



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Pavla Molka a soudců Lenky Bursíkové (soudkyně zpravodajka) a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **IMPROFEX CZ s.r.o.**, se sídlem Vyšehradská 320/49, Praha 2, zast. Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem se sídlem náměstí T. G. Masaryka 153, Příbram, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2024, č. j. 6800/24/5100-41452-712079, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2024, č. j. 14 Af 1/2024-66,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] NSS se v tomto rozsudku zabývá tím, zda postup správce daně, který žalobkyni dvakrát oznámil zahájení řízení, měl vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a zda má rozhodnutí o nespolehlivém plátcí povahu rozhodnutí o trestním obvinění.

I. Vymezení věci

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) rozhodl podle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem (rozhodnutí ze dne 27. 10. 2023, č. j. 8120155/23/2002-52524-106559). Ohrozila totiž veřejný zájem na řádném výběru DPH, neboť u ní správce daně po dobu nejméně tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců evidoval kumulativní nedoplatek na DPH ve výši minimálně 500 000 Kč bez příslušenství daně, z daňových povinností vyměřených, případně

doměřených po 1. 1. 2013 a splatných od 1. 10. 2014. K 31. 7. 2023 činil celkový nedoplatek na DPH 279 556 128,96 Kč včetně příslušenství.

[3] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. NSS níže rekapituluje ty části odůvodnění rozsudku městského soudu, které jsou relevantní z hlediska kasačního přezkumu.

[5] Podle městského soudu správce daně z formálněprávního hlediska pochybil, pokud žalobkyni doručil dvě na sobě nezávislá oznámení o zahájení řízení, která se týkala stejného předmětu (statusu nespolehlivého plátce). Tento postup teoreticky mohl u žalobkyně vzbudit prvotní pochybnosti ohledně toho, které řízení s ní vlastně správce daně vede. Buď to měl správce daně písemnost označit jako informaci v zahájeném řízení, kterou by aktualizoval seznam podkladů v řízení o statusu nespolehlivého plátce DPH (*stricto sensu* nejde o rozšíření předmětu, jelikož předmětem je jen a pouze rozhodnutí o tomto statusu). Nebo, pokud chtěl vydat druhé oznámení o zahájení řízení, měl správně (také) zastavit řízení, které zahájil prvním oznámením. Sdělení správce daně ze dne 30. 8. 2023, jakkoli je z formálněprocesního hlediska nedostatečné, žalobkyni ozřejmilo, že v řízení o statusu nespolehlivého plátce bude správce daně vycházet z nedoplateků DPH nejen za říjen 2014, ale také za listopad 2014 až březen 2015 a říjen 2019. Formální pochybení správce daně proto podle městského soudu nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyně ještě před vydáním prvostupňového rozhodnutí bezpochyby věděla, co je předmětem řízení (status nespolehlivého plátce), i to, z jakých skutečností bude správce daně v řízení vycházet (neuhrazená DPH za říjen 2014 až březen 2015, a také za říjen 2019). Právě v takto vymezeném řízení správce daně, jak žalobkyni předem vysvětlil, vydal jedno rozhodnutí. Žalobkyně v žalobě nenamítala, že nevěděla, co je předmětem řízení, že se z toho důvodu nemohla v řízení dostatečně bránit postupům správce daně apod. Nad rámec této procesní námítky neuvedla, jak se jí „dvojí zahájení“ dotklo na jejích procesních právech.

[6] Městský soud konstatoval, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcu není trestní sankcí ve smyslu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“), přičemž poukázal zejména na rozsudky NSS ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 513/2021-48, č. 4427/2023 Sb. NSS, ze dne 31. 1. 2023, č. j. 10 Afs 199/2020-62, *OLEO CHEMICAL*, a ze dne 14. 7. 2023, č. j. 7 Afs 412/2021-63, *EDECO*. Doměření daně včetně stanovení penále a rozhodnutí o nespolehlivém plátcu představují samostatná správní rozhodnutí s jiným předmětem řízení a jiným cílem. Námítky porušení zásady zákazu dvojího trestání proto neměl za důvodné.

II. Kasační stížnost a vyjádření účastníků řízení

[7] Stěžovatelka namítá, že pochybení správce daně spočívající v duplicitním zahájení řízení o nespolehlivém plátcu porušilo její právo na spravedlivý proces. Městský soud měl pro tuto vadu rozhodnutí žalovaného zrušit. Z § 48 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, i § 10 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, plyne, že správce daně „nemá svěřenu působnost v rozsahu vedení duplicity řízení u shodného správce daně“. Stěžovatelka v žalobě uváděla, že ze sdělení daňových orgánů není možné zjistit zákonné a judikatorní podklady, které by podporovaly názor správce daně, a že není zřejmé, jaké řízení s ní správce

pokračování

daně vede a ve kterém pokračuje. Tyto námitky městský soud přehlédl. Správce daně vyrozuměním o změně kvalifikace předmětu řízení fakticky zahájil nové řízení v téže věci, aniž by tuto vadu později odstranil, což potvrdil i městský soud.

[8] Podle stěžovatelky je účelem rozhodnutí o nespolehlivém plátcí potrestat plátce DPH za závažné porušení jeho povinností a odradit jej od takového jednání, resp. mu v něm zabránit. Potrestání a odrazení od protiprávního jednání jsou hlavní znaky trestního postihu ve smyslu judikatury Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) a nelze je od sebe zpravidla oddělit. Označení za nespolehlivého plátce je trestní sankcí, a vztahují se na něj proto garance vyplývající z Úmluvy (zejména zákaz retroaktivity, princip *ne bis in idem* a *nullum crimen sine lege*).

[9] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti považuje ve vztahu k první kasační námitce za zásadní, že správce daně ve sdělení ze dne 30. 8. 2023 stěžovatelce objasnil, že druhé oznámení o zahájení řízení vydal, aby ji informoval o správné výši nedoplatků v příslušných zdaňovacích obdobích (v prvním oznámení uvedl pouze neuhrazenou daňovou povinnost za říjen 2014, ve druhém sdělil, že eviduje i nedoplatky za listopad 2014 až březen 2015 a říjen 2019). Stěžovatelka tak bezpochyby věděla, co je předmětem řízení, a znala i skutečnosti, ze kterých správce daně vycházel. Následně správce daně vydal jedno rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Pochybení správce daně bylo čistě formální a nemá vliv na výrok rozhodnutí žalovaného. Námitku zásahu do práva na spravedlivý proces stěžovatelka nijak nekonkretizovala. Městský soud se řádně vypořádal se všemi námitkami týkajícími se procesního pochybení správce daně.

[10] Podle žalovaného jsou námitky ohledně povahy rozhodnutí o nespolehlivém plátcí jako trestního obvinění shodné se žalobními. Stěžovatelka je rozšířila jen o námitku údajného porušení zásady *nullum crimen sine lege*. Z judikatury vyplývá, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí není rozhodnutím ve věci „trestního obvinění“. Navazující námitky porušení trestněprávních garancí jsou tedy bezpředmětné.

[11] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

III.a) Vydání dvojího oznámení o zahájení řízení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného

[12] Před vypořádáním první kasační námitky považuje NSS za účelné stručně shrnout stěžejní momenty správního řízení.

[13] Správce daně oznámením ze dne 9. 3. 2022 zahájil řízení ve věci vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí podle § 106a zákona o dani z přidané hodnoty z důvodu neuhrazení doměřené DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 22 588 721 Kč. Správce daně evidoval celkový nedoplatek ve výši 134 603 128 Kč bez příslušenství (první oznámení).

[14] Dne 11. 8. 2023 zástupce žalobkyně obdržel oznámení o zahájení řízení (ze dne 10. 8. 2023) ve věci vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí podle § 106a zákona o dani z přidané hodnoty z důvodu jak neuhrazení doměřené DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 22 588 721 Kč, tak za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 23 031 060 Kč, prosinec 2014 ve výši 2 246 030 Kč, leden 2015 ve výši 22 857 525 Kč, únor 2015 ve výši 24 056 719 Kč, březen

2015 ve výši 39 859 838 Kč, a vyměřené DPH za zdaňovací období říjen 2019 ve výši 5 116 Kč (druhé oznámení). Celkový nedoplatek správce daně evidoval ve výši 279 557 470,96 Kč včetně příslušenství.

[15] V podání ze dne 25. 8. 2023 označeném „vyjádření ve věci a námitky proti dvojímu vedení řízení“ stěžovatelka správci daně vytkla, že nemohl zahájit duplicitní řízení před skončením řízení zahájeného prvním oznámením. Argumentovala zákazem dvojího trestání a překážkou litispendence.

[16] Na toto podání reagoval správce daně sdělením ze dne 30. 8. 2023. V něm uvedl, že námitce o zahájení dvojího řízení lze přisvědčit pouze u zdaňovacího období říjen 2014, neboť ostatní období nebyla v prvním oznámení zahrnuta. Druhé oznámení bylo vydáno kvůli změně částky nedoplatku u zdaňovacího období říjen 2014 a existenci nedoplatků v dalších zdaňovacích obdobích. Správce daně osvětlil, že byl veden snahou o informování stěžovatelky o správné výši nedoplatků ve zdaňovacích obdobích, ve kterých byla porušena povinnost vztahující se ke správě DPH. Obě řízení se vzájemně doplňují a jejich cílem je vydání jednoho rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Správce daně uzavřel, že se nejedná o vedení duplicitního řízení. Jiný správní orgán řízení ve věci rozhodnutí o nespolehlivém plátcí nezahájil. Následně správce daně vydal rozhodnutí popsané v bodu [2] tohoto rozsudku.

[17] Stěžovatelka namítá, že městský soud konstatoval, že správce daně z formálněprávního hlediska pochybil, přesto pak sám městský soud postupoval nezákonně, pokud rozhodnutí žalovaného nezrušil.

[18] Tato námitka není důvodná. Městský soud naopak postupoval plně v souladu se zákonem, pokud poté, co uzavřel, že řízení předcházející vydání žalobou napadeného rozhodnutí bylo stiženo procesní vadou, která však neměla vliv na jeho zákonnost, toto rozhodnutí nezrušil. Tento postup předpokládá § 75 odst. 3 s. ř. s., podle kterého se nepřihlíží k vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na zákonnost, popřípadě správnost napadeného rozhodnutí.

[19] Dané ustanovení (které bylo do zákona výslovně zakotveno s účinností od 1. 1. 2024 a je aplikovatelné i v nynější věci, neboť řízení o žalobě bylo zahájeno dne 12. 3. 2024, viz čl. 95 zákona č. 284/2021 Sb.) je v zásadě toliko legislativním promítnutím ustálené judikatury, která je založena na shodném východisku, tedy že správní soud má zrušit napadené rozhodnutí pouze tehdy, měla-li taková vada vliv na jeho zákonnost (příkladem viz městským soudem citovaný rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2021, č. j. 6 Afs 284/2020-40, a judikaturu citovanou v bodech 11 a 12). Opačný postup by odporoval zásadám ekonomie a rychlosti řízení.

[20] Městský soud stěžovatelce vysvětlil (bod 35 napadeného rozsudku), že vydání dvou oznámení o zahájení řízení skutečně bylo procesní vadou. Považoval však za podstatné, že výrok žalobou napadeného rozhodnutí by byl stejný, i pokud by k této vadě nedošlo. Jediným důsledkem eventuálního zrušujícího výroku by bylo to, že by žalovaný opět vydal rozhodnutí o stejném obsahu a vedle toho by zastavil řízení, které formálně zahájil jako první či druhé.

[21] Tento názor městského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nezpochybňuje (neuvádí tedy, že by v případě řádného procesního postupu správce daně byl výrok rozhodnutí žalovaného odlišný, a proč). Námitka, podle které pochybení žalovaného

pokračování

(správně správce daně, pozn. NSS) porušilo stěžovatelčino právo na spravedlivý proces, je natolik obecná, že na jejím základu není možné přezkoumat zákonnost napadeného rozsudku, resp. závěr ohledně vlivu vady řízení na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[22] Stěžovatelka opakuje žalobní argumentaci, podle které nebylo možno vést duplicitní řízení, pomíjí však zcela důvody, pro které městský soud vyhodnotil, že daná procesní vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Namítá-li stěžovatelka, že tento postup porušil její právo na spravedlivý proces, jedná se o zcela obecné tvrzení, které nelze považovat za řádně uplatněnou kasační námitku. Řádnou kasační námitkou nejsou ani opakovaná tvrzení, podle kterých nemůže správce daně zahájit dvě řízení v téže věci. S žalobní námitkou mající předobraz v těchto tvrzeních se městský soud řádně vypořádal a přisvědčil jí. Uzavřel však, že tato důvodně vytýkaná vada řízení nevede ke zrušení napadeného rozhodnutí.

[23] NSS se neztotožňuje se stěžovatelkou, že v žalobě uplatnila konkrétní tvrzení ohledně dopadu vady řízení do jejích práv. Stěžovatelka v této souvislosti poukazuje na žalobní tvrzení, podle kterého není schopna ze sdělení správce daně (a žalovaného) vyčíst relevantní zákonné a judikatorní podklady, které by *názor správce daně* podpíraly. Tato námitka se evidentně vztahovala k obsahu sdělení správce daně ze dne 30. 8. 2023, v němž vyjádřil názor, že vydání druhého oznámení nebylo pochybením, neboť se obě řízení *vzájemně doplňují*. Stěžovatelka tedy namítala absenci podkladů pro (údajný) závěr správce daně o možnosti dvojího vedení řízení, nikoli to, že by jí nebylo zřejmé, o čem a na základě jakého ustanovení se s ní vede správní řízení (o nespolehlivém plátcí). Danou námitku městský soud nepřehlédl, neboť uvedl (jak již NSS několikrát zmínil), že postup správce daně byl skutečně vadný (tedy neměl oporu v zákoně).

[24] Na námitku, podle které stěžovatelce nebylo zřejmé, jaké řízení s ní správce daně vede a v jakém pokračuje, městský soud také reagoval. Konstatoval, že správce daně sdělením ze dne 30. 8. 2023 stěžovatelce ozřejmil, že v řízení o statusu nespolehlivého plátce bude vycházet z nedoplateků nejen za říjen 2014, ale také za listopad 2014 až březen 2015 a říjen 2019. Stěžovatelka tedy před vydáním prvostupňového rozhodnutí bez pochyb věděla, z jakých skutečností bude správce daně vycházet. Stěžovatelka tedy podle městského soudu na základě uvedených skutečností věděla, co je předmětem řízení (status nespolehlivého plátce). Tyto úvahy považuje NSS na rozdíl od stěžovatelky za dostatečné a plně se s nimi ztotožňuje. Ostatně i z odvolací a žalobní argumentace, v níž stěžovatelka zpochybňovala též věcnou správnost závěrů obsažených v prvostupňovém rozhodnutí, jednoznačně vyplývá, že si stěžovatelka byla dobře vědoma, co je předmětem řízení, které se s ní vede.

III.b) K rozhodnutí o nespolehlivém plátcí jako trestní sankci

[25] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem městského soudu, že rozhodnutí podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není rozhodnutím o trestním obvinění. Tuto námitku stěžovatelka vznesla již v žalobě a v kasační stížnosti své argumenty v zásadě opakuje, aniž by jakkoli reagovala na závěry městského soudu. Ten stěžovatelku v bodech 37 a 38 napadeného rozsudku předně upozornil, že názor vyjádřený v rozsudku městského soudu ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Af 81/2016-49, podle kterého je rozhodnutí o nespolehlivém plátcí trestní sankcí v materiálním smyslu a na němž stěžovatelka založila svou argumentaci, byl překonán judikaturou NSS. Citovaný rozsudek městského soudu zrušil NSS rozsudkem *OLEO CHEMICAL*, v němž zkoumal, jaké negativní důsledky má rozhodnutí o statusu nespolehlivého plátce a co je jeho účelem, přičemž dospěl k závěru, že nejde o rozhodnutí

trestní povahy, resp. trestní sankci. Připomněl, že ke shodnému závěru NSS dospěl i v rozsudku č. j. 10 Afs 513/2021-48. Městský soud dále poukázal na rozsudek *EDECO*, který se podrobně věnoval kritériím tzv. Engellova testu. Uzavřel, že žádný z těchto rozsudků, s nimiž se ztotožnil, nesvědčí o tom, že rozhodnutí podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, je rozhodnutím o trestním obvinění ve smyslu čl. 6 a 7 Úmluvy.

[26] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti pouze opakuje žalobní námitky, aniž by jakkoli relevantně zpochybnila citované závěry městského soudu, ve kterých se s nimi vypořádal, jsou takové námitky nepřípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS; ze dne 15. 9. 2009, č. j. 6 Ads 113/2009-43; nebo ze dne 14. 6. 2016, č. j. 1 As 271/2015-36, body 10–14). NSS totiž na jejich základu nemůže přezkoumat zákonnost napadeného rozsudku, neboť není zřejmé, v čem ji stěžovatelka spatřuje.

[27] Opakuje-li stěžovatelka, že hlavním účelem rozhodnutí o nespolehlivém plátcí je potrestat plátce DPH a odradit jej od takového jednání, pomíjí zcela závěry městského soudu v bodu 38. Zde uvedl, že smyslem institutu nespolehlivého plátce je především ochrana fiskálního zájmu státu a taktéž ochrana dalších účastníků obchodních transakcí. Zveřejnění statusu nespolehlivého plátce ve veřejném seznamu slouží k obezřetnosti potenciálních obchodních partnerů nespolehlivého plátce. Účelem tak není trestat nespolehlivého plátce za jeho předchozí jednání. Jde o vhodný nástroj pro boj s daňovými úniky a má především preventivní charakter. Nejedná se ani o zákaz podnikání. Ani v tomto případě stěžovatelka závěry městského soudu (které mají výslovnou oporu v bodech 34 a 35 rozsudku *OLEO CHEMICAL*, bodech 26 až 28 rozsudku č. j. 10 Afs 513/2021-48 a bodu 28 rozsudku *EDECO*) nezpochybňuje žádnými konkrétními námitkami. Opakované námitky stran účelu daného rozhodnutí jsou tedy nepřípustné.

[28] S ohledem na shora uvedené pak stěžovatelka nemůže městskému soudu důvodně vytýkat, že pochybil, pokud nedospěl k závěru, že byla porušena zásada zákazu dvojího trestání. Vyslovil-li totiž, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí není trestní sankcí, nebylo možno uvažovat ani o porušení zmíněné zásady (což městský soud výslovně konstatoval v bodu 38 napadeného rozsudku). Nemohou být proto důvodné ani námitky porušení jiných trestněprávních záruk vyplývajících z Úmluvy, které stěžovatelka zmiňuje v kasační stížnosti – zákaz retroaktivity a zásada *nullum crimen sine lege*. Nadto námitku porušení posledně uvedené zásady stěžovatelka poprvé uplatňuje až v kasační stížnosti, a je tedy nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nad rámec nutného NSS připomíná, že se možným porušením všech zmíněných zásad podrobně věnoval ve shora citovaných rozsudcích. Neshledal nic protiústavního na skutečnosti, že daňová správa konkretizovala neurčitá slova zákona vnitřní metodikou (tedy že podmínky pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí nejsou stanoveny přímo zákonem; viz např. část III.B rozsudku č. j. 10 Afs 513/2021-48), a ve vztahu k právní úpravě rozhodování o nespolehlivém plátcí neshledal ani porušení ústavního zákazu retroaktivity právních norem (viz např. část 3.3 rozsudku *OLEO CHEMICAL*).

IV. Závěr a náklady řízení

[29] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

pokračování

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. NSS mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 23. září 2025

Pavel Molek
předseda senátu