



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **STAROPILSEN s.r.o.**, IČO 29098815
sídlem Na Roudně 443/18, 301 00 Plzeň
zastoupený advokátem JUDr. Radkem Machem
sídlem Pražákova 1008/69, 639 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2018, č.j. 42935/18/5100-41451-712626

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 9. 2018, č.j. 42935/18/5100-41451-712626, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 11 228 Kč k rukám zástupce žalobce JUDr. Radka Macha do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Podle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“), bylo rozhodnuto, že žalobce je nespolehlivým plátcem [rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 4. 9. 2017, č.j. 1612049/17/2301-51521-405075, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 9. 2018, č.j. 42935/18/5100-41451-712626].
2. Podle § 106a odst. 1 ZDPH *Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.*
3. K aplikaci § 106a ZDPH (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení byla vydána Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 1. 2013, č.j. 101/13-121002-506729, ve znění pozdějších dodatků (dále jen „Informace GFŘ“).

Žaloba

4. Žalobce považuje rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (i rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj) a) za nezákonné z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, b) za nezákonné z důvodu nesprávného právního posouzení, c) za nezákonné z důvodu nesprávného posouzení skutkového stavu.
5. V bodě nazvaném „*Nepřezkoumatelnost rozhodnutí*“ žalobce namítá, že správce daně se vůbec nezabýval aplikací ustanovení § 106a odst. 1 ZDPH, resp. nezabýval se otázkami porušení právní povinnosti, tuto právní povinnost nijak neoznačil, nezabýval se její intenzitou a konečně nepostupoval v intencích materiálního přístupu, jak o něm hovoří aktuální judikatura. K odůvodnění rozhodnutí správce daně, že „*plátce uvedl nepravdivé nebo neúplné informace k registru na dani z přidané hodnoty*“, žalobce uvádí, že a) z něj není vůbec zřejmé, zda informace o sídle byly „nepravdivé“ nebo jen „neúplné“, b) správní orgán necituje a neodkazuje na žádné zákonné ustanovení, které stanovuje právní povinnost uvést sídlo dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH [ani § 4 odst. 1 písm. i) a ani § 106a ZDPH žádnou právní povinnost totiž nestanovují], a c) i kdyby správní orgán dospěl k závěru, že daňový subjekt porušil (necitovanou) právní povinnost, pak chybí jednoznačný závěr, že tuto povinnost porušil „*závažným způsobem*“, a v případě, že ano, zda jsou (či nejsou) dány korektivy citované Informací GFŘ nebo judikaturou. Výše uvedené se zcela přiléhavě vztahuje i na napadené rozhodnutí žalovaného. I když se v bodě [20] napadeného rozhodnutí uvádí, že došlo k závažnému porušení s odkazem na bod 1 písm. h) Informace GFŘ, ani v tomto případě se nepoukazuje na porušení konkrétní právní / zákonné povinnosti, ale pouze se odkazuje na ustanovení, které žádnou právní povinnost nezakládá. Informace GFŘ je výkladovým instrumentem k zákonu, které má za cíl zajistit stabilitu, předvídatelnost rozhodování, nikoliv nahrazovat zákonné povinnosti.
6. V bodě nazvaném „*Věcná nesprávnost rozhodnutí*“ žalobce nesouhlasí se skutkovými závěry, že adresa Na Roudné 443/18, Plzeň, není skutečným sídlem společnosti. Všechna tři místní šetření (dne 19. 7. 2016, 26. 1. 2017 a 24. 5. 2017) proběhla ryze formálně, zcela nedostatečně a ještě z nich správce daně vyvodil nesprávné závěry. Formalismus místních šetření je patrný zejména z protokolu o místním šetření ze dne 24. 5. 2017, kterým správce daně reagoval na obsáhlé podání žalobce ze dne 25. 4. 2017. Správce daně nevytěžil smluvního partnera žalobce, tj. zaměstnance společnosti OFFICE HOUSE s.r.o., ačkoliv žalobce výslovně uvedl, že pro něj poskytuje v sídle administrativní služby v podobě smluvního sekretariátu a předložil správci daně příslušnou smlouvu. *Dle zjištění správce daně se zde odvolatel zdržuje nepravdivě, kancelář č. 3.9 využívá více subjektů a žádné listiny nebo doklady odvolatele zde nejsou uloženy.* Z odůvodnění rozhodnutí totiž implicitně

vyplývá, že pouze pokud by správce daně dohledal v místě sídla statutární orgán či zaměstnanec, pak by to pro něj teprve bylo „skutečné“ sídlo společnosti. To je úvaha zcela odtržená od reality, která navozuje zcela mylnou a nerealistickou představu, že každá společnost má mít přiměřeně velký manažerský a zaměstnanecký aparát. Nelze nepoložit otázku, z jakého důvodu se nemůže daňový subjekt v sídle zdržovat nepravidelně a pro administrativní služby využít komerční služby. Nebo jaká rozhodnutí stran obchodního vedení (a jak často) by měl daňový subjekt v místě sídla učinit, aby prošel testem „skutečného sídla“ učiněným správcem daně? Je na každém subjektu, aby zvolil takové sídlo společnosti, které z různých důvodů odpovídá požadavkům dané společnosti. Správce daně pak tímto selektivním způsobem diskriminuje společnosti, které se rozhodly z různých důvodů využít profesionálních služeb tzv. office house. Zejména v případech menších společností, jejichž zásadní rozhodnutí o obchodním vedení jsou činěna sporadicky, lze sdílet prostory sídla logicky s jinými subjekty. Nejde ale v žádném případě o poskytnutí formálního sídla, ale o celý komplex vysoce kvalifikovaných služeb, resp. o poskytnutí reprezentativního zázemí s kompletním administrativním servisem. Úvahy správce daně o sídle společnosti tedy v žádném případě nekorespondují s § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH a tento restriktivní výklad nerespektuje ekonomickou realitu a diverzitu lidských potřeb.

7. V bodě nazvaném „*Posouzení nespolehlivého plátce*“ žalobce namítá, že správce daně, ač v napadeném rozhodnutí obsáhle cituje z důvodové zprávy k zákonu č. 502/2012 Sb., při odůvodnění rozhodnutí přešel její část, která hovoří o tom, že „*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.*“ To poskytuje legitimní výkladové vodítko, které lze aplikovat i ve vztahu k projednávanému případu. I kdyby totiž správce daně dospěl k závěru, že došlo k porušení právní povinnosti, což žalobce vylučuje, měl se zabývat její intenzitou a posléze okolnostmi týkajícími se daňového subjektu komplexně. Tento výkladový pohled hlubšího posouzení případu je ostatně respektován i Informací GŘ s tím, že správce daně porušení plnění daňových povinností posoudí vždy s ohledem a) na osobu plátce a b) jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem. K argumentaci žalobce, že si plní všechny své daňové i administrativní povinnosti, se správce daně nevyjádřil. Přitom žalobce nemá žádné daňové nedoplatky, nebyly vydány zajišťovací příkazy, neexistují žádné obavy z účasti na daňových deliktech a ani nebyla zjištěna žádná pochybení při administraci daně. Daňový subjekt reagoval a poskytoval správci daně veškerou možnou součinnost, reagoval na jeho podání a výzvy, ačkoliv to nebylo jeho povinností, ale pouhým právem. Žalobce je jednoznačně pro výkon správy daně dohledatelný, kontaktní, v žádném případě ani nebyla snížena plynulost komunikace a naprosto je vyloučeno, že by žalobce „záměrně snížil plynulost komunikace“. Je naopak třeba upozornit, že první úkon ve věci samé byl ze strany správce daně učiněn již 16. 7. 2016 a celé řízení pravomocně ukončeno až po více než dvou letech od počátku šetření. Správce daně nekonal v přiměřených lhůtách, když mezi úkony byly často několikaměsíční prodlevy. Naopak daňový subjekt měl reagovat na výzvy v několikadenních lhůtách, a to vždy splnil. A přesto správce daně žalobci implicitně vytýká, že byla snížena „dohledatelnost“ daňového subjektu, který ale zcela precizně plnil své povinnosti, ačkoliv po nepřiměřenou dobu fakticky čelil „sankčnímu“ řízení ze strany správce daně.
8. V závěru žaloby žalobce shrnul, že napadené rozhodnutí je nezákonné, protože správce daně a) své rozhodnutí postavil na zcela nepřiléhavých závěrech o sídle společnosti

vyplývajících z nedostatečných místních šetření, b) nesprávně aplikoval a vyložil ustanovení § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH, c) neoznačil žalobcem porušenou právní povinnost a míru intenzity jejího porušení, d) nesprávně a formálně aplikoval zákonné předpisy a nehodnotil další požadavky kladené Informací GFŘ i důvodovou zprávou k zákonu č. 502/2012 Sb. Žalovaný tak zcela nelegitimně postavil žalobce do stejné kategorie nespolehlivých plátců, kteří mají např. milionové daňové nedoplatky či byli podezíráni z karuselových obchodů, což žalobce považuje za ryzí formalismus i zjevnou nespravedlnost, když od roku 2010 plní své povinnosti a žádná materiální, ale ani formální nespolehlivost nebyla u něj zjištěna.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. K namítané *nepřezkoumatelnosti rozhodnutí* žalovaný uvedl, že obě uvedená rozhodnutí jsou v plném rozsahu přezkoumatelná. Formulace „nepravdivý nebo jinak nereálný údaj k registraci DPH“ je převzata z Informace GFŘ, přičemž z rozhodnutí o nespolehlivém plátcu i z žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalobce neuvedl pravdivý údaj o svém skutečném sídle. K žalobcem tvrzené absenci zákonného ustanovení, které porušil svým jednáním, žalovaný dodává, že byla naplněna hypotéza právní normy obsažené v § 106a ZDPH pro udělení statusu nespolehlivého plátce, jelikož žalobce porušil závažným způsobem své povinnosti vztahující se k správě daně. Ohledně povinnosti plátce uvést své skutečné sídlo žalovaný odkazuje na § 126 a § 127 odst. 1 daňového řádu: „*V přihlášce k registraci je daňový subjekt povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daní.*“ a „*Dojde-li ke změně údajů, které je povinen daňový subjekt uvádět při registraci, je povinen tuto změnu oznámit správci daně do 15 dnů ode dne, kdy nastala.*“ Ve světle citovaných ustanovení daňového řádu je zřejmé, že žalobce má povinnost uvést své skutečné sídlo, což se však v žalovaném případě nestalo.
10. K žalobcem tvrzené absenci závěru o tom, že povinnost byla porušena závažným způsobem, žalovaný uvádí, že neurčitý pojem „porušil povinnost závažným způsobem“ (§ 106a ZDPH) je vyložen v Informaci GFŘ sloužící ke sjednocování správní praxe, obě napadená rozhodnutí na Informaci GFŘ odkazují a je tak jednoznačným způsobem určeno, v čem správce daně, resp. žalovaný spatřuje porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem. Pro vydání rozhodnutí o tom, že plátce je nespolehlivý, je ovšem vždy nutné, aby správce daně neuvedení registračního údaje - skutečného sídla, a to ani na výzvu správce daně, hodnotil v kontextu souvisejících okolností hodných zvláštního zřetele, mj. s ohledem na objektivní neúčelově vzniklé překážky, které vedly k nemožnosti uvést registrační údaj, kterým je skutečné sídlo ve lhůtě, tj. nemožnost plnění z důvodu živelné pohromy, nemožnost poskytnutí včasné součinnosti z objektivních, neúčelově založených překážek aj. Správce daně pak musí přihlédnout k osobě daňového subjektu a k jeho dosavadní zkušenosti s tímto subjektem.
11. Ke *skutečnému sídlu podle zákona o dani z přidané hodnoty* se žalovaný vyjádřil tak, že všechna čtyři místní šetření, která správce daně provedl v průběhu více než roku, prokázala, že sídlo uváděné žalobcem lze považovat za tzv. virtuální. Žalovaný při svém rozhodování rovněž zohlednil žalobcem předloženou smlouvu o podnájmu nebytových prostor a o poskytnutí služeb (viz bod [32] žalobou napadeného rozhodnutí). Ohledně námitky žalobce, že je uváděné sídlo opravdu skutečné, žalovaný odkazuje na body [20] až [24] a [31] až [34] žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný považuje předpoklad skutečného sídla daňového subjektu z hlediska správy daně z přidané hodnoty za naprosto klíčový pro řádný výběr daně. V případě virtuálního sídla je pak správci daně výrazně

ztížena možnost provádět dle aktuální potřeby např. vyhledávací činnost, zejména ověřovat majetkové, finanční a personální poměry nutné pro samostatné uskutečňování ekonomické činnosti, provádět místní šetření, zejména ohledávat důkazní prostředky a věci, nebo daňovou exekuci (sepis movitých věcí, které podléhají exekuci).

12. Daňový subjekt je při registraci k DPH povinen uvádět jednak sídlo právnické osoby ve smyslu § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jako adresu, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku, a tzv. skutečné sídlo podle § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH, jako adresu 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. Skutečné sídlo definované podle zákona o dani z přidané hodnoty nemusí být totožné se sídlem daňového subjektu, které má tento daňový subjekt jakožto právnická osoba uveden ve společenské smlouvě či zakladatelské listině. Daňový subjekt je tedy povinen uvádět oba tyto údaje. Neuvedení skutečného sídla je ve světle bodu 1 písm. h) Informace GFŘ považováno za ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, jestliže daňový subjekt neuvede tuto informaci ani na výzvu správce daně. Znalost skutečného sídla je z hlediska správy DPH velmi důležitá, nejen z pohledu správné aplikace pravidel pro určení místa plnění, ale i ve smyslu § 1 odst. 2 a § 9 odst. 2 daňového řádu je významným prvkem pro řádnou správu daní.
13. Žalovaný trvá na svém závěru, že žalobcem uváděné sídlo je virtuální. Žalovaný odkazuje i na článek 10 Prováděcího nařízení Rady Evropské unie č. 282/2011, ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, kde se ke skutečnému sídlu uvádí: „1. Pro účely článků 44 a 45 směrnice 2006/112/ES je sídlem ekonomické činnosti osoby povinné k dani místo, kde dochází k výkonu ústřední správy podniku. 2. Při určování místa uvedeného v odstavci 1 se vezme v úvahu místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení podniku, místo statutárního sídla podniku, a místo, kde se schází vedení podniku. Nelze-li podle těchto kritérií s jistotou určit sídlo ekonomické činnosti, je určujícím kritériem místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení podniku. 3. Pouhá existence poštovní adresy nemůže být postačující.“ Žalovaný připomíná tzv. přímý účinek tohoto nařízení, tudíž je přímo aplikovatelné bez nutnosti vtělení nařízení do českého právního řádu.
14. Výše uvedené definici skutečného sídla nesvědčí následující skutečnosti zjištěné správcem daně při místních šetřeních: Nejedná se o skutečné sídlo žalobce, ale pouze o poštovní adresu obsluhovanou zaměstnanci poskytovatele služeb tzv. office house. Žalobcem uváděná kancelář č. 3.9 je využívána žalobcem nepravdělně a tato je pronajata více subjektům současně. Zařízení kanceláře je v majetku poskytovatele služeb a rovněž telefonní služby a internetové služby hradí poskytovatel. V prostorách kanceláře č. 3.9 není uloženo účetnictví ani jiné dokumenty žalobce. Kancelář č. 3.9 využívá více subjektů a žádné listiny nebo doklady žalobce zde nejsou uloženy. Na základě výsledků místních šetření tak nelze přisvědčit tvrzením žalobce, že je na uvedené adrese kontaktní a dohledatelný.
15. Ke sporovanému *naplnění podmínek nespolehlivého plátce* žalovaný uvedl, že ustanovení § 106a ZDPH obsahuje neurčitý právní pojem „porušení povinností vztahujících se ke správě daně závažným způsobem“. Tento neurčitý pojem je interpretován v Informaci GFŘ, kde jsou vymezeny jednotlivé skutkové situace, které lze považovat právě za takové porušení povinností při správě daně. Informace GFŘ přitom byla vydána z důvodu nutnosti zajištění celostátně jednotného postupu správců daně ve věci institutu

nespolehlivého plátce. Žalovaný trvá na tom, že byly naplněny podmínky bodu 1 písm. h) Informace GFŘ, tedy že žalobce uvedl nepravdivý nebo jinak nereálný registrační údaj týkající se skutečného sídla, a byl tedy označen jako nespolehlivý plátce v souladu se správní praxí. Ohledně námitky, že žalovaný nepřihlédl k okolnostem, které by svědčily ve prospěch žalobce, žalovaný odkazuje na bod [28] žalobou napadeného rozhodnutí, kde se mj. vyjádřil takto: „*Ani odvolací orgán nezjistil žádné takové okolnosti, které by vedly k nesplnění zákonných povinností a při kterých, i v případě naplnění skutkové podstaty vymezené v Informaci GFŘ, nelze konstatovat porušení povinností vztahujících se k správě daně závažným způsobem, resp. nelze plátcům daně z přidané hodnoty přidělit status nespolehlivého plátce.*“ Žalovaný posuzoval okolnosti, které by se daly zohlednit ve prospěch žalobce, avšak žádné takové neshledal. Žalobce naopak po celou dobu trval na tom, že jeho sídlo je sídlem skutečným, což však z provedených místních šetření nevyplynulo. Žalovaný tak nezaregistroval žádnou snahu žalobce k tomu, aby podal údaje o svém skutečném sídle.

16. K *judikatuře* k § 106a ZDPH žalovaný konstatoval, že ani jeden ze tří rozsudků krajských soudů, které jsou v žalobě uvedeny, není na žalovaný případ přílehlavý, jelikož v žádném z těchto případů nebylo řešeno naplnění podmínek bodu 1 písm. h) Informace GFŘ.

Replika

17. V replice žalobce uvedl, že nebrojí proti tomu, že žalovaný při rozhodování vyšel z Informace GFŘ, nýbrž že ji vyložil nesprávně a tedy i nesprávně aplikoval. Zabýval se totiž výlučně otázkou skutečného sídla, ale nikoliv již dalšími skutečnostmi, které bylo nutné v rámci rozhodnutí vyhodnotit. Přitom žalobce je zcela transparentním subjektem existujícím téměř 10 let, který zcela plní své daňové povinnosti, a to nejen finanční, ale také administrativní. Správce daně neuvedl ani žádné pochybnosti o plátcích daně. Přesto převážil formalistický přístup nad přístupem materiálním.
18. Dále se v replice konstatuje, že judikatura správních soudů, na niž žalobce odkazuje, se nevěnuje aplikaci nespolehlivého plátce ve vztahu k sídlu společnosti, avšak přesto je odkaz na ni relevantní, protože soudy posuzovaly situace, kdy lze považovat plátce za nespolehlivého. V každém z těchto rozhodnutí se soudy vždy věnovaly nejen otázce porušení zákonných povinností, ale také míře jejich závažnosti. Zcela bez výjimky pak šlo o případy, kdy plátcům buď neplnili vysoké daňové povinnosti, nebo se společnosti zapojily do karuselových obchodů.
19. V replice žalobce dále uvedl, že žalovaný opakovaně přechází argumentaci ohledně povahy sídla v tomto konkrétním případě. Žalobce sídlo společnosti reálně využívá, nejedná se o poštovní adresu, ale o sídlo se službami, které plně korespondují s předmětem činnosti a potřebami společnosti. Žalovaný se měl předně zabývat tím, co je předmětem činnosti společnosti, jaká rozhodnutí přijímá, jak funguje a teprve poté vyložit, jaký nárok lze mít na jeho sídlo. V sídle žalobce proběhlo mezi ním a správcem daně např. v roce 2018 nejméně 6 jednání v rozsahu 15,5 hodiny. Sídlo společnosti tak není tvořeno pouhou cedulkou ve sklepech na dveřích bez reálného obsahu, ale zcela jistě je reálným sídlem doprovázeným profesionálním servisem. Administrativní servis je zajištěn smluvně, tzn. odborně. Žalobce nesouhlasí, že by snad administrativní činnosti musel vykonávat zaměstnanec. Žalobce se také neztotožňuje s tím, že na závalu věci bylo to, že např. místo sdílí s dalšími subjekty. Pokud to vyhovuje povaze činnosti, je zcela na místě, aby plátce zvolil takovou formu sídla, která je nejen efektivní, ale také nákladově odpovídající. Správce daně pak zcela pomíjí praktický aspekt věci, že u běžné či menší společnosti bude tento přístup zásadně profesionálnější a pro správce daně efektivnější, než kdyby bylo sídlo

umístěno jinde bez stálé administrativní podpory. Také nelze souhlasit se závěrem, že by v sídle muselo být uloženo účetnictví, protože taková zákonná povinnost neexistuje. Zcela pravidelně existuje účetnictví např. v elektronické podobě nebo je spravováno externě na základě samostatného smluvního vztahu. Při posuzování skutečného sídla je tedy třeba přihlédnout ke konkrétním okolnostem případu, protože některý office house je pouhou „poštovní adresou“, kdežto jiný nikoli. Od toho je zde správce daně, aby posoudil, jaké jsou konkrétní skutkové okolnosti případu a jaké jsou reálné potřeby společnosti. Přístup, kdy správce daně generalizuje jednu formu sídla pro všechny plátce a všechny služby tzv. office house považuje za stejné, je zásadně nesprávný.

Posouzení věci krajským soudem

20. Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání.
21. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
22. **Žaloba je důvodná.**
23. Účel zavedení institutu nespolehlivého plátce je patrný z důvodové zprávy k zákonu č. 502/2012 Sb., jímž byl institut nespolehlivého plátce do zákona o dani z přidané hodnoty zaveden: *„Jedním z dalších navrhovaných opatření, které by mělo efektivně potlačit a zabránit rozšíření možnosti podvodných aktivit, je také zavedení institutu tzv. nespolehlivého plátce. Tento institut umožní identifikovat plátce daně, kteří jsou riziková a zneužívají systém DPH, a u kterých nemůže správce daně z dále uváděných důvodů přímo zrušit registraci plátce DPH. ... Tento institut má sloužit především jako efektivní nástroj při boji s daňovými úniky, který působí nejen represivně, ale i preventivně. ... Sankční povahu tak bude mít již samotné označení „nespolehlivým plátcem“, neboť tento údaj bude zveřejněn a každý, si tak bude moci ověřit, zda daný plátec byl či nebyl takto označen. Záměrně je použit termín „nespolehlivý plátec“, který by měl být dostatečně difamující. Dalšími sankčními důsledky toho, že plátec získá status nespolehlivého plátce, je nemožnost změnit zdaňovací období podle § 99a, a skutečnost, že ten, kdo přijímá zdanitelná plnění od nespolehlivého plátce, ex lege ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění (§ 109 odst. 3).“* Z důvodové zprávy je rovněž patrné, že zákonodárce při jeho zavedení předpokládal, že *„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.“*
24. Zákonodárce zároveň od počátku předjímal, že výklad pojmu nespolehlivý plátec, jakož i usměrňování výkladové praxe, bude prováděno výkladovými stanovisky Generálního finančního ředitelství. Cílem bylo jednak sjednocení rozhodovací praxe správců daně a zároveň možnost operativnější reakce na poznatky praxe pokud jde o plátce, kteří by se

vyhýbali zákonné povinnosti platit DPH. Zároveň je zveřejnění stanovisek GFŘ i určitým vodítkem pro plátce zaručujícím možnost seznámení se s okolnostmi, za nichž bude institut nespolehlivého plátce správcem daně aplikován.

25. V bodě 1 písm. h) Informace GFŘ je uvedeno, že „*dochází k obrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce uvedl nepravdivé nebo neúplné informace k registraci k DPH, které jsou nezbytné pro řádnou správu daně. K obrožení veřejného zájmu zejména dochází, pokud plátce nedoplnil, a to ani ve lhůtě stanovené správcem daně, neopravil již neplatný nebo uvedl nepravdivý nebo jinak nereálný registrační údaj týkající se skutečného sídla, které je pro účely daně z přidané hodnoty vymezeno v ustanovení § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, jako adresa místa vedení osoby povinné k dani, kterou se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popř. kde se schází její vedení k zajištění reálného výkonu ekonomické činnosti.*“ Dále je zde uvedeno, že „*jednotlivá porušení plnění daňových povinností ve smyslu písmen a) až h) tohoto bodu posoudí správce daně vždy s ohledem na 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 plátcům bránily v řádném plnění daňových povinností.*“
26. Podle § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH *Pro účely tohoto zákona se rozumí sídlem u osoby povinné k dani 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.*
27. K povaze vnitřního pokynu, jakým je v daném případě Informace GFŘ, se vyjadřoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 3. 10. 2019, č.j. 8 Afs 71/2018 – 38, v němž shrnul, že „*je podstatné, zda posuzované jednání naplnilo podmínky podle § 106a zákona o DPH. Interní normativní akty totiž nejsou právní předpisy a nemohou „jít nad rámec zákona“, naopak musí být se zákonem v souladu. Neodporují-li ale zákonu, platí ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu. V takovém případě pak správní soudy přezkoumávají postup správních orgánů i z hlediska jeho souladnosti s vnitřním předpisem.*“ Soud tak vycházel primárně ze znění zákona, ale zohlednil rovněž znění interního normativního aktu.
28. Z prvoinstančního i napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalobce byl označen za nespolehlivého plátce z důvodu, že uvedl nepravdivý údaj o svém skutečném sídle. Žalobce namítal, že správce daně uvedl, že „*plátce uvedl nepravdivé nebo neúplné informace k registru na dani z přidané hodnoty*“, z čehož tedy není zřejmé, co konkrétně je žalobci vytýkáno, zda uvedení neúplného nebo nepravdivého údaje. Soud shledal tuto námitku nedůvodnou, neboť z odůvodnění správních orgánů obou stupňů je patrné, že dospěly k závěru, že žalobce uvedl nepravdivý údaj o svém skutečném sídle. Správce daně pouze citoval příslušnou pasáž Informace GFŘ, ale z kontextu odůvodnění není pochyb o tom, že žalobci bylo vytýkáno uvedení nepravdivé informace.
29. V daném případě je rozhodující posouzení, zda bylo na základě učiněných zjištění možné žalobce označit za nespolehlivého plátce.
30. Z obsahu správního spisu plyne, že žalobce má jako jediného jednatele zapsaného pana V. K. V., narozeného dne X, bytem X, tedy mimo území České republiky. Mezi stranami není sporné, že sídlo žalobce bylo evidováno v tzv. office house. Soud k této problematice

odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č.j. 9 Afs 216/2018-47, v němž soud uvedl, že „dle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH se pro účely tohoto zákona 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. Soud soubhlasí se stěžovatelkou, že v dnešní době není nutné, aby v sídle společnosti byl stále přítomen její zástupce a vykonával zde obchodní agendu. V době internetu, mobilních telefonů, on-line obchodů apod. si lze představit řadu ekonomických činností, které nevyžadují trvalé kancelářské či provozní prostory. Podnikání, které není přímo závislé na konkrétním místě jako je výrobní hala, či kamenná prodejna, lze vykonávat v podstatě odkudkoli. V takovém případě je přesné určení sídla v rámci České republiky z hlediska registrace k DPH irelevantní. Využijí-li tito podnikatelé pro účely zápisu ve veřejných rejstřících službu tzv. office house, tedy virtuální sídlo, která mimo pronájmu sídla společnosti může nabízet i řadu dalších služeb (od přebírání pošty po kompletní účetní a právní servis), neshledává Nejvyšší správní soud tuto skutečnost nijak problematickou a nedomnívá se, že by mělo být bráno k tíži podnikatele, jestliže takové sídlo využívá v případě, že všechny další okolnosti podnikání probíhají standardně a v souladu se zákonem.“ Ve světle citovaných závěrů má zdejší soud za to, že dnešní doba si naopak využití takovýchto služeb v některých případech žádá. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, lze si představit řadu ekonomických činností, které nevyžadují trvalé kancelářské či provozní prostory. Mohlo by se tak stát, že daňový subjekt bude činný na různých místech ČR a bude řádně plnit všechny své daňové povinnosti, avšak nebude-li mít – objektivně vzato – potřebu výlučného pronájmu kancelářských či provozních prostor a zaměstnávání stálého pracovníka, který by byl k dispozici správním orgánům, bude vždy označen za nespolehlivého plátce, ačkoli povaha vykonávané činnosti by nevyžadovala klasicky pojaté sídlo osoby povinné k dani ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH.

31. Takový závěr nelze bez dalšího přijmout. Proto i tzv. virtuální sídlo může být toliko indicií, která může vzbuzovat obavy z ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, nicméně samo o sobě je pro učinění takového závěru nedostačujícím. Pro posouzení je v daném případě dle zdejšího soudu nutné též zohlednit, zda je plátce v sídle kontaktní, což, jak plyne z průběhu celého řízení, žalobce je. Jak opakovaně žalobce upozorňoval, byl v průběhu správního řízení součinný, na výzvy správce daně v krátkém časovém horizontu reagoval.
32. Jiná situace by byla v případě, kdy je konkrétní plátce s ohledem na svou podnikatelskou činnost vázán k určitému místu, které tak je jeho skutečným sídlem, avšak pro evidenční účely uvede pouze sídlo virtuální. Pokud ovšem plátce žádné skutečné sídlo ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH nemá, není vázán ke konkrétnímu místu, povaha činnosti plátce ani nevyžaduje provozní prostory, je naopak využití tzv. office house účelné z hlediska dosažitelnosti plátce nejen pro své potenciální obchodní partnery, ale i pro správní orgány. Podmínkou však i nadále zůstává jeho faktická dosažitelnost.
33. V daném případě správce daně dospěl k závěru, že „každá právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti nebo se na jejich uskutečňování připravuje, musí mít a má bez výjimky tzv. skutečné sídlo“ dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH. Žalovaný dále doplnil, že daňový subjekt je při registraci k DPH povinen uvádět jednak sídlo právnické osoby ve smyslu ustanovení § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jako adresu, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku, a tzv. skutečné sídlo dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty, jako adresu 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. Skutečné sídlo definované podle zákona o dani z přidané hodnoty nemusí být totožné se sídlem daňového subjektu, které má tento daňový subjekt jakožto právnická osoba uveden ve společenské smlouvě či zakladatelské listině dle § 136 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, zveřejňované ve veřejném rejstříku. Daňový subjekt je tedy povinen uvádět oba tyto údaje. Neuvedení skutečného sídla, tedy místa, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení daňového subjektu, je dle bodu 1. písm. h) Informace GFŘ považováno za ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH.“ Žalovaný uzavřel, že žalobce svým jednáním, kdy neuvedl skutečné sídlo definované v § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH naplnil skutkovou podstatu závažného porušení povinností při správě daní dle § 106a odst. 1 téhož zákona. Soud se však s takovým závěrem neztotožňuje.

34. Jak je uvedeno ve zmiňované důvodové zprávě, porušení povinností, které vede ke statutu nespolehlivého plátce, musí mít určitou intenzitu, musí být naplněno kritérium závažnosti. Za závažné porušení povinnosti 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. Za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se podle zmíněné Informace GFŘ považují mimo jiné situace, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, neboť plátce uvedl nepravdivý registrační údaj týkající se skutečného sídla. Zároveň je však nutné přihlédnout vždy k osobě plátce a dosavadní zkušenosti s tímto plátcem. Ačkoli žalovaný opakovaně v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že je nutno přihlédnout též k osobě plátce a dosavadním zkušenostem s ním, jako i k objektivním důvodům hodným zvláštního zřetele, které by mohly vést k nesplnění zákonných povinností plátce, posuzoval pouze existenci objektivních důvodů, resp. tvrzení existence takových důvodů ze strany žalobce, ale k jeho osobě a dosavadním zkušenostem s ním se vůbec nevyjádřil. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce působí od roku 2010, musí mít správce daně o daňovém subjektu nějaké bližší poznatky, které je povinen zohlednit, ať už v jeho prospěch či neprospěch. Navíc ve světle citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu je třeba zohlednit, zda ekonomická činnost žalobce vůbec vyžaduje existenci klasicky pojatého sídla osoby povinné k dani ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH.
35. V dané věci se tedy správce daně nedostatečně zabýval povahou vykonávané činnosti společnosti a potřebou skutečného sídla ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH. Zároveň se nedostatečně vypořádal s námitkami žalobce, že žalobcem využívaná tzv. office house nijak neztěžovala dosažitelnost žalobce, který se správcem daně byl součinný. Soud se ztotožňuje se závěrem žalobce, že automatizace využívání tzv. office house by vedla k zcela absurdním závěrům, že každá společnost využívající jejich služeb, by musela být označena za nespolehlivého plátce. Takový závěr zcela jistě není správný a vždy je třeba zkoumat další případné pochybnosti vedoucí k učinění závěru o tom, že dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty a tím k naplnění podmínek aplikace § 106a ZDPH o označení za nespolehlivého plátce.
36. Vzhledem k výše uvedenému je soud přesvědčen o tom, že správní orgány v daném případě zdrženlivě nepostupovaly. Aby plátce mohl být označen za nespolehlivého, musí své povinnosti vztahující se ke správě daně porušit závažným způsobem. Soud má za to, že správce daně i žalovaný nedostatečně zohlednili konkrétní okolnosti případu, zejména ekonomickou činnost žalobce a dosavadní zkušenosti s ním.
37. V dalším řízení se správní orgány budou muset blíže zabývat otázkou, zda se podnikatelská

činnost žalobce váže ke konkrétnímu místu, které by bylo jeho skutečným sídlem, a zda případně tzv. virtuální sídlo může představovat, zejména s ohledem na osobu žalobce jako plátce a dosavadními zkušenostmi správce daně s jeho osobou, ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty.

Rozhodnutí soudu

38. Jelikož žaloba byla shledána důvodnou, soud podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. současně vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
39. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Náklady řízení

40. Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v požadované výši **11 228 Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč a dále z odměny advokáta za dva úkony právní služby po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (6 200 + DPH = 7 502 Kč) a z náhrady hotových výdajů – výdajů na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za dva úkony právní služby po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu (600 + DPH = 726 Kč). Za úkony právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu se považují 1) převzetí a příprava zastoupení a 2) žaloba. Zástupce žalobce je plátcem DPH, proto byly příslušné částky navýšeny o DPH. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 27. srpna 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu

