



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Lenky Krupičkové a Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **EDECO s. r. o.**, se sídlem Štítného 388/18, Praha, zastoupena Mgr. Ing. Zdeňkem Stanovským, advokátem se sídlem Na hutích 661/9, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2021, č. j. 17 Af 16/2020-76,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Odměna ustanoveného advokáta Mgr. Ing. Zdeňka Stanovského za zastupování v řízení o kasační stížnosti **se určuje** částkou 14 015 Kč. Tato částka mu bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3 (dále též „prvostupňový správce daně“) vydal dne 15. 4. 2016 zajišťovací příkazy, jimiž žalobkyni uložil zajistit úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období srpen až prosinec 2015 v souhrnné výši cca 2,5 mil. Kč. Rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti vydaným zajišťovacím příkazům nabylo právní moci dne 21. 6. 2016. Prvostupňový správce daně následně devíti dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 3. 2018 doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období leden 2015 až říjen 2015

v celkové výši cca 4 mil. Kč a uložil jí povinnost uhradit související penále. Ke dni 29. 11. 2018 správci daně evidovali na účtu žalobkyně nedoplatek na DPH ve výši 6 779 701,50 Kč.

[2] Dne 3. 12. 2018 prvostupňový správce daně rozhodl o tom, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem dle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“). Žalobkyně se podle něj zapojila do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena DPH (související s vydáním zajišťovacích příkazů), tedy důvod dle bodu 1 písm. b) Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty č. j. 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 4, č. j. 137801/17/7100-20118-012287 (dále též „Informace GFŘ“), a je u ní po dobu nejméně tři po sobě jdoucích kalendářních měsíců evidován souhrnný nedoplatek ve výši 500 000 Kč na DPH bez příslušenství, tedy důvod dle bodu 1 písm. c) Informace GFŘ.

[3] V odvolání proti rozhodnutí o nespolehlivém plátcí žalobkyně zejména poukázala na to, že porušení povinností vztahujících se ke správě DPH má původ jenom a pouze v nezákonném jednání služebních osob, které vyvrcholilo vydáním taktéž nezákonných zajišťovacích příkazů. Se správci daně spolupracovala a nabídla jim jako jistinu své pohledávky ve výši cca 4,6 mil. Kč. Svá tvrzení je schopna a ochotna doložit. V doplnění odvolání zdůraznila, že jí propagované společnosti již zcela uhradily veškerou daňovou povinnost včetně sankcí. Správci daně se však nadále snaží doměřit již uhrazenou daň, přestože neprokázali, že by žalobkyně byla účastna na daňovém podvodu. Krom toho namítla řadu procesních pochybení v řízení o doměření DPH.

[4] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 21. 11. 2019, č. j. 6 Af 58/2016-74, zrušil zajišťovací příkazy, neboť žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání opožděně.

[5] Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 4. 2020 zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o nespolehlivém plátcí a toto rozhodnutí potvrdil. Uvedl, že správce daně rozhodoval za skutkového stavu ke dni vydání rozhodnutí, nemohl tak přihlídnout ke zrušení zajišťovacích příkazů. Žalovaný tuto okolnost zohlednil, protože neshledal splnění podmínky dle bodu 1. písm. b) Informace GFŘ. Setrval však na tom, že v projednávané věci došlo k naplnění podmínek bodu 1. písm. c) Informace GFŘ - ke dni vydání prvostupňového rozhodnutí o nespolehlivém plátcí existoval u žalobkyně kumulativní nedoplatek na DPH převyšující částku 500 000 Kč po dobu více jak šesti po sobě jdoucích kalendářních měsíců (jen za zdaňovací období červenec 2015 doměřil správce daně žalobkyni DPH ve výši 520 079 Kč; dodatečný platební výměr nabyt právní moci dne 16. 5. 2018). Odvolací námitky pak žalovaný veskrze shledal nedůvodnými, neb se týkaly jiných řízení (zákonnosti rozhodnutí o stanovení daně či vydání zajišťovacích příkazů). Konečně, žalovaný neshledal žádné objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností žalobkyně. Ta takové ani netvrdila, ani nedoložila.

