



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

žalobkyně: **Altera PRO s.r.o.**, IČO: 25407686, se sídlem Vančurova 2006/5, 352 01 Aš,
zastoupena: JUDr. Marek Görges, advokát, Žižkova 52, 301 00 Plzeň

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2019, č. j. 40672/19/5100-41453-711866,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2019, č. j. 40672/19/5100-41453-711866 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 25. 7. 2018, č. j. 644922/18/2403-50522-402708 (dále též „rozhodnutí správního orgánu I.

stupně“), jímž byla zamítnuta žádost žalobkyně ve věci odejmutí statusu nespolehlivého plátce ve smyslu § 106ab odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“).

Žaloba

2. Žalobkyně zahájila svou žalobní argumentaci shrnutím dosavadního průběhu řízení a uvedením stručné chronologie případu. Ode dne 18. 3. 2016 je vedena jako nespolehlivý plátce. Dne 11. 5. 2018 pak požádala o vydání rozhodnutí, že již nespolehlivým plátcem není. Této žádosti nebylo rozhodnutím správního orgánu I. stupně vyhověno a podané odvolání bylo žalobou napadeným rozhodnutím zamítnuto. Žalobkyně namítala, že podmínka nutnosti označení sídla společnosti byla splněna tím, že na plotě zahrady u domu ve Vančurově ulici č. p. 2006/15, Aš, byla obchodní firmou žalobkyně označena poštovní schránka. Dle žalobkyně žádný právní předpis nezakazuje, aby sídlo společnosti bylo umístěno v rodinném domě, ani neukládá, aby bylo v kancelářské budově.
3. Ke zjištěním získaným při místním šetření na adrese (adresa sídla uvedená u správce daně), žalobkyně uvedla, že není na závadu, že na zvonkové desce absentuje telefonní číslo žalobkyně, neboť neuvedení čísla není porušením zákonné povinnosti.
4. Žalobkyně dále namítala, že označení Faunus zjištěné na zvonkové desce při dalším místním šetření je označením pro její obchodní značku, pod kterou je známa v širokých obchodních kruzích a pod tímto označením se žalobkyně sama prezentuje. K tomu poukázala na konferenci Crypto Affiliate Conference, kterou pořádala v Praze dne 23. 4. 2018 a při které zahraniční média o žalobkyni referovala jako o firmě Faunus.
5. Jako nepravdivé žalobkyně označila tvrzení správního orgánu I. stupně, že: *„jak vyplynulo z provedených šetření správcem daně, není daňový subjekt na této adrese správcem daně běžně k dispozici a ani není ke dni 20. 6. 2018 běžným způsobem seznatelné, že by tato adresa mohla být s působností subjektu spojována.“* Žalobkyně byla dne 20. 6. 2018 zaměstnancům finanční správy k dispozici, byl pořízen protokol, proveden výslech a pořízeny fotografie.
6. Žalobkyně nesouhlasí se závěry správního orgánu I. stupně, že sídlo společnosti na adrese v Aši kromě poštovní schránky umístěné na plotě zahrady nevykazuje jiné atributy působnosti společnosti na uvedeném místě. Správci daně při svých závěrech vyšli jen z pozorování objektu zvenčí, jelikož kanceláře, ve kterých jsou přijímána zásadní rozhodnutí řízení společnosti, jsou situovány uvnitř domu. Obě adresy (v Aši a Praze) byly rovněž správnímu orgánu uvedeny při místním šetření jednatelem společnosti P. B., jakožto místa, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí žalobkyně. Není tedy pravdou, že kromě poštovní schránky není rozpoznatelný žádný jiný atribut, že by skutečné sídlo bylo na adrese Vančurova v Aši.
7. Žalobkyně dále nesouhlasila s argumentací správního orgánu ohledně neexistence webových stránek žalobkyně, jakožto jednoho z kritérií, ke kterému správní orgán přihlíží při zjišťování skutečného sídla společnosti. Žádný právní předpis nestanoví povinnost mít webové stránky, a proto jejich neexistence nemůže jít k tíži společnosti.
8. Pochybení žalobkyně spočívá v tom, že v roce 2015 nedošlo k včasnému nahlášení změny sídla společnosti. Své pochybení však žalobkyně napravila sama, bylo to ostatně v její dispozici. Správní orgány jí v tomto směru dříve žádnou výzvu k oznámení změny sídla neadresovaly. Nedošlo ani k ohrožení veřejného zájmu ani k žádnému jinému pochybení, které by upravovala Informace GŘŘ. Žalobkyně vždy měla sídlo na adrese Vančurova v Aši, kanceláře v Praze byly využívány pouze za účelem reprezentace společnosti, popř.

pro schůzky s klienty.

9. Závěrem žalobkyně uvedla, že status nespolehlivého plátce ji výrazně poškodil. V roce 2018 došlo k zamítnutí financování ze strany Komerční banky právě z důvodu jejího statusu nespolehlivého plátce daně. Status nespolehlivého plátce se zapsal do mnoha registrů v České republice a zkomplikoval žalobkyni vztah s obchodními partnery.
10. K důkazu žalobkyně ve své žalobě předložila fotografie kanceláří, které se nachází v rodinném domě na adrese Vančurova 2006/15, 352 01 Aš; smlouvu o pronájmu prostor Výstaviště Praha; fakturu za pronájem prostor Výstaviště; kopii českých webových stránek inzerujících konferenci; kopii mezinárodních webových stránek inzerujících konferenci; protokol z místního šetření č. j. 630794/18/2403-50522-402708; smlouvu o nájmu prostor na adrese Jindřišská 939/20, 110 00 Praha 1; smlouvu o pronájmu prostor na adrese Kodaňská 1441/46, 101 00 Praha 1; fotografie z kanceláří na adrese Kodaňská 1441/46, 101 00 Praha 1; oznámení o nechválení úvěru; e-mailovou komunikaci s pracovníci Komerční banky.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný nejprve uvedl, že žalobní argumentace je víceméně identická s argumentací uvedenou v odvolání, a proto setrvává na závěrech uvedených v napadených rozhodnutích. V této souvislosti rovněž poukázal na to, že pokud se žalobní argumentace shoduje s argumentací uvedenou v odvolacím řízení, je nezbytné přistupovat k žalobě jako k námitce jediné, a sice námitce nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (na podporu svého názoru žalovaný odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 4. 2019, sp. zn. 11 Af 66/2016). Pro případ, že se soud s tímto názorem neztotožní, uvedl žalovaný, že všechny žalobkyní navržené důkazy jsou kromě protokolu o místním šetření nepřijatelné, a to s ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu, neboť žalobkyně měla tyto důkazní návrhy uvést již ve správním řízení. Žalovaný dále uvedl, že žádost žalobkyně byla podána 11. 5. 2018, a proto rozhodným časovým intervalem pro posouzení naplnění podmínek ve smyslu bodu 3 Informace GFŘ je interval od 11. 5. 2017 do 10. 5. 2018 (dle bodu 3 Informace GFŘ platí: „*Správce daně žádosti vyhoví a rozhodne, že již plátce není nespolehlivým plátcem, pokud plátce po dobu 1 roku závažným způsobem neporušil své povinnosti vztahující se ke správě daně, resp. pokud plátce nenaplnil žádnou ze skutečností vymezených v bodě 1.*“). V uvedeném období však žalobkyně neměla nahlášeno místo, kde má své skutečné sídlo ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, čímž naplnila skutkovou podstatu uvedenou pod písm. h) předmětné informace GFŘ. Správce daně tedy neposuzoval skutečnosti, které se udály před více než rokem. Toto je zcela zásadní skutečnost, v rámci níž je veškerá ostatní argumentace žalobkyně lichá. Co se týká tvrzení žalobkyně, že jí správní orgány nezaslaly žádnou výzvu ke změně údaje o registrovaném sídle, uvedl žalovaný, že výzvy jsou vydávány pouze v situaci, kdy je třeba doplnit registrační údaj a kdy o této skutečnosti má správce daně povědomí, nikoli situace, kdy je třeba opravit neplatný údaj, kdy o této skutečnosti správce daně nemá povědomí.

Replika žalobkyně a její další vyjádření

12. V replice ze dne 16. 3. 2020 žalobkyně uvedla, že i přes rozsáhlou žalobní argumentaci se žalovaný ve svém vyjádření zabýval pouze jedinou námitkou, a to, že v řízení nebyly posuzovány skutečnosti, které se udály před více než 1 rokem od podání žádosti. Argumentace správních orgánů obsažená v napadených rozhodnutích však nevycházela pouze z tohoto jediného argumentu. Žalobkyně následně ve stručnosti zopakovala

námítky uvedené v žalobě.

13. Dne 30. 6. 2020 oznámila žalobkyně zdejšímu soudu změnu právního zastoupení a zaslala své již druhé vyjádření k věci. Ve vyjádření žalobkyně shrnula dosavadní průběh řízení. Dále se zabývala obecnou povahou rozhodnutí žalovaného. Jedná se o pozitivní správní akt měnící postavení adresáta, který má svými účinky konstitutivní povahu, když ruší specifický status dle správního práva. Rovněž je podstatné, že z pohledu teorie správního práva má předmětný správní akt povahu tzv. schvalovacího aktu. Z toho plyne, že žalovaný může na základě žádosti pozitivní rozhodnutí vydat nebo žádost o vydání rozhodnutí zamítnout, avšak nemůže stanovit žádné další meze, resp. podmínky vydání takového rozhodnutí. *A contrario* tedy žalovaný je při vydání tohoto rozhodnutí vázán zákonem absolutně, přičemž žalobkyně má za to, že zákon nestanoví žalovanému při vydání napadeného rozhodnutí prostor pro správní uvážení, když za jediné podmínky předpokládané zákonem o DPH lze označit ty plynoucí z § 106ab odst. 3 zákona o DPH, které zakotvuje dvě podmínky, při jejichž splnění je příslušný správní orgán povinen schválit předmětnou žádost. Jedná se o dodržení stanoveného standardu chování, a to po stanovenou dobu. Zatímco druhá podmínka je v zásadě předmětem skutkového zjišťování, posouzení otázky dodržení standardu chování je otázkou právní. Standard chování zákonodárce stanovuje prostřednictvím neurčitého právního pojmu, který je v předmětné věci kritickým bodem.
14. Žalobkyně uvedla, že v rozhodné době skutečně neplnila řádně svou povinnost, avšak má za to, že neplnění její povinnosti s ohledem na skutkové okolnosti, nemělo charakter z materiálního pohledu natolik závažný, že by bylo správci daně závažně bráněno v efektivnímu postupu při správě daně. Žalobkyně má za to, že pro účely aplikace § 106ab odst. 3 zákona o DPH je třeba shledat nikoliv jen prosté, resp. jakékoliv porušení povinnosti, ale takové, které odpovídá hypotéze normy vyjádřené v tomto ustanovení, tzn., že je nutné shledat v posledním roce předcházejícím žádosti žalobkyně porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem. Jde o relativně neurčitou hypotézu, přičemž konkrétní jednání, která pod tuto hypotézu mohou být podřazena, je třeba posuzovat individuálně a nediskriminačním způsobem tak, aby obdobné případy byly posuzovány obdobně a byla tedy vyloučena v posuzování libovůle. Lze přitom s jistotou říci, že ne každé porušení povinnosti je závažným porušením povinnosti, a tedy že zákonodárce danou normou předvídá neuzavřené množství blíže nespecifikovaných situací, u nichž nemá sankce v podobě zamítnutí žádosti nastoupit. Za diskriminační, resp. v rozporu se zásadou proporcionality dle § 5 odst. 3 daňového řádu lze přitom označit i takové jednání, při kterém jsou úmyslná a zásadní jednání namířená proti řádné správě daně posuzována stejně jako neúmyslná pochybení z důvodu omylu či nedbalosti, zejména existuje-li pro účely předcházení takovému přístupu zákonem zakotvená povinnost rozlišování.
15. Interpretace neurčitého právního pojmu by bez rozlišování okolností v individuálním případě, byť s jinak shodnými projevy ve vnějším světě, zakládala nepřijatelné důsledky, kterých mohl zákonodárce stěží chtít dosáhnout. Žalobkyně obecně respektuje povahu Informace GŘ k aplikaci § 106a zákona o DPH ze dne 19. 12. 2017, č. j. 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 4, č. j. 137801/17/7100-20118-012287, coby interního normativního aktu, kterým je žalovaný vázán jakožto pokynem nadřízeného orgánu, avšak s odkazem např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018-38, připomněla, že povinnost žalovaného řídit se pokyny nemůže být v rozporu s jeho povinností řídit se zákonem. Jakkoliv tak souhlasí s tím, že uvedení

nepravdivého nebo neúplné informace dle zákona o DPH může vést k ohrožení veřejného zájmu, nemůže souhlasit s tím, že povaha porušení povinnosti, jakého se dopustila žalobkyně, naplňuje znaky jednání stanovené závazným pokynem k dani z přidané hodnoty, natož pak zákonem o DPH. Dle žalobkyně však ne každé neopravení neplatného údaje je závažným porušením povinnosti, přičemž se domnívá, že případnou generalizaci v tom smyslu, že každé neopravení je závažným porušením bez ohledu na okolnosti, by žalovaná jednala v rozporu se zákonem o DPH a daňovým řádem a v konečném důsledku i v rozporu se zásadami, na nichž spočívá právo veřejné.

16. Žalobkyně dále poukázala na chybné poučení ze strany svého dřívějšího účetního poradce. Dále uvedla, že charakter skutečného sídla naplňuje v jejím případě jak sídlo na adrese Vančurova 2006/15 Aš, tak na adrese Jindřišská 939/20, Praha 1, dříve Kodaňská 1441/46, Praha 10. Žalobkyně přitom poznamenala, že jí nejsou známy žádné instrukce ani zákonné řešení situace, kdy plátce působí na více adresách způsobem naplňujícím znaky skutečného sídla, resp. kdy ani v jednom z míst tyto znaky jednoznačně nepřevažují, a proto se chybně, avšak v dobré víře, dopustila závěru, že za skutečné sídlo je třeba vždy označit další místo, v němž jsou naplňovány znaky skutečného sídla tak, aby pro účely řádné správy daně splnila své povinnosti. Z uvedeného důvodu pak žalobkyně zanedbala svou povinnost ohlášení změny skutečného sídla v příslušném registru. Žalobkyně se domnívá, že její jednání nenaplňuje podmínku pro zamítnutí žádosti v § 106ab odst. 3 zákona o DPH, neboť toto jednání nebylo úmyslné, nemohlo vést v materiálním slova smyslu k ohrožení veřejného zájmu při správě daně a bylo důsledkem omylu založeného chybným poučením odborníka, na jehož znalosti a pečlivost žalobkyně důvodně spoléhala.
17. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že interpretace neurčitých právních pojmů podléhá přezkumu soudem, a proto se na něj obrátila s výčtem v žalobě uvedených skutkových okolností, které samy o sobě vedou ke zpochybnění zákonnosti rozhodnutí žalovaného pro nesprávné posouzení právní otázky. Žalobkyně požádala o přezkum výkladu pojmu „porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem“ a jeho aplikaci na konkrétní skutkový stav, a aby nadepsaný soud vzal v úvahu, že pojem „porušení povinností závažným způsobem“ v kontextu zákona o DPH nelze bez obtíží vyložit z pouhého jazykového vyjádření, stejně jako jej nelze dotvářet interním normativním aktem.

Jednání před krajským soudem

18. Dne 1. 7. 2020 proběhlo před zdejším soudem jednání ve věci samé, jehož se zúčastnil zástupce žalobkyně, jednatel žalobkyně pan P. B. a zástupce žalovaného. Zástupce žalobkyně v rámci svého vyjádření setrval na námitkách uvedených v žalobě a zdůraznil argumentaci uvedenou ve vyjádření ze dne 30. 6. 2020. Dále poukázal na skutečnost, že žalobkyně neměla v úmyslu svým pochybením cíleně znesnadnit správu daní, přičemž tato skutečnost měla být správním orgánem i s ohledem na důvodovou zprávu k zákonu o DPH zohledněna. Dle důvodové zprávy by měl status nespolehlivého plátce dopadat na případy, kde hrozí riziko daňových úniků. Toto riziko však u žalobkyně nebylo. Dále uvedl, že žalobkyně učinila změnu sídla opožděně (avšak před podáním žádosti o odejmutí statusu nespolehlivého plátce) na základě chybného poučení od účetního poradce. Sám jednatel žalobkyně pan P. B. uvedl, že status nespolehlivého plátce má nepříznivý dopad nejen do ekonomické sféry společnosti (financování a vztahy s bankovními institucemi), ale rovněž do sféry osobní, neboť status nespolehlivého plátce může být v negativním smyslu zohledněn i při posuzování splnění podmínek pro udělení pobytového oprávnění

pana B. či jeho otce V. B., který taktéž vystupuje jako jednatel žalobkyně.

19. Žalobkyně při jednání navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a v případě úspěchu ve věci, aby jí přiznal náhradu nákladů řízení. Zástupce žalovaného odkázal na písemné vyhotovení vyjádření k žalobě a obsah napadených rozhodnutí. Závěrem navrhl, aby byla žaloba zamítnuta. Při jednání nebyly navrženy žádné důkazy.

Posouzení věci krajským soudem

20. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
21. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
22. Soud při posouzení věci vycházel z právně významných skutečností vyplývajících ze správního spisu. Dne 2. 3. 2016 rozhodl správní orgán I. stupně o tom, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem ve smyslu § 106a zákona o DPH. Důvodem pro toto rozhodnutí byla skutečnost, že žalobkyně opakovaně, a to ani v náhradní lhůtě stanovené správcem daně, nepodala daňová přiznání za zdaňovací období červen 2015 a leden 2016, v čemž správce daně spatřoval ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Dne 19. 2. 2018 podala žalobkyně žádost o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem, kterou však vzala podáním ze dne 8. 3. 2018 zpět, a řízení o ní bylo rozhodnutím ze dne 12. 3. 2018 zastaveno.
23. Dne 11. 5. 2018 podala žalobkyně svou žádost o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem, znovu. Správní orgán I. stupně tuto žádost rozhodnutím ze dne 25. 7. 2018 podle § 106ab odst. 3 zákona o DPH zamítl, a to na základě zjištění, že žalobkyně v rozporu s § 127 odst. 1 daňového řádu nenahlásila místo, kde má skutečné sídlo ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, a to minimálně od 1. 11. 2015 do 19. 4. 2018. Správní orgán přitom vyšel z Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona o DPH, ve které jsou zachyceny situace, které finanční správa považuje za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely jednotné aplikace institutu nespolehlivého plátce. Správní orgán I. stupně dále zjistil, že žalobkyně podala dne 28. 4. 2015 přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty, v níž jako své skutečné sídlo uvedla adresu Kodaňská 1441/46, Praha 10. Ke dni 31. 10. 2015 však nájem prostor na této adrese ukončila a tuto změnu sídla relevantním způsobem neoznámila a teprve dne 19. 4. 2018 podala žalobkyně oznámení o změně registračních údajů, ve kterém oznámila změnu adresy svého skutečného sídla na adresu Jindřišská 939/20, Praha. Na této adrese však dle zjištění plynoucích z místních šetření není žalobkyně správcem daně běžně k dispozici a ani ke dni 20. 6. 2018 (den, kdy bylo konáno již druhé místní šetření na adrese Jindřišská 929/20, Praha) nebylo seznatelné, že by tato adresa mohla být s působností žalobkyně spojována.
24. Ve věci byla provedena tři místní šetření. Dne 26. 2. 2018 provedl správní orgán I. stupně ve věci zjištění skutečného sídla žalobkyně místní šetření na adrese Vančurova 2006/15, Aš (tj. sídlo žalobkyně zapsané v obchodním rejstříku). Bylo zjištěno, že na adrese se nachází rodinný dům se zahradou, na jehož plotě byla umístěna poštovní schránka s označením firmy společnosti Altera PRO s.r.o. Vlastníkem nemovitosti byla žalobkyně.
25. Dne 23. 5. 2018 provedl správní orgán I. stupně místní šetření na adrese, na které měla žalobkyně uvedeno sídlo v registru daňových subjektů, tj. Jindřišská 939/20, Praha 1.

Tohoto místního šetření se zúčastnili jednatele žalobkyně, V. a P. B. Ti správnímu orgánu I. stupně sdělili, že svou ekonomickou činnost žalobkyně vykonává na adresách Vančurova 2006/5, Aš a Jindřišská 939/20, Praha 1, kde má i umístěné provozovny a kde jsou vyhotovovány i prvotní doklady žalobkyně a přijímána zásadní rozhodnutí týkající se vedení žalobkyně. Jednatelé žalobkyně také sdělili, že žalobkyně si pronajímá prostory na adrese Jindřišská 939/20, Praha 1 od 1. 4. 2018, v Kodaňské a Spálené ulici si pak pronajímá reprezentativní prostory. Při místním šetření správní orgán dále zjistil, že označení žalobkyně na zvonkové desce bylo u žalobkyně pouze nalepeno (aniž by šlo o přelepení názvu jiného subjektu), a rovněž u jejího označení absentovalo místní telefonní číslo, pod kterým je žalobkyně v budově kontaktní.

26. Dne 20. 6. 2018 provedl správní orgán I. stupně druhé místní šetření na adrese Jindřišská 939/20, Praha 1. Správní orgán zjistil, že se jedná o komplex budov nabízející kancelářské prostory k pronájmu. V této budově nebylo nalezeno označení firmou žalobkyně, recepční sdělila, že žalobkyně je v budově evidována pod firmou Faunus. Tato firma byla známa i třetí osobě sídlící na uvedené adrese na stejném patře budovy (v jediné sousedící kanceláři), nicméně jen podle toho, že pomáhala třem ženám stěhovat do příslušné kanceláře barel s vodou; tato osoba dále uvedla, že do kanceláře dochází zaměstnankyně společnosti Faunus, muže do těchto prostor vcházet nikdy neviděla. Umístění kanceláře označené firmou Faunus bylo dle výsledků místního šetření totožné s umístěním kanceláře žalobkyně zjištěné v rámci místního šetření provedeného dne 23. 5. 2018. Označení žalobkyně firmou Altera PRO, s.r.o., nebylo v rámci místního šetření provedeného dne 20. 6. 2018 v celém objektu nalezeno.
27. Na základě zjištěných skutečností správní orgán rozhodnutím ze dne 25. 7. 2018, č. j. 644922/18/2403-50522-402708, vyšel z toho, že žalobkyně v rozporu s § 4 odst. 1 písm. i) o DPH nenahlásila pravdivě své registrační údaje, konkrétně místo, kde má své skutečné sídlo, a to minimálně od 1. 11. 2015 do 19. 4. 2018, a její žádost o rozhodnutí, že již není nespolehlivým plátcem, zamítl. Dospěl totiž k závěru, že se jedná o takové porušení povinností při správě daně, které je nutno považovat za významné natolik, aby byl vůči žalobkyni důvodně i nadále uplatňován institut nespolehlivého plátce.
28. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí správního orgánu I. stupně brojila odvoláním, které však žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl s tím, že dle jeho názoru byly naplněny podmínky skutkové podstaty nespolehlivého plátcovství uvedené pod bodem 1 písm. h) informace GFŘ, a to nenahlášením místa skutečného sídla žalobkyně.
29. Soud vycházel z následující právní úpravy. Podle § 127 odst. 1 daňového řádu: „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, popřípadě požádat o zrušení registrace, jsou-li pro to dány důvody.“
30. Podle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH: „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.“
31. Dle § 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.“
32. Dle § 106ab odst. 1 písm. a) zákona o DPH: „Nespolehlivý plátce nebo nespolehlivá osoba mohou požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že nejsou nespolehlivými; žádost mohou

podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, že jsou nespolehlivými.“ Podle odst. 3 citovaného ustanovení: „Správce daně na žádost nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé osoby rozhodne, že nejsou nespolehlivými, pokud po dobu 1 roku závažným způsobem neporušují své povinnosti vztahující se ke správě daně.“

33. Před samotným posouzením žalobních námitek soud pokládá za důležité reagovat na argumentaci žalovaného uvedenou ve vyjádření ze dne 26. 2. 2020, zopakovanou při ústním jednání, spočívající v tom, že pokud se žalobní argumentace shoduje s argumentací uvedenou v odvolacím řízení, je nezbytné přistupovat k žalobě jako k námitce jediné, a sice námitce nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. S tímto právním názorem se zdejší soud neztotožňuje. V některých případech uplatňují žalobci ve svých žalobách shodné či jen částečně pozměněné námitky, které uplatnili již v odvolacím řízení. V takovém případě se může jednat o jednu z následujících situací: 1) Odvolací správní orgán se s odvolacími důvody ve svém rozhodnutí řádně nevypořádal, přičemž žalobce na nich trvá a je tedy nezbytné je přezkoumat u soudu v rámci řízení o žalobě. 2) Odvolací správní orgán se s odvolacími námitkami vypořádal a v takovém případě soud přezkoumává rozhodnutí v mezích žalobou uplatněných bodů. Pokud však žalobce nepolemizuje s tím, jak se s námitkami odvolací správní orgán vypořádal, tak v zásadě postačuje, pokud se soud s názorem správního orgánu vyjádřeném v napadeném rozhodnutí ztotožní a odkáže na něj. Dle názoru zdejšího soudu není tedy vyloučeno, naopak v určitých případech je to za účelem dosažení ochrany práv účastníka správního řízení nezbytné, aby žalobce v řízení o žalobě uvedl shodné námitky, které uvedl ve svém odvolání, a aby je soud řádně přezkoumal. Takové námitky nelze bez dalšího považovat za jedinou námitku spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů, jak se domnívá žalovaný. Jistě si lze představit situaci, kdy se o námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů jednat může (např. srov. odkaz žalovaného na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 4. 2019 sp. zn. 11 Af 66/2016), avšak v daném případě tomu tak není.
34. K podstatě věci lze obecně konstatovat, že rozhodnutí o ustanovení určité osoby nespolehlivým plátcem se musí opírat o prokazatelný závěr správce daně, že taková osoba porušila závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně. Rovněž případné negativní rozhodnutí o žádosti nespolehlivého plátce ve smyslu § 106ab odst. 3 písm. zákona o DPH se musí zakládat na prokazatelném zjištění, že taková osoba po dobu 1 roku závažným způsobem porušuje své povinnosti vztahující se ke správě daně. Z logického pohledu není nezbytné, aby se jednalo o totéž porušení povinnosti, kvůli kterému byla dotyčná osoba ustanovena nespolehlivým plátcem, naopak je představitelné, že příslušná osoba podává žádost o vydání rozhodnutí, že již není nespolehlivým plátcem i po uplynutí delší než jednorocní lhůty po rozhodnutí o svém ustanovení nespolehlivým plátcem. Bylo by pak proti smyslu právní úpravy, aby nemohl správce daně přihlížet i k jiným případným porušením povinností vztahujícím se ke správě daně, než pro jaké byla taková osoba ustavena nespolehlivým plátcem (a popřípadě poté znovu rozhodovat o jejím ustavení nespolehlivým plátcem z jiných skutkových důvodů). V každém případě však musí důvod pro zamítnutí žádosti o vydání rozhodnutí, že určitá osoba již není nespolehlivým plátcem tkvět v takových okolnostech, které konstituují porušení povinností vztahujících se ke správě daně závažným způsobem.
35. Z výše citovaného § 106ab zákona o DPH vyplývá, že žádosti nespolehlivé plátce daně správní orgán o odejmutí statusu nespolehlivého plátce vyhoví, pokud nespolehlivý plátce po dobu jednoho roku před podáním uvedené žádosti neporušuje závažným způsobem povinnosti vztahující se ke správě daně. Předmětem řízení o žádosti žalobkyně tedy byla

primárně otázka, zda žalobkyně v době 11. 5. 2017 do 10. 5. 2018 (tj. jeden rok před podáním žádosti) plnila všechny své povinnosti spojené se správou daní, resp. zda závažným způsobem tyto své povinnosti neporušila. Jednou z takových povinností je povinnost uvedená v § 127 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, dle kterého byla žalobkyně povinna oznámit změnu skutečného sídla, a to do 15 dnů ode dne, kdy změna nastala. Jak již bylo výše uvedeno při rekapitulaci správního spisu, žalobkyně měla u správce daně původně jako skutečné sídlo uvedenou adresu Kodaňská 1441/46, Praha, přičemž toto sídlo fakticky na základě výpovědi smlouvy o nájmu prostor zaniklo ke dni 31. 10. 2015. Do patnácti dnů od tohoto dne tedy byla žalobkyně povinna nahlásit adresu nového skutečného sídla. Tuto povinnost však žalobkyně splnila až dne 19. 4. 2018. Z uvedeného je tedy patrné, že žalobkyně po většinu sledovaného období (od 11. 5. 2017 do 10. 5. 2018) porušovala svou povinnost při správě daní tím, že včas nenahlásila změnu svého skutečného sídla, přičemž toto pochybení napravila zhruba tři týdny před koncem rozhodné roční doby. V daném případě se tedy nejednalo o pochybení krátkodobé, nýbrž o pochybení, které trvalo téměř 2,5 roku. Roli pak nehraje ani skutečnost, že žalobkyně své pochybení napravila sama z vlastní iniciativy, aniž by jí správní orgán musel vyzývat (k čemuž ostatně nebyl povinen, neboť se jednalo o povinnost samotné žalobkyně plynoucí ze shora citovaného § 127 odst. 1 daňového řádu).

36. Pojem „porušování povinností vztahujících se ke správě daně závažným způsobem“ je přitom nepochybně neurčitým právním pojmem, který dává správním orgánům určitou míru diskrece při posuzování zjištěných skutkových okolností. Tato diskrece však není neomezená, GFŘ ji omezilo (resp. usměrnilo) vydáním Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona o DPH, ve které vymezilo několik možných situací, ve kterých je aplikace institutu nespolehlivého plátce na místě. Mezi nimi [uvedena je pod bodem 1. písmenem h)] je i situace, kdy nedojde k upravení již neplatného registračního údaje týkajícího se skutečného sídla, jak je vymezeno § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH. Obecně je třeba konstatovat, že tento neurčitý právní pojem má rovněž svůj materiální aspekt, neboť se musí jít o porušování povinností *závažným způsobem*. Je tedy namístě i při výkladu a použití Informace GFŘ pečlivě přihlížet ke skutkovým okolnostem projednávaného případu a nepostupovat mechanicky. Jinými slovy řečeno, i případné shledání, že došlo k porušení povinnosti odpovídajícímu vymezení určité skutkové podstaty uvedené v Informaci GFŘ, ještě samo o sobě nestačí k závěru, že určitá osoba má být prohlášena nespolehlivým plátcem ve smyslu § 106a zákona o DPH, resp. že její žádost podle § 106ab zákona o DPH má být zamítnuta. Nutné je přihlížet k celkovému stavu věci, takže nelze předem vyloučit, že specifické skutkové okolnosti budou význam zjištěného porušení povinností při správě daně umenšovat natolik, že nebude třeba danou osobu ustanovovat nespolehlivým plátcem, resp. její žádost podanou dle § 106ab zákona o DPH zamítnat.
37. Krajský soud se nicméně neshoduje s názorem žalobkyně, že její případ byl nesprávně právně posouzen. Soud naopak přisvědčuje závěru správních orgánů, že žalobkyně porušila své povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem. Jedním dechem je však nutno konstatovat, že žalobkyni správní orgány a ani zdejší soud neviní z cílené snahy o bránění výkonu řádné správy daní, jak žalobkyně uváděla při jednání; to by bylo snad možno považovat za další, ještě závažnější jednání než jednání popsané v hypotéze § 106ab odst. 3 zákona o DPH. Nic takového ovšem žalobkyni vytýkáno správními orgány nebylo.
38. Námitku žalobkyně, že se správní orgány dostatečně nezabývaly výkladem neurčitého právního pojmu „porušení povinností při správě daně závažným způsobem“ a že

pochybení žalobkyně pod tento pojem nespadá, kterou žalobkyně uplatnila ve svém vyjádření ze dne 30. 6. 2020 a zopakovala ji při ústním jednání, vyhodnotil soud jako opožděnou. Podle § 71 odst. 2 věty druhé a třetí s. ř. s. platí: „Žalobce může kdykoli za řízení žalobní body omezit. Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“ Lhůta pro podání žaloby uplynula dne 1. 12. 2019. Vzhledem k tomu, že uvedená námitka byla poprvé soudu sdělena dne 30. 6. 2020 v písemném vyjádření žalobkyně, je nutné ji považovat za opožděnou.

39. Pouze nad rámec tak soud uvádí, že výklad pojmu „porušení povinnosti závažným způsobem“ provedený správním orgánem je dle jeho názoru správný. Správní orgány na případ užily výklad tohoto pojmu provedený v Informaci GŘ k aplikaci § 106a zákona o DPH, resp. v jejím bodě 1 písm. h). Na podkladě skutečností zjištěných správními orgány v průběhu řízení o žádosti žalobkyně dlužno uzavřít, že stanovená skutková podstata byla naplněna, žalobkyně skutečně porušila svou povinnost oznámit změnu svého sídla stanovenou zákonem o DPH, a tento stav, kdy její registrační údaje neodpovídaly skutečnosti, udržovala po značně dlouhou dobu. Soud je tedy toho názoru, že uvedená otázka byla posouzena náležitě, nepochybně se jednalo o závažné porušení povinností, přičemž ani okolnosti, které žalobkyně zmiňovala jakožto důvody, pro které k pochybení došlo (např. obdržení chybné informace od účetního poradce, dodatečné nahlášení změny sídla bez výzvy správního orgánu), nelze považovat za okolnosti hodné zvláštního zřetele, při kterých nelze konstatovat porušení povinností vztahujících se ke správě daní závažným způsobem.
40. K okolnostem zjištěným při provedených místních šetření, vůči jejichž posouzení žalobkyně brojila, soud uvádí, že tyto skutečnosti nejsou pro rozhodnutí ve věci řízení o žádosti žalobkyně o odejmutí statusu nespolehlivého plátce daně rozhodné. Skutečnosti zjištěné při provedených místních šetření jsou toliko podpůrnými důkazy dokreslujícími situaci, jakým způsobem žalobkyně plní své povinnosti ve vztahu k registraci svého skutečného sídla stanovenou daňovými předpisy. Zjištěné nesrovnalosti při místních šetřeních na adrese v Aši či Praze pak byly pro správní orgán pouze jakousi indicií, která ho vedla k bližšímu zkoumání situace žalobkyně. Samotnou skutečnost, že je pro danou věc rozhodující, že žalobkyně ukončila nájem na původní adrese skutečného sídla v Kodaňské ulici 1441/46, Praha 10 ke dni 31. 10. 2015 a že tedy minimálně od 1. 11. 2015 její skutečné sídlo bylo na jiné adrese, nezjistil správní orgán z provedených místních šetření, ale z podkladů poskytnutých od společnosti KODAŇSKÁ OFFICE CENTER s.r.o., konkrétně z nájemní smlouvy ze dne 30. 9. 2013 a výpovědi z nájmu podané žalobkyní. V návaznosti na uvedené pak následné oznámení změny adresy skutečného sídla ze dne 19. 4. 2018 prokazuje, že až do tohoto data bylo v evidenci uvedeno nesprávné a neplatné skutečné sídlo žalobkyně. Z toho vyplývá, že námitky žalobkyně směřující do nedostatků místních šetření a tvrzení správních orgánů z nich vycházející, nejsou pro danou věc relevantní. Jakou lichou, respektive nerelavantní je tak nutno označit námitku směřující do nedostatečného označení sídla na adrese Vančurova 2006/15 v Aši, absence v domě užívaného telefonního čísla žalobkyně na zvonkové desce, označení Faunus na zvonkové desce v uváděném sídle či do nefunkčnosti webových stránek.
41. Soud pro úplnost uvádí, že z dosavadního obsahu spisu je zřejmé, že jednatele žalobkyně, pan P. B. a V. B., působí kromě společnosti Altera PRO s.r.o. (tj. žalobkyně) i ve společnosti Faunus Payments s.r.o. Z hlediska českého práva se však jedná o dvě rozdílné obchodní společnosti resp. dva rozdílné daňové subjekty a jednotlivé společnosti nelze

zaměňovat. Stejně tak nelze dle libovůle užívat žalobkyní uvedenou obchodní značku Faunus, jednou pro společnost Altera PRO s.r.o. a jednou pro společnost Faunus Payments s.r.o. Soud k tomu navíc uvádí, že z žádného podkladu založeného ve správním spisu nevyplývá, že by žalobkyně byla veřejně známá pod obchodní značkou Faunus. Ze zjištěných skutečností naopak vyplývá, že uvedenou obchodní značku lze spíše spojit s obchodní společností Faunus Payments s.r.o., která však v právě řešeném případě nehraje žádnou roli. Nelze tedy souhlasit s názorem žalobkyně, že správním orgánem zaznamenaný nápis „Faunus“ na zvonkové desce budovy v Jindřišské ulici v Praze svědčí o tom, že v domě je sídlo společnosti žalobkyně.

42. Pro danou věc pak není rozhodné ani tvrzení žalobkyně, že status nespolehlivého plátce ji výrazně poškodil, neboť došlo z důvodu statusu nespolehlivého plátce daně k zamítnutí financování ze strany Komerční banky a zkomplikovaly se vztahy s obchodními partnery. Z žalobkyní předložené e-mailové komunikace se zaměstnankyní Komerční banky navíc vyplývá, že finanční prostředky nebyly poskytnuty žalobkyni nýbrž společnosti Faunus Payments s.r.o., a to zřejmě ze zcela jiných důvodů (nedostatečná průkaznost návratnosti nákladů plánované konference).
43. Závěrem krajský soud uvádí, že neprovedl žalobkyní v žalobě navržené důkazy, jednak z toho důvodu, že při ústním jednání na jejich provedení již netrvala, a jednak proto, že navrhovanými důkazy neměly být prokazovány skutečnosti rozhodné či podstatné pro posouzení věci a skutečnosti sporné. Skutkový stav byl správním orgánem zjištěn dostatečně, a proto by bylo provádění další důkazů nadbytečné.
44. Na podkladě uvedených závěrů je možno konstatovat, že žádná ze žalobních námitek nebyla shledána důvodnou, a proto soud žalobu postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Náklady řízení

45. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož by měl právo na plnou náhradu nákladů řízení procesně plně úspěšný žalovaný. Jelikož mu však nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, rozhodl soud tak, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 1. července 2020

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