



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **STARTEX J-GROUP, s.r.o.**, IČO: 05746914, se sídlem Tylova 473/27, 301 00 Plzeň
*zastoupená Ing. Ladislavem Kubickou, daňovým poradcem,
se sídlem Rokycanova 1929, 356 01 Sokolov,*

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2020, č. j. 40411/20/5100-41456-712955,

takto:

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

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2020, č. j. 40411/20/5100-41456-712955 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též „správní

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

orgán I. stupně“), ze dne 6. 11. 2019, č. j. 1965637/19/2301-51521-402502 (dále též „rozhodnutí správního orgánu I. stupně“), kterým byla zamítnuta žádost žalobkyně o zrušení statusu nespolehlivého plátce. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů věcně vycházela ze zjištění, že žalobkyně neoznámila správci daně správný údaj o svém skutečném sídle ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), čímž po dobu jednoho roku vážným způsobem porušuje své povinnosti vztahující se ke správě daně podle § 106ab odst. 3 zákona o DPH.

Žaloba

2. Žalobkyně rozporovala právě to, že se závěry správních orgánů se opírají právě jen o to, že žalobkyně nesdělila řádně své skutečné sídlo dle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH. Navíc žalobkyně namítla, že správní orgány nesprávně rozšiřujícím způsobem vykládají § 106a odst. 1 zákona o DPH, neboť nesprávné uvedení sídla nelze považovat za závažné porušení povinnosti daňového subjektu. Správní úvaha musí být vedena v intencích základní zákonné úpravy. Za nespolehlivého plátce lze proto označit toho, kdo hrubým způsobem porušil zákonem uložené povinnosti a ohrozil tím veřejný zájem na výběru daní. Jiný prostor ke správnímu uvážení dán není. Je nezákonné vymezovat nebo rozšiřovat výklad zákona na základě interních pokynů žalovaného, kterými žalovaný argumentuje.
3. Žalobkyně dále uvedla, že vždy řádně plnila své daňové povinnosti, a nebyl tak jediný důvod pro výzvu ke splnění nerealizované povinnosti. Přihlédnout je dle žalobkyně nutno také k tomu, že se styk mezi úředníkem a poplatníkem do značné míry minimalizoval v důsledku postupující elektronizace správy. V případě žalobkyně nikdy nedošlo k závažnému porušení povinnosti nebo k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daní. Žalobkyně měla za to, že postup správních orgánů byl šikanózní s cílem potrestat subjekt, který trvá na svých právech a odmítá se podrobit libovůli správního orgánu. Správní orgány na věc aplikovaly soudní rozhodnutí, která se váží spíše k nadnárodním korporacím, jež ale operují v jiných podmínkách než české společnosti s ručením omezením, které mají jediného vlastníka, jenž je zároveň i jediným jednatelem. U takových společností pak platí, že místem přijímání strategických ekonomických úvah může být jak lavička v parku, hospoda u Švejka nebo horká vana v kterémkoli hotelu po světě. Pokud by z takové úvahy mělo být určeno konkrétní skutečné sídlo, musel by jím nutně být každý jednotlivý centimetr čtvereční republiky, Evropy, či jakéhokoli místa na světě, kterého se dotkne noha jednatele.

Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

4. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že situace, které se považují za závažná porušení povinností vztahujících se ke správě daní, specifikuje mimo § 106a zákona o DPH také Informace GFŘ ve znění dodatku 4 ze dne 19. 12. 2017, dle které k ohrožení veřejného zájmu zejména dochází, pokud plátce nedoplnil, a to ani ve lhůtě stanovené správcem daně, případně neopravil již neplatný nebo uvedl nepravdivý nebo jinak nereálný registrační údaj týkající se skutečného sídla ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH. Ze znění § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH je přitom zřejmé, že uvedení pouhé virtuální adresy není vyhovující jako místo skutečného sídla.
5. Skutečné sídlo ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH představuje významný údaj pro správu daní a daňový subjekt by měl být v tomto místě pro správce daně dohledatelný. Jestliže se žalobkyně v místě uváděného skutečného sídla nevyskytuje, jak vyplynulo z místních šetření provedených v rámci správního řízení, znemožňuje tím správci daně provádět např. vyhledávací činnost, zejména ověřovat majetkové, finanční a personální

poměry nutné pro samostatné uskutečňování ekonomické činnosti, provádět místní šetření, ohledávat důkazní prostředky a věci, nebo realizovat daňovou exekuci. Žalobkyně v takovém případě, kdy neuvede pravdivě místo svého skutečného sídla, brání správci daně ve výkonu některých pravomocí, čímž ohrožuje zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Žalovaný má proto za to, že označení počínání žalobkyně za porušení povinností vztahujících se ke správě daní závažným způsobem není samoúčelné.

6. Žalobkyně dle žalovaného nepochopila obsah pojmu skutečného sídla, jak jej má na mysli zákon o DPH. Místo skutečného sídla daňového subjektu není místem, kde by bylo učiněno jakékoli jedno podnikatelské rozhodnutí. Naopak je to místo, které tvoří těžiště podnikatelských aktivit daňového subjektu, jsou zde připravovány podklady pro podnikatelskou činnost daňového subjektu, tedy je zde vykonávána hlavní ekonomická činnost daňového subjektu.
7. Žalovaný rovněž nesouhlasil s námitkou, že se dopustil nepřiměřeně rozšiřujícího výkladu zákona. Informace GŘ nepředstavuje žádný rozšiřující výklad zákona, pouze konkretizuje, jaká porušení při správě daní budou považována za závažná porušení povinností. Rovněž skutečnost, že žalobkyně plní řádně své jiné daňové povinnosti, nemá na daný případ týkající se nenahlášení skutečného sídla žádný vliv. Proto žalovaný navrhl, aby byla podaná žaloba zamítnuta.
8. V replice k vyjádření žalovaného uvedla žalobkyně, že se žalovaný nevyjádřil ke skutečnosti, že za celou dobu její právní existence nebyl dán důvod k jakémukoli osobnímu kontaktu mezi ní a správcem daně a že veškeré správní a daňové povinnosti bylo možno realizovat plně na elektronické bázi zajištěné a zprostředkované kvalifikovaným smluvním zástupcem; potřeba skutečného sídla tak dosud nevyvstala. U společnosti s ručením omezením s jedním společníkem, který je současně i jediným jednatelem, je nemyslitelný výklad žalovaného, že musí vyhradit určitý konkrétní prostor, ve kterém se budou přijímat zásadní rozhodnutí týkající se její činnosti. Tato argumentace zcela postrádá racionalitu, zvláště v době koronavirové pandemie, v níž se klade důraz na home-office a snahu vše virtualizovat. Žalobkyně proto setrvala na svém žalobním návrhu.

Jednání před krajským soudem

9. Během jednání konaného ve věci 23. 6. 2021 setrval zástupce žalobkyně na podané žalobě a argumentaci v ní uvedené. Do soudního spisu založil závěrečný návrh, který následně přečetl. Uvedl v něm mj., že za celou dobu své existence žalobkyně nijak neporušila zákon v oblasti daně z přidané hodnoty. Ke spojení se správcem daně užívá elektronickou komunikaci a správce daně doposud neměl potřebu k žádnému osobnímu, přímému jednání. Zástupce žalobkyně rovněž poukázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 30 Af 63/2016, z něhož podle jeho mínění vyplývá, že závěr o porušení povinností vztahujících se ke správě daně závažným způsobem se musí opírat mj. o opakované porušení určité povinnosti, což není případ žalobkyně. Zástupce žalobkyně také uvedl, že u společností, které mají jednoho společníka, jenž zároveň vykonává funkci jednatele, je absurdní požadovat jediné místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení. Odkázal k tomu i na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 216/2018, dle kterého si lze představit řadu ekonomických činností, které nevyžadují trvalé kancelářské či provozní prostory. Podnikání, které není závislé na konkrétním místě, jakými jsou hala či kamenná prodejna, lze vykonávat podstatě odkudkoli. V takovém případě je přesné určení sídla z hlediska registrace k DPH irelevantní. Zástupce žalobkyně závěrem navrhl, aby soud napadené

rozhodnutí zrušil.

10. Pověřený zaměstnanec žalovaného správního orgánu setrval na názorech uvedených ve vyjádření k žalobě. Dále uvedl, že žalobkyní citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu se vztahuje spíše na internetové obchody, avšak žalobkyně provozuje svou maloobchodní činnost v kamenném obchodě, a proto nelze uvedený judikát na danou věc použít. Závěrem navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Posouzení věci krajským soudem

11. V souladu s § 75 odst. 1, 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.
12. Žaloba není důvodná.
13. Ze správního spisu soud zjistil, že rozhodnutím ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2010762/17/2301-51521-402234, byla žalobkyně učiněna nespolehlivým plátcem ve smyslu § 106a odst. 1 zákona o DPH, jelikož přes opakované výzvy správního orgánu nesdělila místo skutečného sídla ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH. Žádostí ze dne 21. 10. 2019 žalobkyně požádala o zrušení statusu nespolehlivého plátce. Správní orgán I. stupně provedl dne 25. 10. 2019 místní šetření na adrese Tylova 473/27, Plzeň za účelem ověření, zda se na této adrese již nachází skutečné sídlo žalobkyně. O výsledcích místního šetření byl sepsán úřední záznam, z něhož vyplývá, že správce daně nezjistil žádné okolnosti, které by nasvědčovaly jakémukoliv využívání daných prostor žalobkyní. Proto následně vydal správní orgán I. stupně dne 6. 11. 2019 pod č. j. 1965637/19/2301-51521-402502 rozhodnutí, kterým žádost žalobkyně ve věci odejmutí statusu nespolehlivého plátce zamítl. Správní orgán I. stupně zjistil, že žalobkyně nesplňuje podmínku pro zrušení nespolehlivosti plátce dle § 106ab odst. 3 zákona o DPH, neboť jak po dobu jednoho roku předcházející datu podání žádosti, tak po dobu jednoho roku předcházející datu vydání uvedeného rozhodnutí porušovala své povinnosti vztahující se ke správě daně, jelikož neoznámila správci daně své skutečné sídlo ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH.
14. Proti uvedenému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které bylo rozhodnutím ze dne 21. 10. 2020, č. j. 40411/20/5100-41456-712955, zamítnuto a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrzeno. V rámci řízení o odvolání bylo provedeno dne 3. 12. 2019 další místní šetření na adrese Tylova 473/27, Plzeň, ale ani při něm nebylo zjištěno, že by se v něm žalobkyně nacházela; v úředním záznamu o tomto místním šetření je pak zachyceno i vyjádření vlastníka objektu stojícího na dané adrese, paní K., podle níž žalobkyně nikdy nevyužila místní vybavení kanceláře. Naopak byla v odvolacím řízení zjištěna existence kamenné provozovny-prodeje žalobkyně, a to na adrese T. G. Masaryka 2023/10, Karlovy Vary. I na tomto místě bylo provedeno místní šetření, z jehož výsledků vyplynulo, že jde o fakticky využívanou provozovnu žalobkyně.
15. Žalovaný se proto ve svém, nynější žalobou napadeném, rozhodnutí ztotožnil se závěry správního orgánu I. stupně a uvedl, že provedenými místními šetřeními bylo zjištěno, že žalobkyně ke své ekonomické činnosti využívá kamenné provozovny, její podnikání je tedy závislé na konkrétním místě; jedná se o maloobchod oděvy a drobným zbožím. Z těchto důvodů nelze podnikání žalobkyně vykonávat odkudkoli, a proto na případ žalobkyně nelze vztáhnout ani závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-51. V daném případě je přesné určení sídla z hlediska registrace k DPH relevantním požadavkem. Uvedení virtuální sídla nelze považovat za splnění

povinnosti uvést skutečné sídlo. Neuvedení skutečného sídla je považováno za porušení plnění povinností vztahujících se ke správě daně z přidané hodnoty a žalobkyně svým jednáním naplnila skutkovou podstatu nespolehlivého plátcovství uvedenou v bodě 1 písm. h) Informace GŘŘ.

16. Soud vycházel z následující právní úpravy.
17. Podle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH je „*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.*“
18. 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.*“
19. Podle § 106ab odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí: „*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.*“
20. Podle § 106ab odst. 3 zákona o DPH platí: „*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.*“
21. První žalobní bod se týkal tvrzeného nezákonného rozšíření výkladu zákona. Správní úvaha musí být dle žalobkyně vedena v intencích základní zákonné úpravy. Za nespolehlivého plátce lze označit jen toho, kdo hrubým způsobem porušil zákonem uložené povinnosti a ohrozil tím veřejný zájem na výběru daně. Současně žalobkyně uvedla, že nezákonností je vymezování povinností či rozšiřování výkladu zákona na základě interních pokynů žalovaného. Uvedený postup se žalobkyni jeví jako šikanózní s cílem potrestat subjekt, který trvá na svých právech a odmítá se podrobit libovůli správního orgánu.
22. K této námitce je třeba uvést následující. Správní řízení, které posléze vedlo k vydání žalobou napadeného rozhodnutí, bylo zahájeno na žádost žalobkyně o zrušení statusu nespolehlivého plátce, kterou žalobkyně podala správnímu orgánu I. stupně dne 22. 10. 2019. Status nespolehlivého plátce byl žalobkyni přiřknut rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2010762/17/2301-51521-402234, a to na základě zjištění uvedeného správního orgánu, že na adrese Tylova 473/27, Plzeň, kterou má uvedenu v obchodním rejstříku coby své sídlo a kterou současně uvedla jako skutečné sídlo, se její skutečné sídlo ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH nenachází.
23. Již na tomto místě je třeba uvést, že obsah pojmu sídla coby základního pojmového znaku a současně identifikačního údaje právnické osoby ve smyslu právní úpravy obchodních korporací [obecná úprava je obsažena v § 136 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku; poznamenat lze, že s tímto údajem pracuje v oblasti správy daní daňový řád při určení místní příslušnosti správce daně, a to na základě § 13 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu], je odlišný od obsahu pojmu sídla osoby povinné k dani ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení totiž platí (podtržení přidal soud): „*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.*“ Definice obsažená v zákoně o DPH tedy na první pohled nevzbuzuje pochybnost, že pojem sídla vymezuje právě toliko

pro účely tohoto zákona, tedy pro jiné účely, než pro které je obecně vymezeno sídlo právnické osoby v občanském zákoníku; ostatně, rozlišuje mezi nimi i registrační formulář k DPH, v němž se, s příslušným poučením, nachází jak pole pro zapsání sídla, tak pro zapsání skutečného sídla. Tuto poznámku soud činí jednak proto, že z odůvodnění shora zmíněného rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 14. 12. 2017, jímž byla žalobkyně ustavena nespolehlivým plátcem, se podává, že sama žalobkyně tyto pojmy do jisté míry směřovala, přičemž ze žaloby podané v projednávané věci není zřejmé, zda nyní již rozdíl mezi oběma těmito pojmy dostatečně doceneje.