## II.

[6] Proti rozhodnutí o odvolání podala žalobkyně žalobu. V ní zejména zdůraznila, že byla poškozena řadou nezákonných rozhodnutí správců daně. Žalovaný se domnívá, že žalobkyně je daňovým podvodníkem, aniž by svůj závěr prokázal. Správce daně svou

pokračování

šikanou (blokáci účtů u banky) způsobil insolventnost žalobkyně a znemožnil jí podnikat. Uvedení do registrů plátců DPH jako nespolehlivého plátce souvisí s nemožností ucházet se o bankovní produkty na dobu cca 10 let, což znamená její ekonomickou likvidaci. Dále v žalobě poukázala na to, že koneční příjemci služeb uhradili svou daňovou povinnost včetně sankcí, absentuje tak nedoplatek daně. Správce daně pak vůbec nezkoumal objektivní důvody, které vedly k neplnění zákonných povinností (finanční tíseň, jednání správce daně).

[7] Městský soud žalobu zamítl.

[8] Úvodem konstatoval, že námitky vztahující se k naplnění podmínek pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcu dle bodu 1. písm. b) Informace GFŘ nejsou pro věc relevantní. Žalovaný totiž považoval za splněné pouze podmínky uvedené v bodu 1. písm. c) Informace GFŘ. Taktéž shledal irrelevantními výtky směřující do rozhodnutí o zajišťovacích příkazech a doměření daně včetně otázky účasti na daňovém podvodu.

[9] K meritu věci uvedl, že v projednávaném případě existoval ke dni vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcu (3. 12. 2018) u žalobkyně kumulativní nedoplatek na DPH převyšující částku 500 000 Kč po dobu více jak šesti po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Na základě těchto skutečností měl žalovaný za to, že došlo ke splnění podmínek podle § 106a odst. 1 zákona o DPH ve spojení s bodem 1. písm. c) Informace GFŘ pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcu. Tyto skutečnosti trvaly i ke dni vydání napadeného rozhodnutí, když došlo pouze k navýšení kumulativního nedoplatku na částku ve výši 7 340 317 Kč. Tento závěr žalovaného žalobkyně nijak nerozporovala. Její tvrzení, že žalovaný opomněl posuzovat porušení povinností ve vztahu k žalobkyni a nezohlednil objektivní důvody, které vedly k neplnění zákonných povinností, nemá oporu v napadeném rozhodnutí. Žalovaný dospěl k závěru, že žádné takové důvody nevyšly v průběhu řízení najevo, přičemž žalobkyně jejich existenci netvrdila a rovněž ani nedokládala. Žalobní tvrzení o finanční tísní způsobené chováním a přístupem správce daně městský soud vyhodnotil jako zcela obecné a ničím nepodložené.

### III.

[10] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“).

[11] V ní uvedla, že existovaly objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností plátce, a zpochybnila ústavnost § 106a odst. 1 zákona o DPH.

[12] Stěžovatelka předně namítla, že ze strany správců daně, jakož i městského soudu došlo k nesprávné subsumpci skutkových okolností projednávané věci pod právní pojem „objektivní důvody hodné zvláštního zřetele“, kterými se dle Informace GFŘ rozumí též „důvody vzniku platební neschopnosti.“ Stěžovatelkou uplatněné tvrzení stran finanční tísně způsobené jednáním správce daně nebylo zcela obecné a ničím nepodložené. Stěžovatelka v žalobě uvedla konkrétní skutečnosti, jež zapříčinily její platební neschopnost: „*byl blokován účet vedený u Raiffeisenbank, čili nebylo možno podnikat, aniž by se žalobce nevystavil*

*stíhání pro podvod a poškozování (kdyby žalovaný podnikal a opatřil si od dodavatele služby, dělal by to s vědomím, že dodavateli nezaplatí, protože si finance pro něj exekuuje žalovaný). Tím se dostal žalobce do tísně, kterou způsobil žalovaný, jenž zcela znemožnila žalobci bradit údajný daňový nedoplatek“.* Vedení daňové exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb bylo přímým následkem vydání nezákonných zajišťovacích příkazů, které byly posléze zrušeny. V důsledku vedení exekuce bylo stěžovatelce fakticky znemožněno činit obchody jak na vstupu, tak na výstupu, čímž došlo k úplnému zastavení obchodní činnosti a přísunu příjmů. Pouze z tohoto důvodu se stěžovatelka dostala do takové finanční situace, kdy jí vznikly nedoplatky na DPH. Nedošlo-li by k označeným pochybením správce daně, byla by schopna běžné každodenní obchodní činnosti a generování příjmů tak, aby své daňové povinnosti dostála, tedy by se nedostala do platební neschopnosti. Tyto okolnosti nebyly při rozhodování žalovaného a městského soudu řádně zohledněny.

[13] Ve druhé stížnostní námitce stěžovatelka podle § 48 odst. 1) písm. a) s. ř. s. navrhla, aby soud přerušil řízení do doby rozhodnutí Ústavního soudu o ústavnosti neurčitého právního pojmu „porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem“. Uvedla, že celé vymezení jednotlivých skutkových podstat není ničím jiným než názorem Generálního finančního ředitelství (dále též „GFŘ“), přičemž nikdo jiný tento názor nemusí sdílet. Soudy nejsou vázány Informací GFŘ jako interní normativní instrukcí, neurčitý právní pojem tedy musí vyložit nezávisle, a přitom vždy přihlídnout ke konkrétním okolnostem daného případu. Z ústavněprávního hlediska jsou podstatné zejména dva aspekty současné právní úpravy institutu nespolehlivého plátce, které spolu úzce souvisejí. Prvním z nich je otázka kompetence správních orgánů k normotvorbě a druhým otázka, zda na danou situaci nedopadá některá z ústavních výhrad zákona. Na tvorbu interních normativních instrukcí nedopadají žádná legislativní pravidla. GFŘ může *de facto* libovolně a svévolně měnit jejich obsah. V daném případě k tomu dochází formou vydávání dodatků. Rozdíl mezi pravomocí vlády a správních orgánů k prováděcí normotvorbě spočívá zejména v tom, že správní orgány (na rozdíl od vlády) potřebují v každém konkrétním případě k vydání právního předpisu výslovné zákonné zmocnění. V této souvislosti poukázala na náleží Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 23/02, kterým soud pojednal o nepřijatelné delegaci normotvorby na orgán moci výkonné. Ministerstvo bylo zmocněno úpravou něčeho, pro co samotný zákon nestanoví žádné meze, co sám vůbec neupravuje – zákon neprovádělo, ale doplňovalo. Zákonodárce nesmí rezignovat na stanovení příslušného rámce a blanketně zmocnit exekutivu k tomu, aby stanovila, co je právo, jaká jsou práva a povinnosti osob nebo jaké jsou pravomoci a povinnosti správních úřadů. Šlo by o porušení principu dělby moci. Platí-li uvedený závěr Ústavního soudu pro odvozenou normotvorbu (vydávání právních předpisů), potom podle názoru stěžovatelky nutně musí tím spíše platit i pro vydávání vnitřních předpisů. Ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH upravující institut nespolehlivého plátce by tak mělo být rovněž shledáno neústavním pro rozpor s čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 1 Ústavy (případně též s čl. 79 odst. 3 Ústavy). Stěžovatelka považuje institut nespolehlivého plátce za sankci trestní povahy. V takovém případě by byla právní úprava institutu nespolehlivého plátce v rozporu se zásadou *nullum crimen sine lege certa*; nadto dochází i k porušení zásady *ne bis in idem*, neboť přinejmenším některé skutkové podstaty nespolehlivosti plátce zjevně spočívají ve spáchání platebního deliktu, který je sankcionován jinými prostředky daňového práva (typicky penále, úrok z prodlení, různé pokuty). Závěrem uvedla, že veškerá exekutiva musí mít zákonem stanoveny meze pro svou normotvorbu a následně i aplikační činnost (čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod

pokračování

a čl. 2 odst. 3 Ústavy), aby ta mohla být považována za ústavně konformní a nelibovolný výkon moci. Úprava nespolehlivého plátce odporuje i čl. 2 odst. 4 ve spojení s čl. 10 odst. 1 a článkem 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod tím, že nezávisle na zákonodárné moci přinejmenším omezuje právo na ochranu dobrého jména (čl. 10 odst. 1) a právo podnikat (čl. 26 odst. 1).

[14] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka zejména poukázala na to, že se městský soud opomněl zabývat otázkou tvrzené existence přeplatku na dani (DPH), namísto nedoplatku.

