. Institut nespolehlivého plátce byl do zákona o dani z přidané hodnoty zakotven zákonem č. 502/2012 Sb., a to s účinností od 1. 1. 2013.

[16] V dané věci stěžovatel OLEO postihl za jednání, které bylo obecně v bodu 1 písm. b) informace GFŘ vymezeno tak, že „*dochází k obrožení 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*“.

[17] Závažné porušení povinností ze strany OLEO bylo spatřováno v tom, že vůči OLEO byly po 1. 1. 2013 vydány zajišťovací příkazy, které nebyly uhrazeny, a byly vydány proto, že se OLEO v roce 2011 zapojila do podezřelých obchodů.

3.1 Specifikace zákonné normy interním aktem daňové správy

[18] Žalobkyně uváděla, že pravidla o nespolehlivém plátcí nemají dostatečný zákonný základ a nemohou být dotvářena interním aktem. K této otázce se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 25. 11. 2022, čj. 10 Afs 513/2021-48, *Baránek*, v bodech 37 až 50, z něhož NSS vychází i v této věci a v podrobnostech na jeho závěry odkazuje. Podle tohoto rozsudku se v každém případě 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), 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). Právní úprava je v tomto ohledu vskutku strohá. Přestože by bylo možné si představit právní úpravu přehlednější a srozumitelnější, nelze zpochybňovat její ústavnost. V § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je obsažen neurčitý právní pojem, a to „závažný způsob“ porušení povinností vztahujících se ke správě daně, který zákon o dani z přidané hodnoty ani jiný zákon neupřesňuje. Závažná porušení povinností zpřesňuje až informace GFŘ.

[19] 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

pokračování

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 náleží Ústavního soudu 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 náleží Ústavního soudu ze dne 19. 7. 2022, sp. zn. Pl. ÚS 30/21, č. 274/2022 Sb. - *zakládání svěřenských fondů jako vinklaření*, bod 35].

[20] Informace GFŘ, jež konkretizovala neurčitý právní pojem, který je obsažen v § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, sice dílem jen rekapituluje jiná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty (srov. části 2 až 5 informace GFŘ), v části 1 však podává konkrétněji výčet situací, které lze považovat za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. S uvedenou konkretizací počítala již důvodová zpráva k novele č. 502/2012 Sb.

[21] Sjednocování správní praxe vnitřní metodikou daňové správy 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). 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).

[22] Daňové subjekty nejsou vázány informací GFŘ, ale pouze zákonem. 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2011, čj. 1 Ao 2/2010-185, *obec Moravany*, a usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, *L'ORÉAL*). 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 dani z přidané hodnoty 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 sp. zn. 7 Afs 334/2020, *green-mystery*, bod 27).

[23] V projednávané věci tedy není protiústavní, pokud § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty konkretizovala informace GŘ. Tato informace nevybočila z mezí, které jsou stanoveny pro tvorbu normativních právních aktů.

3.2 Povaha sankce

[24] V projednávané věci je sporná otázka, zda rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má povahu trestní sankce. Konkrétně se jedná o to, zda lze na rozhodování podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty 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).

[25] Ustanovením § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se NSS dosud zabýval např. v rozsudku ze dne 3. 10. 2019, čj. 8 Afs 71/2018-38, bod 25. Otázku povahy rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně ponechal však v tomto rozsudku nezodpovězenou. NSS se § 106a zákona o dani z přidané hodnoty zabýval i v jiných rozsudcích, ale v jiných souvislostech než v projednávaném případě. Např. v rozsudku ze dne 5. 10. 2018, čj. 4 Afs 190/2018-26, se NSS zabýval neodstraněním informace o nespolehlivosti plátce daně z registru plátců daně. V bodě 9 citovaného rozsudku pouze zdůraznil, že zveřejněná informace o nespolehlivém plátcí daně má závažné dopady na daňový subjekt. Obdobným případem se NSS zabýval v rozsudku ze dne 21. 5. 2019, čj. 4 Afs 70/2019-24. V rozsudku ze dne 15. 8. 2018, čj. 7 Afs 17/2019-52, se NSS zabýval doručením zajišťovacích příkazů, ve kterých byly stanoveny částky, jež daňový subjekt neuhradil, na základě čehož bylo rozhodnuto o tom, že je nespolehlivý plátcí. V rozsudku ze dne 28. 8. 2020, čj. 8 Afs 6/2020-34, se NSS zabýval především tím, co je závažným porušením plnění povinností při správě daně. V rozsudku ze dne 18. 12. 2019, čj. 8 Afs 246/2018-27, NSS dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, a proto se již nezabýval tím, zda daňový subjekt porušil povinnosti při správě daně závažným způsobem.

[26] V dalších rozhodnutích NSS především konstatoval, že při přezkumu rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně nemůže zkoumat oprávněnost vydání zajišťovacích příkazů (rozsudky NSS ze dne 3. 10. 2019, čj. 8 Afs 71/2018-38, ze dne 10. 9. 2020, čj. 8 Afs 205/2018-59, ze dne 15. 12. 2021, čj. 2 Afs 385/2020-40, ze dne 28. 4. 2022, čj. 2 Afs 98/2020-35, a ze dne 18. 5. 2022, čj. 6 Afs 343/2020-43).

[27] K otázce, zda je rozhodnutí o nespolehlivém plátcí ve smyslu § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty trestní sankcí podle Úmluvy, existovala donedávna nejednotná rozhodovací praxe krajských soudů. Jedná se např. o rozsudky Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 12. 2017, čj. 30 Af 63/2016-48, Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 10. 2018,

pokračování

čj. 22 Af 152/2017-36, Krajského soudu v Brně ze dne 18. 11. 2020, čj. 31 Af 77/2018-107. Všechny soudy v citovaných rozsudcích dospěly k závěru, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně není trestní sankcí ve smyslu Úmluvy. Naopak v napadeném rozsudku městský soud vyargumentoval, proč rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně představuje trest ve smyslu Úmluvy.

[28] Otázku povahy rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně sjednotil až NSS v rozsudku ze dne 25. 11. 2022, čj. 10 Afs 513/2021-48, *Baránek*, body 13 až 36. Desátý senát NSS dovedl, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně není trestní sankcí ve smyslu čl. 6 a 7 Úmluvy. NSS k tomuto závěru dospěl na základě zevrubného rozboru judikatury ESLP a § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[29] Institut nespolehlivého plátce daně 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).

[30] S rozhodnutím o nespolehlivém plátcí daně se pojí několik negativních důsledků. 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 dani z přidané hodnoty). 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 dani z přidané hodnoty; k eurokonformnímu výkladu však srov. rozsudky NSS 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).

[31] 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 dani z přidané hodnoty).

[32] 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.

[33] Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí není formálně označeno jako trest ve smyslu trestního práva. To však není samo o sobě rozhodující, neboť toto kritérium je pouze podpůrné. Jedná se pouze o výchozí bod úvah a samo o sobě bez spojení se zbývajících kritérii nemá význam.

[34] 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.

[35] 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*“ (srov. k tomu rozsudek ESLP *Saquetti Iglesias proti Španělsku*, č. 50514/13, § 27). Nejedná se ani o žádný zákaz podnikání 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 představuje „*difamující*“ efekt, o kterém mluví důvodová zpráva). 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 dani z přidané hodnoty pouze zajišťuje silnější pozici správce daně ohledně vymahatelnosti budoucích dluhů nespolehlivého plátce. Takovéto „*sankce*“ tedy *nepůsobí na nespolehlivého plátce přímo*, ale jen zprostředkovaně.

[36] Při úvahách o tom, zda je rozhodnutí o nespolehlivém plátcí 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,

pokračování

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 „*tvrděného jádra trestního práva Úmluvy*“, proto se na ně nepoužijí striktně ani všechny trestněprávní záruky Úmluvy (viz rozsudek ESLP ze dne 4. 10. 2022, *De Legé proti Nizozemsku*, č. 58342/15, § 62, zde k zákazu sebeobviňování v kontextu daňových deliktů).¹

[37] Pokud důvodová zpráva k novele č. 502/2012 Sb. hovoří o tom, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí podle § 106a zákona o dani z přidané hodnoty 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.

[38] Námitka, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně není trestní sankcí, je proto s ohledem na uvedené důvodná a závěry městského soudu jsou v tomto ohledu nesprávné.

3.3 Retroaktivita

[39] Vzhledem k tomu, že NSS v předchozí části dospěl k závěru, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně není trestní sankcí ve smyslu čl. 6 Úmluvy, se na toto rozhodnutí nevztahují ani požadavky, jež vyplývají z čl. 7 odst. 1 Úmluvy, který zakazuje retroaktivní uplatňování trestních sankcí. Nelze však opomenout, že k základním principům právního státu, kterým je i ČR (srov. čl. 1 Ústavy), patří princip ochrany důvěry občanů v právo a s tím související princip zákazu zpětné účinnosti (retroaktivity) právních norem. Zákaz retroaktivity právních norem proto platí i v jiných právních odvětvích, než je trestní právo (čl. 40 odst. 6 Listiny) [viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, a ze dne 13. 6. 2002, sp. zn. III. ÚS 611/01]. Ostatně i přechodná ustanovení k novele zákona o dani z přidané hodnoty č. 502/2012 Sb. v čl. II bodu 1 uvádí, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících, se použije zákon č. 235/2004 Sb. ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, není-li dále stanoveno jinak. NSS se proto musí k námitce stěžovatele zabývat otázkou zákazu retroaktivity i v projednávané věci, neboť § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nestanoví, že by se v tomto případě postupovalo jinak, než je stanoveno v přechodných ustanoveních v novele č. 502/2012 Sb.

[40] K této otázce se podrobně vyjádřil městský soud v bodech 26 až 34 napadeného rozsudku. Dospěl k závěru, že jednání, za něž byla OLEO postižena (zapojení do podvodných obchodů v roce 2011 a následné neuhrazení zajišťovacích příkazů) se nejvíce blíží hromadnému deliktu, neboť naplnění dané skutkové podstaty bylo shledáno v souhrnu dvou po objektivní stránce relativně odlišných jednání. Podle městského soudu v dané věci však nevyplývá, že by obě postižená jednání OLEO mohla být vedena jednotným úmyslem, na jehož základě by bylo možné její zapojení do podezřelých obchodů a následné nezaplacení zajišťovacích příkazů hodnotit jako jediný skutek. V dané

¹ „*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*“.

věci není prokázáno, že by OLEO ve zdaňovacích obdobích roku 2011, kdy se zapojila do obchodů, u nichž hrozilo neodvedení daně, předpokládala, že o tři roky později správce daně v souvislosti s těmito zdaňovacími obdobími vydá zajišťovací příkazy, a již předem pro tento případ plánovala, že zajišťovací příkazy neuhradí. Zajišťovací příkazy byly vydány až na základě následných zjištění správce daně o potenciální nedobytnosti daně. Obě jednání, u nichž v souhrnu stěžovatel dospěl k závěru, že se jedná o závažné porušení povinnosti při správě daní, je třeba posoudit jako dva odlišné skutky. Vzhledem k uvedenému se městský soud domnívá, že stěžovatel použil retroaktivně rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně na jednání, které se stalo v době, kdy do českého právního řádu institut nespolehlivého plátce daně nebyl ještě zaveden. To se stalo až v roce 2013. Do podvodných obchodů se OLEO zapojila ale již v roce 2011.

[41] Městský soud vycházel z toho, že závažné porušení povinností OLEO bylo spatřováno v tom, že: OLEO byly vydány po 1. 1. 2013 zajišťovací příkazy, které nebyly uhrazeny, a byly vydány proto, že se OLEO zapojila do podezřelých obchodů v roce 2011. To odpovídá vymezení nespolehlivého plátce daně podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s bodem 1 písm. b) informace GFŘ.

[42] S posouzením této otázky městským soudem NSS nesouhlasí. Městský soud jednání, které správce daně posoudil jako závažné porušení povinností při správě daní, posoudil jako dva odlišné skutky (zapojení do podvodných obchodů a neuhrzení zajišťovacích příkazů). Tímto způsobem na danou věc však nelze pohlížet. V projednávané věci totiž k předpokládanému právnímu následku vedou dvě nebo několik navzájem spojených nebo spolu souvisejících právních skutečností.

[43] Ustanovení § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s výkladem provedeným informací GFŘ vymezuje předpoklady (právní skutečnosti), při jejichž splnění lze s přihlédnutím k individuálním okolnostem případu rozhodnout o nespolehlivém plátcí daně. Informace také zavazuje správce daně, aby při posouzení porušení zákonných povinností zohlednil také „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“.

[44] Specializovaný finanční úřad rozhodl o tom, že OLEO je nespolehlivým plátcem daně, v roce 2015, tedy více než dva roky poté, co vstoupila v účinnost novela č. 502/2012 Sb., na základě jejího předchozího jednání. V tuto dobu byly současně splněny i všechny předpoklady pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Ty byly splněny až po roce 2013. V projednávané věci nelze rozdělovat různé právní skutečnosti, které tvoří předpoklady rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně, na jednotlivé skutky, u nichž by bylo třeba posuzovat u každého zvlášť dobu jejich dokončení. O nespolehlivém plátcí daně je možné rozhodnout až tehdy, kdy budou současně naplněny všechny předpoklady podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s bodem 1 písm. b) informace GFŘ. To se v projednávané stalo až poté, co OLEO neuhradila zajišťovací příkazy, které byly vydány po 1. 1. 2013. Není rozhodné, kdy se OLEO účastnila podvodných obchodů,

pokračování

podstatné je to, kdy nastala právní skutečnost, která představuje poslední předpoklad pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně (nezaplacení zajišťovacích příkazů). OLEO nemusela být postižena za zapojení do podvodných obchodů rozhodnutím o nespolehlivém plátcí daně, pokud by dobrovolně zaplatila zajišťovací příkazy.

[45] Všechny právní skutečnosti, které musí existovat, aby mohlo být vydáno rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně, tedy nemusely nastat až po 1. 1. 2013, kdy vstoupila v účinnost novela č. 502/2012 Sb., která zavedla institut nespolehlivého plátce daně. Rozhodné je, kdy nastane poslední rozhodná právní skutečnost (předpoklad). Pokud se tedy v projednávané věci OLEO zapojila do podvodných obchodů a po 1. 1. 2013 jí byly vydány zajišťovací příkazy, které neuhradila, naplnila předpoklady pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně. Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně nepostihuje jednotlivé právní skutečnosti (jednání daňového subjektu, popř. vydání správního aktu). K tomu, aby mohlo být vydáno rozhodnutí o spolehlivém plátcí daně, musely nastat tři právní skutečnosti, a to 1) zapojení OLEO do podvodných obchodů, 2) vydání zajišťovacích příkazů po 1. 1. 2013, a 3) neuhrazení zajišťovacích příkazů. Ve své podstatě se tedy jedná o složenou právní skutečnost, která se skládá z dílčích právních skutečností (jednání daňového subjektu, vydání správního aktu) a je dokončena až dovršením poslední dílčí právní skutečnosti - vydáním zajišťovacích příkazů.

[46] Podpůrně lze k výše uvedenému doplnit, byť se v této věci nejedná o trestní sankci, že předpoklady pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně je možné do určité míry přirovnat ke složené skutkové podstatě, která se vyznačuje pluralitou svých znaků (Jelínek, J. a kol. *Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část.* 2. aktualizované vydání. Linde Praha, s. 137 - 138, usnesení NS ze dne 25. 5. 2016, sp. zn. 8 Tdo 510/2016). V posuzovaném případě je pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s bodem 1 písm. b) informace GFŘ také potřeba naplnění několika znaků (právních skutečností), a to zapojení do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň, a vydání zajišťovacích příkazů po 1. 1. 2013, které nebyly uhrazeny. Až poté, co jsou splněny všechny uvedené předpoklady, je možné rozhodnout o nespolehlivém plátcí daně. Obdobně i pro spáchání trestného činu a dokončení trestné činnosti je zapotřebí naplnění všech znaků skutkové podstaty (srov. Jelínek, J. a kol. *Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část.* 2. aktualizované vydání. Linde Praha, s. 134). Podobně i podle zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, se za dobu spáchání přestupku (shodně s trestním právem) považuje doba, kdy bylo uskutečněno jednání, v němž je spatřován přestupek (viz důvodovou zprávu k § 2 tohoto zákona).

[47] Závěr městského soudu o retroaktivním působení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty je s ohledem na uvedené také nesprávný.

4. Závěr a náklady řízení

[48] Z uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v rušícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[49] V novém rozhodnutí rozhodne městský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. ledna 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu