



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Jana Kratochvíla ve věci

žalobce: **Solanisus Praga s.r.o.**, IČO 247 93 086
sídlem Husinecká 903/10, Praha 3 – Žižkov
zastoupený advokátkou Mgr. Magdalénou Poncza
sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava – Moravská Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2018, č. j. 37627/18/5100-41451-711647,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před daňovými orgány

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) zamítlo jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 4. 2017, č. j. 3450939/17/2003-52521-110324, kterým správce daně rozhodl, že je žalobce nespolehlivým plátcem.
2. Z obsahu správního spisu zjistil soud následující, pro věc podstatné skutečnosti.
3. Žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty s měsíčním zdaňovacím obdobím.
4. Žalobce má sídlo zapsané na adrese Husinecká 903/10, Praha, přičemž na základě místního šetření provedeného dne 9. 12. 2016 správce daně dospěl k závěru, že se jedná o sídlo na tzv. virtuální adrese, kde žalobce nevykonává ekonomickou činnost.
5. Žalobce podal dne 22. 8. 2016 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec roku 2016 a téhož dne podal také souhrnné hlášení za uvedené zdaňovací období. Správce daně na základě vyhledávací činnosti dospěl k závěru, že se žalobce zapojil do řetězce subjektů účastnících se podvodu na DPH neboli že se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty. Proto správce daně vydal vůči žalobci dne 26. 1. 2017 zajišťovací příkaz pod č. j. 523762/17/2003-00540-110077; odvolání žalobce vůči tomuto zajišťovacímu příkazu bylo zamítnuto v plném rozsahu rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 3. 2017, č. j. 15220/17/5100-41458-711929.
6. Žalobce částku stanovenou mu k úhradě zajišťovacím příkazem ve lhůtě neuhradil.
7. Pro úplnost soud uvádí, že již dříve byl vůči žalobci vydán zajišťovací příkaz Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 9. 12. 2016, č. j. 8594869/16/2003-00540-110077, vztahující se k úhradě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015.
8. Shora označeným rozhodnutím správce daně rozhodl, že je žalobce nespolehlivým plátcem. V odůvodnění poukázal na Informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), ze dne 4. 1. 2013, č. j. 101/13-121002-506729 (dále jen „Informace GFŘ“), v nichž jsou obsažena závažná porušení povinností vztahujících se ke správě daně z přidané hodnoty, která mohou ústít v rozhodnutí o nespolehlivém plátcu. Správce daně uvedl, že žalobce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty. Proto správce daně vydal shora označený zajišťovací příkaz ze dne 26. 1. 2017, který však nebyl ze strany žalobce ve lhůtě uhrazen. Nadto má žalobce sídlo na tzv. virtuální adrese, kde má v současnosti zapsáno sídlo velké množství daňových subjektů a na které jsou nabízeny služby související s poskytnutím sídla. Správce daně tudíž uzavřel, že jsou naplněny podmínky pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcu, protože daňový subjekt porušil závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty, když ohrozil veřejný zájem na řádném výběru daně a daňový subjekt neprojevil snahu o nápravu svých pochybení.
9. K odvolání žalobce žalovaný nyní napadeným rozhodnutím rozhodnutí správce daně potvrdil. V odůvodnění uvedl, že nemůže ve věci nespolehlivého plátce meritorně posuzovat a hodnotit naplnění jiných podmínek, než podmínek nespolehlivého plátcovství obecně vymezených v § 106a zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný poukázal na bod č. 1 písm. b) Informací GFŘ a konstatoval, že v daném případě správce daně vydal

zajišťovací příkaz k zajištění úhrady nesplatné nebo nestanovené daně z přidané hodnoty, zajišťovací příkaz byl vydán po 1. 1. 2013, přičemž nebyl ve lhůtě uhrazen a byl vydán z toho důvodu, že se plátce daně zapojil do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty. Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně přitom nemusí předcházet vyměření a stanovení skutečné výše daně z přidané hodnoty ani provedení daňové kontroly. K tvrzení žalobce, že správce daně ve všech případech s výjimkou zdaňovacího období březen 2015 vyměřil daň z přidané hodnoty konkludentně, tj. v souladu s tvrzením žalobce, žalovaný uvedl, že daňové kontroly byly zahájeny až následně na základě skutečností zjištěných v rámci vyhledávací činnosti správce daně.

10. Žalovaný odkázal také na bod č. 1 písm. h) Informací GFŘ a na skutečnost, že sídlo žalobce není sídlem ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH. Neobstojí přitom argumentace, že používání tzv. virtuální adresy je běžnou praxí u daňových subjektů v České republice.
11. Žalovaný dále zohlednil skutečnost, že žalobce podal daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob naposledy za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. Za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 již daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob nepodal, a to ani v náhradní lhůtě.
12. Žalovaný proto uzavřel, že žalobce je osobou, která v důsledku porušení svých zákonem stanovených povinností ohrozila veřejný zájem na správě daní.

II. Obsah žaloby

13. Žalobce v žalobě předně uvádí, že vždy plnil své povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty v souladu a v rozsahu požadovaném příslušnými právními předpisy, přičemž v období od února 2014 do dubna 2017 bylo žalobcem podáno v zákonem stanovené lhůtě celkem 40 daňových přiznání k dani z přidané hodnoty a ve všech případech, s výjimkou zdaňovacího období březen 2015, vyměřil správce daně daňovou povinnost konkludentně. Zajišťovací příkazy byly vydány pouze ve dvou případech, a to za zdaňovací období březen 2015 a za zdaňovací období červenec 2016. Žalobce dále podotýká, že projevuje ve vztahu ke správci daně maximální součinnost.
14. K napadenému rozhodnutí žalobce uvádí, že je nezákonné, a to z důvodu nesprávného vyhodnocení otázky závažného porušení povinností, zejména otázky údajného zapojení žalobce do daňového podvodu a vědomosti o tomto zapojení.
15. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je rozporné s principem proporcionality a principem hospodárnosti, neboť toto nepřiměřené zatížení žalobce nezvýšilo možnost správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Naopak žalovaný omezil možnosti žalobce při výkonu podnikatelské činnosti a tím de facto snížil možnost zabezpečení úhrady případně v budoucnu splatné daně.
16. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný odmítl zabývat otázkami posouzení důvodnosti obav správce daně ohledně budoucí úhrady daně, výpočtu výše zajišťované daně nebo zákonnosti postupu správce daně při vydání zajišťovacího příkazu. Pokud žalovaný pouze odkázal na Informace GFŘ, nevyporádal se s podmínkou závažnosti porušení povinností žalobce. Žalovaný postupoval mechanicky a ryze formálně, aniž by sdělil, na základě jakých skutečností dospěl k závěrům uvedeným v odůvodnění svého rozhodnutí. Naopak měl posoudit, zda žalobce skutečně prováděl

činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty.

17. K neuvedení skutečného sídla žalobce konstatuje, že správci daně muselo být z jeho úřední činnosti známo, že bylo přijato rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní a tímto rozhodnutím byla delegována místní příslušnost k výkonu správy daní z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj. Navíc toto porušení povinnosti nemělo z hlediska správy a výběru daně žádný negativní dopad a rozhodně se nejednalo o porušení závažné.
18. Závěrem žalobce podotkl, že již uhradil na zajištění správci daně částku 16 042 427 Kč ze zajišťovacího příkazu ze dne 9. 12. 2016, tedy plně uhradil své povinnosti z tohoto zajišťovacího příkazu. Pokud jde o zajišťovací příkaz ze dne 26. 1. 2017, tam s ohledem na velmi rychlý časový sled vydávání ihned vykonatelných zajišťovacích příkazů daně neměl žalobce dostatečné volné prostředky na úhradu této dlužné daně. Nadto namítá, že žalovanému muselo být v době vydání napadeného rozhodnutí z jeho úřední povinnosti známo, že žalobce již podal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2014, 2015 a 2016.

III. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí a na tyto odkázal. Žalovaný má za to, že jeho postup byl zcela zákonný, když použil dvě kritéria pro určení nespolehlivosti plátce daně dle Informací GŘŘ.
20. Žalovaný odmítá, že se měl zabývat otázkami vztahujícími se k vydání zajišťovacího příkazu.
21. Rozhodnutí o delegaci pak nic nemění na tom, že žalobce používá tzv. virtuální sídlo a porušuje tedy § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH.
22. Žalovaný nesouhlasí, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcu je v rozporu s cílem správy daní. Polemika žalobce ohledně zasažení jeho podnikatelských aktivit pak směřuje spíše proti vydaným zajišťovacím příkazům.
23. Žalovaný nepovažuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť za nepřezkoumatelnost nelze považovat, pokud se odmítl zabývat skutečnostmi rozhodnými pro stanovení daně či otázkou zákonnosti zajišťovacího příkazu.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

24. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání postupem podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť účastníci takový postup soudu akceptovali.
25. Soud dle § 75 s. ř. s. přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
26. Soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, neboť v případě nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí by nebylo na místě posuzovat jeho zákonnost.

27. Soudní řád správní rozlišuje v § 76 odst. 1 písm. a) nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Za nesrozumitelné lze považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jakým způsobem bylo rozhodnuto, jehož výrok je vnitřně rozporný nebo nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, dále takové rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem a kdo byl rozhodnutím zavázán, apod. Rozhodnutí správního orgánu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže není zřejmé, které skutečnosti vzal správní orgán za podklad svého rozhodnutí, proč považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl či jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (viz již rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92-23). Proto také rozhodnutí, jehož odůvodnění nevyporádává všechny námitky účastníka řízení nebo obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí.
28. Žádné takovéto vady napadeného rozhodnutí, pro které by bylo na místě přistoupit k jeho zrušení, však soud neshledal. Naopak žalovaný se předmětnou věcí řádně zabýval a rozvedl, z jakého důvodu shledal závěry správce daně oprávněnými, kdy rovněž sám předestřel argumenty, které svědčí důvodnosti vydání rozhodnutí o nespolehlivosti žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty. A v odůvodnění napadeného rozhodnutí také vypořádal odvolací námitky žalobce vztahující se k podstatě věci, na něž pečlivě reagoval a jednotlivě i v souhrnu uvedl, proč je neshledal důvodnými. Jestliže žalobce uvádí, že se daňové orgány nevěnovaly závažnosti porušení povinností žalobce, musí soud zdůraznit, že závažnost jednání žalobce z napadených rozhodnutí zjevně vyplývá, kdy především v bodě 25 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce ohrozil veřejný zájem na správě daní a neexistují žádné objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které by mohly vést k nesplnění zákonných povinností. Závažnost jednání žalobce je pak obecně dovoditelná též z podstaty povinností, které svým jednáním porušil a které vedly k jeho prohlášení za nespolehlivého plátce.
29. K námitce žalobce, že se žalovaný měl vypořádat rovněž s námitkami směřujícími proti vydanému zajišťovacímu příkazu, soud uvádí, že předmětem projednávané věci bylo posouzení naplnění podmínek § 106a odst. 1 zákona o DPH. Předmětem řízení před daňovými orgány již nebyly skutečnosti vztahující se k důvodům vydání zajišťovacích příkazů (včetně posouzení otázky údajného zapojení žalobce do daňového podvodu a vědomosti o tomto zapojení), nýbrž skutečnost, zdali žalobce závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně. A tomuto předmětu řízení daňové orgány dostály a své závěry v tomto směru dostatečně odůvodnily.
30. A obdobně soud v tomto řízení není oprávněn přezkoumávat správnost či zákonnost vydání zajišťovacího příkazu, neboť tento je samostatně přezkoumatelný, resp. žalovatelný (k tomu srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48 nebo ze dne 16. 12. 2016, č. j. 7 Afs 194/2016 – 30). V řízení o žalobě směřující proti rozhodnutí o nespolehlivém plátcí tedy nelze napadat také zajišťovací příkaz, který byl vydán v rámci jiného řízení, čehož si je ostatně žalobce vědom, neboť v žalobě uvedl, že se proti zajišťovacímu příkazu brání žalobou u Městského soudu v Praze.
31. Podstatné tedy není, zda byl zajišťovací příkaz vydán oprávněně, ale to, zda nesložení jistoty na depozitní účet správce daně podle zajišťovacího příkazu opravňovalo správce

daně vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Část žalobní argumentace směřující vůči vydání zajišťovacích příkazů se proto míjí s předmětem tohoto soudního řízení, a je pro projednávanou věc irelevantní. Námitkami zpochybňující zajišťovací příkaz se tedy soud zabývat nebude, včetně posouzení přiměřenosti jejich vydání či otázek údajného zapojení žalobce do daňového podvodu a vědomosti o tomto zapojení.

32. Podstatou sporu je tedy otázka, zda byly splněny zákonné podmínky pro označení žalobce jako nespolehlivého plátce.
33. Podle § 106a odst. 1 zákona o DPH poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.
34. Institut nespolehlivého plátce byl do zákona o DPH zakotven zákonem č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 502/2012 Sb.“). Z důvodové zprávy k zákonu č. 502/2012 Sb. k zavedení tohoto institutu vyplývá, že úmyslem zákonodárce bylo zavést změny právní úpravy správy daně z přidané hodnoty „...z důvodů boje s daňovými úniky u DPH, tj. zejména... zavedení institutu tzv. nespolehlivého plátce, vč. zveřejnění těchto osob a s tím, že příjemce plnění bude ručit za daň nezaplacenou poskytovatelem plnění, pokud je v okamžiku uskutečnění plnění o poskytovateli zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem... 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 obrátu, stal by se takový plátce fakticky okamžitě plátcem znovu, a to ze zákona (podle § 6). Zatímco v případě dobrovolných plátců je sankcí za neplnění povinností zrušení registrace (viz nové znění § 106 odst. 2), tak v případě těch, kterým plátcovství vzniká ex lege, je potřeba zvolit sankci jinou. Proto se navrhuje vytvořit nový právní institut „nespolehlivého plátce“, který bude na tuto situaci reagovat. Tento institut má sloužit především jako efektivní nástroj při boji s daňovými úniky, který působí nejen represivně, ale i preventivně. Protože není možné uvedeným plátcům zrušit registraci, budou tito plátcí označeni jako „nespolehliví plátcí“, tj. zůstanou plátcí, ovšem bude jim přidělen zvláštní status (označení). Sankční povahu tak bude mít již samotné označení „nespolehlivým plátcem“, neboť tento údaj bude zveřejněn a každý, si tak bude moci ověřit, zda daný plátce byl či nebyl takto označen... Odstavec 1 upravuje, kdy se plátce stane nespolehlivým plátcem. Pro získání tohoto statusu je zapotřebí závažně porušit povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. Nejedná se tedy pouze o povinnosti vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty, ale rovněž o povinnosti vyplývající z daňového řádu. Za typické povinnosti vznikající při správě daně z přidané hodnoty lze považovat například povinnost podat daňové tvrzení, povinnost uhradit daň, povinnost součinnosti se správcem daně při daňové kontrole nebo při ověřování skutečností uvedených v daňovém tvrzení či registračních údajích. Porušení povinností, za něž lze získat status nespolehlivý plátce, však musí mít určitou intenzitu. Musí tedy být naplněno kritérium závažnosti. Za závažné porušení povinností vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Nelze tak sankcionovat formální porušení povinností stanovených zákonem (např. opomenutí údajů v přihlášce k registraci či daňovém přiznání), které z hlediska správy a výběru daně by nemělo prakticky žádný negativní dopad. Daný institut by měl dopadat pouze na takové porušování povinností, ve kterém lze

spatřovat riziko daňových úniků. Správce daně by tak měl tento nástroj využívat v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak plní řádně své daňové povinnosti. Proto bude jednotlivé porušení posuzovat zejména s ohledem na osobu plátce, jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem a s ohledem na to, jakou míru rizika pro veřejné rozpočty porušení dané povinnosti představuje. Výklad pojmu nespolehlivý plátce, jakož i usměrňování výkladové praxe, bude prováděno výkladovými stanovisky Generálního finančního ředitelství ...“ (<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=6&ct=733&ct1=0>).

35. Aby tedy mohl být správcem daně přidělen daňovému subjektu status nespolehlivého plátce, musí být splněny podmínky spočívající v tom, že daňový subjekt porušil povinnosti vztahující se ke správě daně, a to závažným způsobem, tedy takovým, který svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty.
36. Správce daně a žalovaný v tomto aspektu svoji úvahu opřeli o výkladové stanovisko obsažené v Informacích GŘ. Za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se podle zmíněných Informací GŘ považují mimo jiné situace, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, neboť plátce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH (podmínka 1), a proto správce daně po 1. 1. 2013 (podmínka 2) vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz (podmínka 3), který nebyl ve lhůtě uhrazen (podmínka 4).
37. Právě popsaná situace nastala v případě žalobce, u kterého prvostupňový správce daně vydal zajišťovací příkaz (podmínka 3) dne 26. 1. 2017 (tedy po 1. 1. 2013 – viz podmínka 2), jímž podle § 167 daňového řádu uložil žalobci, aby zajistil úhradu DPH složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 34 004 253 Kč za období měsíce července roku 2016. Zásadním důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu přitom byla existence obavy, že dodatečně stanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Neboli existovala odůvodněná obava, že z obchodů, do kterých se žalobce zapojil, nebude uhrazena DPH (viz podmínka 1). A žalobce povinnost plynoucí z vydaného zajišťovacího příkazu nesplnil, když nesložil jistotu na depozitní účet správce daně (podmínka 4).
38. S ohledem na tyto skutečnosti lze konstatovat, že se žalobce dopustil závažného porušení plnění povinností plátce ve smyslu Informací GŘ (došlo k naplnění všech shora vymezených podmínek), které je ovšem fakticky naplněním § 106a zákona o DPH. Soud tedy souhlasí se správcem daně a žalovaným, že žalobce závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně tím, že nesložil jistotu na depozitní účet správce daně. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu s § 106a zákona o DPH a s čl. 1 písm. b) Informací GŘ.
39. Jestliže žalobce zpochybňuje druhý důvod pro vydání rozhodnutí o nespolehlivosti, tj. neuvedení jeho skutečného sídla, zdůrazňuje soud, že tento fakt byl pro vydání napadeného rozhodnutí spíše podružný, jak ostatně konstatoval též žalovaný v bodě 18 napadeného rozhodnutí. Již samotné nesložení finanční jistoty na základě vydaného zajišťovacího příkazu by postačovalo k vydání napadených rozhodnutí.
40. Přesto však soud podotýká, že neuvedení skutečného sídla daňového subjektu je v rozporu s § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, dle něhož se sídlem u osoby povinné k dani rozumí adresa místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí

týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení; nemá-li fyzická osoba místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu. Daňový subjekt by tedy měl uvádět jako své sídlo místo, ve kterém jsou přijímána zásadní rozhodnutí, neboli místo, kde „fakticky“ sídlí. Soud uznává, že neuvedení skutečného sídla daňového subjektu by ještě nemuselo a priori a ve všech případech znamenat, že plátce daně závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně a jsou tedy naplněny podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivosti dle § 106a odst. 1 zákona o DPH. V těchto případech by musely daňové orgány zvážit, zdali se skutečně jedná o závažný způsob porušení daňových povinností. V daném případě takto daňové orgány postupovaly, kdy především poukázaly na možnou záměrně sníženou nekontaktnost žalobce a jeho dosažitelnost. Zásadní však pro soud zůstává, že tento důvod pro vydání rozhodnutí o spolehlivosti nebyl jediný a hlavní.

41. Pro úplnost soud dodává, že není jakkoli pro posouzení zákonnosti napadených rozhodnutí významné, že daňové orgány vydaly vůči žalobci rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní. Toto rozhodnutí nemá žádný vliv ani na skutečnost, že žalobce uvádí jako své sídlo pouze virtuální adresu.
42. K podstatě Informací GFŘ soud podotýká, že se nepochybně jedná o interní pokyn veřejné správy k aplikačnímu postupu správců daně vůči daňovým subjektům. Je ustáleně správními soudy judikováno, že pokyny orgánů finanční správy upravují aplikační praxi, která nalézá odraz v jednotlivých rozhodnutích, jejichž skutkové a právní důvody musí obstát z hlediska zákonnosti, přičemž vychází-li správce daně či převezme-li v rámci odůvodnění svého rozhodnutí obsah pokynu – tu výkladového stanoviska – nejedná se o jakoukoli nezákonnost. V daném případě se typově jedná o rozhodnutí vydávané na základě správního uvážení o naplnění právně neurčitého pojmu. Tím spíše nemůže správce daně rozhodovat libovolně, nýbrž je povinen postupovat za obdobných a srovnatelných podmínek stejně, k čemuž v aplikační praxi slouží právě pokyny orgánů finanční správy. Jedná se o ve své podstatě vstřícný krok finanční správy vůči daňovým subjektům, nikterak nepřekračující meze ústavního pořádku České republiky, neboť svojí povahou nedošlo k postupu překračujícímu rámec zákonného zmocnění. Přesto však soud zdůrazňuje, že danou věc posoudil nejen s ohledem na splnění podmínek Informací GFŘ či jiných metodik, ale zejména s ohledem na výklad § 106a zákona o DPH, protože i přes odkaz na Informace GFŘ musí být naplněny podmínky citovaného ustanovení.
43. Není tedy důvodná námitka, že správce daně nezákonně „aplikoval“ Informace GFŘ. Žalovaný správně zdůraznil, že informace sjednocuje rozhodovací praxi podřízených orgánů a zároveň zveřejněním informace způsobem umožňujícím dálkový přístup posiluje legitimní očekávání daňového subjektu tím, že uvádí obecný výčet skutečností, které budou považovány za závažné porušení povinností při správě daní ve smyslu § 106a zákona o DPH.
44. Pokud žalobce dále namítá, že prohlášení nespolehlivým plátcem má významný dopad do jeho podnikání, konstatuje soud, že toto své tvrzení nijak nedoložil, ani nijak blíže nekonkretizoval. Soud se proto nemohl k této námitce jakkoliv kvalifikovaně vyjádřit. Obecně však konstatuje, že správce daně i žalovaný postupovali v souladu se svou pravomocí podle § 106a zákona o DPH v případě porušení povinností na straně daňového subjektu závažným způsobem vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcu. Jestliže přitom shledali naplnění zákonných podmínek pro vydání rozhodnutí o nespolehlivosti, bylo na místě, aby přistoupili k vydání tohoto rozhodnutí tak, aby byl zajištěn řádný výběr daní.

A nebylo na místě, aby zkoumali dopad rozhodnutí do podnikatelských aktivit žalobce, neboť to byl sám žalobce, který svým chováním zapříčinil vydání předmětného rozhodnutí. Jestliže chtěl předejít negativním dopadům rozhodnutí o nespolehlivosti na jeho podnikání, měl řádně a včas plnit své daňové povinnosti. Pokud tak neučinil, musí být srozuměn s tím, že zákonný postup daňové správy může mít neblahý vliv na jeho podnikatelskou činnost.

45. Soud konečně podotýká, že skutečnost, že až do zdaňovacího období března roku 2015, respektive července roku 2016, si žalobce své daňové povinnosti plnil, není žádnou mimořádnou individuální okolností, pro kterou by se aplikace institutu nespolehlivého plátce jevila jako nespravedlivá v situaci, kdy žalobce neuhradil částku stanovenou k zajištění daně zajišťovacím příkazem ze dne 26. 1. 2017. Stejně tak není rozhodné, zdali žalobce uhradil jistotu stanovenou zajišťovacím příkazem ze dne 9. 12. 2016, neboť pro posouzení věci je klíčové, že nesplnil povinnosti plynoucí mu ze zajišťovacího příkazu ze dne 26. 1. 2017 a nesložil na účet finančního úřadu jistotu v něm stanovenou. A stejně tak podání daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2014, 2015 a 2016 nic nemění na tom, že žalobce nesplnil povinnost, kterou mu ukládal zajišťovací příkaz ze dne 26. 1. 2017 a závažným způsobem tedy porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně. Ostatně samotné nepodání daňových přiznání nebylo důvodem pro vydání napadených rozhodnutí, nýbrž tuto skutečnost žalovaný konstatoval pouze okrajem. Napravením těchto pochybení tedy nepominuly důvody, které vedly daňové orgány k vydání rozhodnutí o nespolehlivosti. A relevanci tvrzení žalobce, že mu v minulosti byla vždy vyměřena daň konkludentně, snižuje fakt, že i za předchozí zdaňovací období byla ze strany správce daně zahájena daňová kontrola.
46. Závěrem nutno konstatovat, a to s ohledem na správně-trestní povahu projednávané věci, že se soud zabýval též tím, zda není pozdější právní úprava pro žalobce příznivější (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013-46), přičemž dospěl k závěru, že navzdory formálním změnám je obsahově totožná. Podmínky, za nichž je možno daňový subjekt prohlásit za nespolehlivého plátce zůstaly shodné. I nadále je pak následkem prohlášení za nespolehlivého plátce zveřejnění této informace způsobem umožňujícím dálkový přístup, povinné měsíční zdaňovací období a ručení příjemce zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce.

V. Závěr

47. Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, městský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou.
48. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.).

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 10. března 2020

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D. v. r.

předseda senátu