#### IV.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že důvody hodné zvláštního zřetele stěžovatelka uvedla poprvé až v žalobě. Řízení před správními soudy však nemá povahu nalézací a soudy nerozhodují namísto veřejné správy ve věci samé. Stěžovatelka tak uplatnila tyto důvody opožděně. Nadto se žalovaný ztotožnil s posouzením městského soudu, že stěžovatelka v žalobě zůstala pouze v rovině tvrzení a nijak nedoložila finanční tíseň způsobenou správcem daně. Nebylo tedy možno zjistit, jaké byly např. jiné možnosti financování jejího podnikání, kolik bylo na zmíněném účtu deponováno finančních prostředků, zda měla i jiné účty, příp. finanční prostředky v hotovosti. Podobné aspekty by musela stěžovatelka doložit, aby bylo zřejmé, že existují objektivní okolnosti, kvůli kterým nemohla nedoplatek na DPH uhradit.

[16] K neústavnosti právní úpravy žalovaný uvedl, že GFŘ se vydáním instrukce nestává normotvůrcem jen proto, že pro podřízené správce daně vydalo výkladovou Informaci GFŘ. Stejnou logikou by se pak i tuzemské správní soudy staly normotvůrcem, neboť judikaturou rovněž vykládají právní normy a neurčité pojmy, které jsou v nich obsažené. Je sice pravdou, že GFŘ může své instrukce měnit, nicméně je to logické, když se i výklad uvedené právní normy může v čase měnit (např. výše jednotlivých limitů finančních částek se může v návaznosti na inflaci zvýšit či snížit). Nejde však o právní předpis, nýbrž toliko interní výkladovou pomůcku sloužící ke sjednocení (s)právní praxe. Nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 23/02 proto není přílehlavý. Legitimitu instrukcí GFŘ již opakovaně potvrdil Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018-38, ze dne 31. 8. 2020, č. j. 3 Afs 208/2018-56). Skutečnost, že právní předpis obsahuje neurčitý právní pojem nemůže způsobovat jeho ústavní nekonformitu.

[17] Žalovaný proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

#### V.

[18] Soud ověřil, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti dle § 102 s. ř. s. V kasační stížnosti, kterou podala včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody (o tom dále) a v řízení je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná. Soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] V první kasační námitce stěžovatelka poukazuje na skutečnost, že se díky vydání nezákonných zajišťovacích příkazů dostala do platební neschopnosti, pro kterou nedostala svým povinnostem při placení daní. Městský soud pochybil, pokud tuto skutečnost nesubsumoval pod (objektivní) důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností stěžovatelky, což bylo důvodem pro přiznání statusu nespolehlivého plátce.

[21] Městský soud v této souvislosti zejména poukázal na to, že stěžovatelka ke svým tvrzením nic nedoložila, resp. tato neprokázala. Tuto skutečnost stěžovatelka v kasační stížnosti nepopírá ani nepoukazuje na obsah spisu, který měli správci daně (a při přezkumu jejich úvah i správní soud) v této souvislosti zohlednit. Důkazní břemeno k prokázání existence objektivních důvodů hodných zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností, však v prvé řadě tíží toho, kdo je tvrdí. Správce daně tak tíží důkazní břemeno stran povinnosti tvrdit a prokázat naplnění podmínek pro udělení statusu nespolehlivého plátce; daňový subjekt naopak prokazuje svá tvrzení tyto podmínky vyvracející, nejde-li o skutečnosti (okolnosti), ke kterým správce daně musí přihlédnout z úřední povinnosti (ze zákona).

[22] V souzené věci se jeví jako absurdní, aby důvody spočívající v insolventnosti prokazoval správce daně, neboť se jedná o údaje, k nimž nemá bez dalšího přístup.

[23] Městský soud proto správně uzavřel, že existence objektivních důvodů hodných zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností stěžovatelky, nebyly prokázány (stěžovatelka k nim nic nedoložila).

[24] Důvody hodné zvláštního zřetele nadto stěžovatelka ani konkrétně netvrdila. Řízení před správními soudy, jak správně uvádí žalovaný, není pokračováním daňového řízení; je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatel dohánět dokazováním u správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135, bod 66, který odkazuje na závěry rozsudku ze dne 10. 9. 2015, č. j. 4 As 133/2015-57, resp. rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS). Úloha správního soudu v řízení o stanovení daně je vskutku toliko přezkumná, nikoliv nalézací.

[25] Stěžovatelka toliko v obecné rovině v odvolání i žalobě uváděla, že došlo k uhrazení daňového nedoplatku na DPH (blíže neoznačenými společnostmi), byť se ve spise nachází výpis z osobního daňového účtu s tvrzeným nedoplatkem, a žalovaný upozornil na zvýšení daňového nedoplatku na osobním účtu stěžovatelky i měsíc před vydáním rozhodnutí (k 20. 12. 2019). Přesto ani v kasační stížnosti pak nespécifikovala, kdy mělo k uhrazení daňového nedoplatku dojít či kým. Její argumentace pak od počátku není jednoznačná ani v tom, zda vůbec měly tyto společnosti uhradit daňovou povinnost stěžovatelky, nebo mělo z jejich strany dojít „pouze“ k úhradě tzv. chybějící daně v řetězci. Jde tak pouze o obecnou výtku, kterou vypořádal již žalovaný v napadeném rozhodnutí, přičemž v žalobě došlo

pokračování

pouze k její reprodukci, bez náležité reakce na závěry žalovaného. Městský soud tedy nepochybil, pokud s poukazem na obsah spisu potvrdil závěr žalovaného.

[26] Druhá kasační námitka cílila na ústavní konformitu právní úpravy. O této otázce již pojednal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 513/2021-48, č. 4427/2023 Sb. NSS, s jehož závěry se nyní rozhodující senát ztotožňuje a plně je přebírá. Stěžovatelka ostatně uplatnila velmi podobnou argumentaci, jako tomu bylo právě ve výše uvedené věci (tato byla zřejmě inspirována stejným odborným článkem; viz níže).

[27] Institut nespolehlivého plátce vnesla do českého práva novela zákona o DPH č. 502/2012 Sb. Tento institut nahradil dřívější zrušení registrace k DPH. Zrušení registrace totiž není efektivním opatřením u těch problematických plátců, kteří by se s ohledem na svůj obrat stali plátci DPH fakticky okamžitě znovu, a to ze zákona.

[28] 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 tím předchází 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.

[29] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že „*zákonná úprava je, co do svého znění, vsutku strohá. Současně by jistě bylo možno si představit zákonnou úpravu podstatně konkrétnější 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 [srov. Balcar, V. Status (ne)spolehlivosti daňových subjektů ve vybraných státech EU, Bulletin advokacie č. 3/2022, s. 20 násl.]*.“ (rozsudek č. j. 10 Afs 513/2021-48).

[30] Zákon ve své podstatě 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 v aplikační rovině zpřesňuje až Informace GFŘ.

[31] Jak přitom uvedl desátý senát v rozsudku č. j. 10 Afs 513/2021-48: „*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]. Vzhledem k tomu, že výklad neurčitých právních pojmů spadá pod plnou kontrolu správních soudů (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011-154, č. 3073/2014 Sb. NSS, bod 14), nemůže si daňová správa počínat libovolně, ale musí výklad každého 'závažného' porušení povinnosti v individuálním případě dostatečně vysvětlit. Neurčitý právní pojem obsažený v § 106a odst. 1 zákona o DPH daňová správa podstatně konkrétněji rozvedla v Informaci GFŘ k aplikaci § 106a zákona o DPH ze dne 4. 1. 2013. Tato metodika sice dílem jen rekapituluje jiná ustanovení zákona o DPH (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 DPH. S uvedenou konkretizací počítala již 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, sjednocování správní praxe vnitřní metodikou daňové správy nepředstavuje samo o sobě ústavní problém (srov. již starší judikaturu, např. rozsudky ze dne 28. 4. 2005, č. j. 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, č. j. 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, naopak jej konkretizuje, měly by se podřízené finanční úřady touto metodikou řídit (rozsudek ze dne 31. 8. 2020, č. j. 3 Afs 208/2018-56, body 26 až 28, podobně rozsudek ze dne 27. 9. 2022, č. j. 7 Afs 334/2020-26, bod 26). Z pohledu daňových subjektů je navíc předmětná metodika GFŘ neváže; toliko znění zákona. 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, č. j. 6 Afs 343/2020-43, bod 15, nebo citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 334/2020-26, bod 27).“

[32] Nelze si nevšimnout, že Informace GFŘ není paušalizující (ve stylu naplnění některého z vypočtených důvodů automaticky založí povinnost vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátci), 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 plátci 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



pokračování

„závažným způsobem“. Konkretizaci slov zákona v podobě Informace GFŘ neshledává, pro výše uvedené, Nejvyšší správní soud za ústavně problematickou.

[33] Ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH je pro svou obecnější úpravu možné vyložit ústavně konformním způsobem (k jeho přednosti před zrušením části právního předpisu srov. HOLLÄNDER, Pavel. Role Ústavního soudu při uplatňování Ústavy v judikatuře obecných soudů. In ŠIMÍČEK, Vojtěch (ed). *Ústava České republiky po pěti letech*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 1998, s. 38 – 60), neboť kritérium „závažnosti“ způsobu porušení povinnosti je možné vykládat právě s přihlédnutím k individuálním okolnostem dané věci tak, aby naplnilo případný test proporcionality (případně racionality či extrémní disproportionality) při zásahu do základních práv, resp. jeho poslední krok. Soud má za to, že institut nespolehlivého plátce plní svůj účel a smysl – chrání fiskální systém státu a jeho účastníky. Široké vymezení porušení povinností „závažným způsobem“ s obdobně obšírnou možností výjimek z tohoto porušení (ony objektivní důvody hodné zvláštního zřetele) z něj činí i institut splňující kritérium potřebnosti (nutnosti). Správce daně pak musí posoudit všechny individuální okolnosti dané věci. Proto si lze těžko představit úpravu k daňovým subjektům šetrnější; ani zavedení zamýšleného systému tzv. reverse charge (přenesená daňová povinnost), se nejeví jako opatření, které by do základních práv a svobod zasahovalo přehnaně intenzivně, byť jde o opatření trvalé.

[34] V posuzované věci stěžovatelka nepochybnila, že jednání, jež je jí vytýkáno (kumulativní nedoplatek na DPH převyšující částku 500 000 Kč po dobu více jak šesti po sobě jdoucích kalendářních měsíců) lze považovat za porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem. Toliko obecně namítala, že důvody, pro které zákonné povinnosti neplnila, jsou omluvitelné (viz výše). Dovolávala se tedy použití jedné z výjimek z rozhodnutí o udělení statusu nespolehlivého plátce, které Informace GFŘ přímo stanoví. V souzené věci však naplnění jejího obsahu neprokázala. V případě, že by se tak stalo, mohl by soud přistoupit k přezkumu „přiměřenosti“ zásahu do tvrzených základních práv, avšak bez vlivu na ústavnost právní úpravy. Tu soud považuje za ústavně konformní. Soud proto nepřistoupil ke stěžovatelkou navrhovanému přerušování řízení a předložení věci Ústavnímu soudu dle § 95 odst. 2 Ústavy.

[35] Institut nespolehlivého plátce není ani trestem, jak se stěžovatelka domnívá. Nejvyšší správní soud v této otázce vyšel ze svého rozsudku ze dne 31. 1. 2023, č. j. 10 Afs 199/2020-62: *„S rozhodnutím o nespolehlivém plátcovi 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 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 (blíže rozsudky Nejvyššího správního ze dne 22. 2. 2021, č. j. 3 Afs 114/2018-87, bod 29, či ze dne 24. 8. 2021, č. j. 2 Afs 382/2019-33, bod 30). Nejedná se o následky trvalé (srov. § 106ab odst. 1, 3 zákona o DPH).“*

[36] Zda lze považovat sankci (nejen v daňové oblasti) za trest ve smyslu čl. 6 a 7 Úmluvy, je třeba posuzovat na základě tří kritérií v rámci tzv. Engelova testu (k tomu blíže rozsudek

Evropského soudu pro lidská práva ze dne 8. 6. 1976, ve věci *Engel a ostatní proti Nizozemsku*, stížnost č. 5100/71).

[37] Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí není formálně označeno jako trest ve smyslu trestního práva. Účelem není trestat, ale chránit fiskální zájmy státu a ostatní účastníky obchodního vztahu (ochrana trhu). Předchází se tím komplikacím spjatým s výběrem daní v budoucnu, jde tudíž o preventivní opatření (srov. rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 30. 6. 2020, ve věci *Saqueti Iglesias proti Španělsku*, stížnost č. 50514/13). Jde o rozhodnutí, které působí zprostředkovaně (nepřímo) a podnikání daňového subjektu nezakazuje, toliko je činí složitějším. Soud neodhlédl ani od skutečnosti, že spory v oblasti daní tvoří součást „tvrdého jádra výsad veřejné moci“ (srov. rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 12. 7. 2001, *Ferrazzini proti Itálii*, stížnost č. 44759/98, či ze dne 3. 11. 2022, *Vegotex International S.A. proti Belgii*, stížnost č. 49812/09). Byť rozhodnutí z oblasti daňového práva nelze automaticky považovat za rozhodnutí netrestní povahy (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS), 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 Evropského soudu pro lidská práva ze dne 4. 10. 2022, *De Legé proti Nizozemsku*, stížnost č. 58342/15).

[38] Pro výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost neshledal důvodnou.

[39] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

[40] Ustanovenému zástupci, Mgr. Ing. Zdeňku Stanovskému, se ve smyslu § 35 odst. 10 s. ř. s. přiznává odměna za zastupování spočívající ve dvou úkonech právní služby, kterými bylo převzetí a příprava zastoupení, včetně první porady s klientem, a písemné podání ve věci samé - doplnění kasační stížnosti. Za jeden úkon právní služby přísluší podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), částka 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), tj. celkem 2 x 3 400 Kč. Odměna ustanoveného zástupce činí částku ve výši 6 800 Kč.

[41] Soud uvážil o návrhu na zvýšení odměny za písemné podání ve věci samé dle § 12 odst. 1 advokátního tarifu následovně.

[42] Podle § 12 odst. 1 advokátního tarifu u úkonů právní služby mimořádně obtížných, zejména je-li k nim třeba použití cizího práva nebo cizího jazyka, nebo u úkonů právní služby časově náročných může advokát zvýšit mimosmluvní odměnu až na trojnásobek. Toto ustanovení nepředpokládá paušální zvýšení mimosmluvní odměny ve vztahu

pokračování

k úkonům právní služby učiněným ve věci s určitou mírou náročnosti; ta je zohledněna v tarifní hodnotě stanovené podle § 8 až 10 advokátního tarifu a ve způsobu stanovení mimosmluvní odměny podle § 7 advokátního tarifu (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 1. 2019, sp. zn. 30 Cdo 4016/2016).

[43] Advokátní tarif v tomto ustanovení pouze demonstrativně uvádí, že o úkony právní služby mimořádně obtížné půjde zejména, je-li k nim třeba použití cizího práva nebo jazyka. Bližší specifikaci daných pojmů předmětné ustanovení neobsahuje, a bude tedy nutné posoudit, zda jsou v každém konkrétním případě podmínky pro zvýšení odměny splněny.

[44] Jde-li o úkony právní služby mimořádně obtížné, již z pouhé terminologie § 12 odst. 1 advokátního tarifu je evidentní, jak již bylo zmíněno, že se nemůže jednat o běžnou obtížnost, nýbrž o obtížnost skutečně neobvyklou, tedy mimořádnou, vymykající se běžné praxi (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 5. 2011, sp. zn. 28 Cdo 4184/2009, či usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 11. 2014, sp. zn. 30 Cdo 2666/2014). Z příkladmo uvedeného použití cizího práva či cizího jazyka v § 12 odst. 1 advokátního tarifu jako důvodu pro zvýšení mimosmluvní odměny advokáta je zřejmé, že se mimořádná obtížnost úkonu právní služby vztahuje k nárokům na odbornost tohoto advokáta, a tím i odbornou či profesní náročnost poskytovaných právních služeb (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 6. 2021, sp. zn. I.ÚS 1486/20). Obecně sice nelze vyloučit žádnou okolnost vztahující se k odbornosti či profesní zdatnosti advokáta z toho, že by mohla zapříčinit mimořádné zvýšení nároků na advokáta při poskytování právní služby. Tyto okolnosti však nemohou být pro účely aplikace § 12 odst. 1 advokátního tarifu zvažovány ve vztahu k věci samé, ale vždy jen ve vztahu ke konkrétním úkonům právní služby.

[45] Sepsání návrhu (správní žaloby či kasační stížnosti) je úkonem mimořádné kvality, která je zohledněna vyšší než obvyklou sazbou v advokátním tarifu [§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Je postaven na roveň sepsání ústavní stížnosti. V souzené věci tak šlo o běžnou praxi při sepisování tohoto typu úkonu právní služby, byť kasační stížnost vykazovala velmi podrobnou a precizní argumentaci, jak ke skutkovému stavu, tak k právnímu posouzení (soud však nepřehlédl podobnost s kasačními námitkami uvedenými vznesenými ve věcech sp. zn. 10 Afs 513/2021 a sp. zn. 10 Afs 199/2020). Ustanovený zástupce pak ani nežadá o zvýšení odměny za tento úkon z důvodu mimořádné obtížnosti. Naopak upozornil, že se jednalo o úkon mimořádně časově náročný.

[46] Za úkon „časově náročný“ lze považovat takový úkon, který bude vykonáván mimo stanovenou pracovní dobu advokátní kanceláře, tedy zpravidla v pozdních večerních a nočních hodinách, jakož i o sobotách, nedělích a svátcích. Trvání samotného úkonu může mít při posuzování, zda jde o takový úkon, význam jen u těch úkonů, kde časové hledisko není pro výpočet odměny a náhrady již zohledněno. V případě sepsání kasační stížnosti ono hledisko není zohledněno; odměnu za něj tedy lze navýšit (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. 1. 2001, sp. zn. 1 To 2/2001).

[47] Ustanovený zástupce ve vyčíslení nákladů řízení tvrdil, že úkon právní služby (sepsání kasační stížnosti) činil 11 hodin. Jak bylo výše uvedeno, jde o úkon, jehož náročnost je zohledněna ve zvýšené sazbě advokátního tarifu, což se přirozeně odráží i ve zvýšené délce

vykonávání tohoto úkonu. Na odstranění vad podání (sepsání kasační stížnosti) byla stěžovatelce, resp. ustanovenému zástupci, určena lhůta 30 dnů. Úkon proto zjevně nemusel vykonat mimo pracovní dobu či ve dnech pracovního klidu. Jedním z důvodů pro ustanovení zástupce byla i skutečnost, že se zaměřuje na finanční právo – meritum věci.

[48] Soud tedy neshledal důvod pro zvýšení odměny za úkon právní služby dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu.

[49] Nejvyšší správní soud dále neuznal jako samostatný úkon právní služby nahlížení a studium spisu. Tuto činnost ustanoveného advokáta je třeba považovat za součást úkonu právní služby spočívajícího v převzetí a přípravě zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. b) advokátního tarifu. Prostudování spisu ve správním soudnictví se pokládá za nezbytný krok na počátku zastupování v řízení (blíže viz rozsudek ze dne 14. 1. 2021, č. j. 9 Azs 228/2020-53, bod 19 a judikatura tam cit.).

[50] Soud nicméně v souvislosti s nahlížením do spisu přiznal náhradu za čas promeškaný cestou k nahlížení a zpět (430 km), v rozsahu 10 započatých půlhodin po 100 Kč [1000 Kč dle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu]. Dle § 1 písm. b) vyhlášky č. 511/2021 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad, náleží za použití osobního motorového vozidla základní sazba 4,70 Kč/km, tj. 2 021 Kč. Dle § 4 písm. c) téže vyhlášky je třeba pro účely cesty uskutečněné v únoru 2022 při náhradě cestovního počítat s průměrnou cenou motorové nafty (NM) 47,10 Kč/l. Kombinovaná spotřeba automobilu advokáta je 8,7 l/100 km. Cestovné je tedy celkem 1 762 Kč.

[51] Celkem tedy tvoří náklady řízení částku 11 583 Kč (6 800 Kč + 4 783 Kč). Ustanovený zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), a proto součástí těchto nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 2 432 Kč, tj. 21 % z částky 11 583 (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková částka nákladů řízení činí 14 015 Kč.

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

V Brně dne 14. července 2023

Tomáš Foltas  
předseda senátu