24. Podmínky, za nichž je možno přistoupit k odnětí statusu nespolehlivého plátce, jsou upraveny v § 106ab odst. 3 zákona o DPH takto: „*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.*“ Klíčový je tedy neurčitý právní pojem „závažné porušení povinností vztahujících se ke správě daně“. Nejedná se tu tedy o užití správního uvážení, správní orgán nemá zákonem stanovenou diskreci zvažovat, zda při naplnění hypotézy citovaného ustanovení rozhodne o tom, že nespolehlivý plátce není nespolehlivým, případně za jakých podmínek, ale jde o typický neurčitý právní pojem. Ten správní orgán neaplikuje prostřednictvím správního uvážení, ale vykládá jej. Případné pochybení při výkladu neurčitého právního pojmu může rezultovat až v nezákonnost správního rozhodnutí, nepůjde ale o překročení mezi či zneužití správního uvážení. Lze tedy uzavřít, že byt žalobkyně nesprávně hovoří o správní úvaze (tuto chybu ovšem činí i žalovaný v napadeném rozhodnutí), napadá prostřednictvím této námitky nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v nesprávném výkladu ustanovení § 106ab odst. 3 zákona o DPH.
25. Obecně lze dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2007, č. j. 5 As 32/2007-83, č. 2362/2011 Sb. NSS říci, že neurčitý právní pojem zahrnuje jevy nebo skutečnosti obsahově nejasné, které nelze úspěšně zcela přesně právně definovat; jejich obsah a rozsah se může měnit např. v závislosti na místu a času či dalších skutkových okolnostech provázejících aplikaci normy. Při interpretaci neurčitého právního pojmu se správní orgán musí zabývat konkrétní skutkovou podstatou, jakož i ostatními okolnostmi případu, přičemž sám musí alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit, a to z toho hlediska, zda posuzovanou věc lze do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého pojmu zařadit. Možná skutková variabilita situací, která má být postižena prostřednictvím neurčitého právního pojmu (nejednalo-li by se o tuto variabilitu, bylo by namíste v právní normě použit právní pojem určitý, nikoli neurčitý) má vzápětí jisté snížení právní jistoty adresátů veřejné správy ohledně toho, ve kterých případech bude hypotéza normy obsahující neurčitý právní pojem naplněna a ve kterých ne. Slouží proto nepochybně k dobru adresátů veřejné správy a předvídatelnosti jejich postupů, pokud příslušné správní orgány vytvoří určitou metodiku či instrukci, v níž nastíní, jak k výkladu konkrétního neurčitého právního pojmu přistupují. Je pochopitelné, že tato metodika není závazná pro subjekty stojící mimo daný správní orgán, resp. mimo jeho hierarchickou organizační strukturu, neboť nejde o pramen práva. Mimo jiné i proto bude její použití v každém jednotlivém případě podléhat kontrole ze strany soudní moci, zda správním orgánem zvolený výklad neurčitého právního pojmu odpovídá skutkové situaci konkrétní kauzy. Nemůže tak využitím takové instrukce či metodiky dojít k rozšíření povinností soukromých osob coby adresátů veřejné správy, respektive by takový postup musel vést ke zrušení na podkladě takto nepřijatelně rozšiřujícího výkladu vydaného správního rozhodnutí.
26. Případem takové metodiky či interní instrukce je i Informace GFŘ ze dne 19. 12. 2017, č. j.

137801/17/7100-20118-012287 ve znění dodatku č. 4, která byla využita správními orgány v projednávané věci. Ta vskutku ve svém bodě 1 písm. h) stanoví: „*Za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se považují situace, kdy 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.*“ Žalovaný naplnění hypotézy § 106ab odst. 3 zákona o DPH staví právě na tom, že žalobkyně opakovaně coby své sídlo ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH uvádí na adrese, kde se ve skutečnosti toto sídlo nenachází, tj. Tylova 473/27 Plzeň. Tuto skutečnost žalobkyně po skutkové stránce ani nespornuje; ostatně, v rámci správního řízení byl tento stav opakovaně ověřen v rámci místních šetření realizovaných dne 25. 10. 2019 a 3. 12. 2019. Žalobkyně má však za to, že s ohledem na to, že je společností s ručením omezeným, která má jediného vlastníka, jenž je současně i jednatelem, nelze na údaj o jejím skutečném sídle klást takové nároky, které jsou kladeny na sídla velkých obchodních korporací, neboť fakticky svá klíčová obchodní rozhodnutí může její jednatel přijímat kdekoli. Tím žalobkyně myšlenkově navazuje na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-51.

27. S tímto názorem žalobkyně se však nelze ztotožnit. Důvody, pro které zákon o DPH konstruuje pojem sídla právě tak, jak činí, není samoučelný, ale má svůj smysl, který tkví v řádné správě daně z přidané hodnoty. Příslušná právnická osoba musí být v případě potřeby fyzicky dostupná správci daně, a to zejména z důvodu případné potřeby realizace úkonů při správě daně z přidané hodnoty. Se žalobkyní by bylo možno souhlasit v tom, že svá zásadní obchodní rozhodnutí může přijímat kdekoli, pokud by její podnikání nebylo navázáno na určitou provozovnu. Tak tomu ale v jejím případě není; správní orgány v rámci doplnění podkladů pro vydání rozhodnutí v odvolacím řízení zjistily, že žalobkyně fakticky provozuje své podnikání v obchodním domě Perla v Karlových Varech na adrese T. G. Masaryka 2023/10. Za situace, kdy ani sama žalobkyně netvrdí, že by reálně vyvíjela podnikatelskou činnost ještě někde jinde, lze se ztotožnit se závěrem žalovaného, že právě samu jmenovanou provozovnu nutno považovat za její skutečné sídlo ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, což je závěr, který je podepřen i názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v již citovaném rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-51, bod 34. Žalobkyně si navíc je dlouhodobě vědoma toho, že orgánům finanční správy sdělila nesprávný údaj o svém skutečném sídle, neboť právě tato skutečnost byla i důvodem, pro který byla za nespolehlivého plátce již citovaným rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 14. 12. 2017 označena, a to poté, co nezareagovala změnou registračního údaje o svém skutečném sídle ani na výzvu, jež jí byla v tomto směru zaslána dne 16. 6. 2017 a doručena dne 26. 6. 2017. Ze správního spisu, respektive z odpovědi žalobkyně na výzvu správce daně k oznámení skutečného sídla ze dne 4. 7. 2017, se podává, že již tehdy žalobkyně projevila prakticky stejné pochybnosti ohledně své povinnosti uvádět skutečné sídlo ve smyslu zákona o DPH (oproti sídlu coby identifikačním údajem právnické osoby ve smyslu občanského zákoníku), které tvoří i základ žalobní argumentace v nyní projednávaném případě.

28. Zástupce žalobkyně pak ve svém vyjádření během jednání ve věci odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 12. 2017, č. j. 30 Af 63/2016-48, z něhož podle jeho mínění vyplývá, že závěr o porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem se musí opírat mj. o opakované porušení určité povinnosti, což není případ žalobkyně. Tento názor je nesprávný ze dvou důvodů. Především citovaný rozsudek zdejšího soudu se sice také týká institutu nespolehlivého plátce, ale vychází z jiné skutkové podstaty definované v Informaci GFŘ, a to pod bodem 1 písm. e), která popisuje situaci, ve které dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo opakovaně za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. Samo opakování porušení zákonné povinnosti, resp. opakování jeho důsledku spočívajícího ve vyměření daně dle pomůcek nebo doměření daně dle pomůcek, je zde součástí této pomyslné skutkové podstaty [i v tomto směru je ostatně patrné, že Informace GFŘ slouží právě k naplnění zákona a nikoli k jeho rozšiřujícímu výkladu, neboť pouhé jediné porušení zákonné povinnosti, byť by mělo za důsledek vyměření či doměření daně dle pomůcek, by v jinak běžné situaci stěží naplnilo znak „závažné porušení povinnosti vztahující se ke správě daně“ dle § 106 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. V projednávané věci ale není opakování nesprávného označení skutečného sídla vyžadována ani Informací GFŘ a neplyne ani ze zákona. Jen nad rámec uvedeného konstatování pak soud dodává, že žalobkyně své skutečné sídlo označuje v rozporu se skutečností již od roku 2017, a to přes výzvu k odstranění tohoto pochybení, která jí byla orgány finanční správy zaslána. Tento protiprávní stav tedy udržuje již po poměrně dlouhou dobu.
29. První žalobní bod sestávající ze dvou dílčích námitek spočívající v tvrzeném nezákonném rozšíření zákonných povinností a nezákonného využití Informace GFŘ k témuž účelu tedy není důvodný. Naopak se lze ztotožnit s postupem správních orgánů, které vyložily neurčitý právní pojem „porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem“ obsažený v § 106ab zákona o DPH, tak, že zahrnuje i situaci, kdy daňový subjekt, resp. osoba povinná k dani z přidané hodnoty nesdělí orgánům finanční správy své skutečné sídlo ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH. Tento důvod byl v případě žalobkyně naplněn.
30. V druhém žalobním bodu žalobkyně namítla, že vždy řádně vykazovala svou daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty a tuto i vždy uhradila. Své daňové povinnosti žalobkyně řádně plní, je zastoupena kvalifikovaným daňovým poradcem. Ani jednou nedošlo k závažnému porušení povinnosti nebo ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daní.
31. V tomto směru se tedy jedná rovněž o námitku nezákonnosti, resp. nesprávného právního posouzení, nicméně koncipovanou poněkud jiným způsobem, než první uplatněný žalobní bod. Ani tato námitka ovšem není důvodná.
32. Nutno předeslat, jak už bylo uvedeno výše, že údaj o skutečném sídle je povinným registračním údajem právnické osoby k DPH. Pakliže žalobkyně tento údaj uvádí dlouhodobě nesprávně, resp. v rozporu s tím, jak je tento údaj definován v § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, pak se nelze ztotožnit již s východiskem tohoto žalobního bodu, že žalobkyně dlouhodobě řádně plní své zákonem stanovené povinnosti. Dále soud nesouhlasí ani s názorem žalobkyně, který, ač výslovně nevyjádřen, stojí v pomyslném pozadí tohoto žalobního bodu, totiž že dokud nedojde k faktické poruše při správě daně z přidané hodnoty spočívající např. v nepodání kontrolního hlášení či nezaplacení splatné daně, nemůže být naplněna podstata závažného porušení povinnosti vztahující se ke správě

daně. Tento neurčitý právní pojem je právě proto formulován v dané míře obecnosti, aby postihl i jiná jednání, než ta, o nichž hovoří žalobkyně, rovněž i ta, která jsou svou povahou toliko „ohrožovací“, u nichž tedy ještě k vlastnímu škodlivému následku nedošlo. Soud se ztotožňuje se správními orgány v tom, že uvedení nesprávného údaje o skutečném sídle znak závažného porušení povinnosti vztahující se ke správě daně naplňuje. Nic na tom nemění ani poukazy žalobkyně na postupující elektronizaci veřejné správy včetně správy daní, neboť žalovaný správně vysvětlil, že údaj o skutečném sídle je důležitý zejména pro úkony, které je z povahy věci nutno provést fyzicky a jejich provedení elektronicky je nepředstavitelné (např. úkony při daňové kontrole apod.). Z toho ostatně vychází i Nejvyšší správní soud ve svém v tomto rozsudku již opakovaně citovaném rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-51, když rozlišuje ty právnické osoby, jejichž podnikání není navázáno na určité fyzicky existující konkrétní místo, jakým je např. dílna, provozovna, prodejna atd., a na ty, jejichž podnikání na takové místo vázáno je. Právě v jejich případě (a že jde i o případ žalobkyně, bylo vyloženo již shora) je pak dán legitimní veřejný zájem na tom, aby orgány finanční správy věděly, kde se jejich sídlo ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, tedy jejich skutečné sídlo, nachází. Právě tento veřejný zájem pak žalobkyně neuvedením správného údaje o svém skutečném sídle ohrožuje.

33. Jelikož soud neshledal žádnou žalobní námitku důvodnou, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

34. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nad rámec výkonu jeho činnosti nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 23. června 2021

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu