



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **STARTEX-J GROUP, s.r.o.**, se sídlem Tylova 473/27, Plzeň, zastoupená JUDr. Jiřím Lebduškou, advokátem se sídlem 5. května 163, Sokolov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 6. 2021, č. j. 77 Af 36/2020 - 54,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) rozhodnutím ze dne 6. 11. 2019, č. j. 1965637/19/2301-51521-402502, podle § 106ab odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“) zamítl žádost žalobkyně o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem DPH. Své rozhodnutí správce daně odůvodnil tak, že žalobkyně po dobu jednoho roku předcházejícího vydání rozhodnutí správce daně porušovala své povinnosti vztahující se ke správě daně tím, že správci daně neoznámila skutečné sídlo, jak je definováno v § 4 odst. 1 písm. i) zákona

o DPH. Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 10. 2020, č. j. 40411/20/5100-41456-712955, zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 23. 6. 2021, č. j. 77 Af 36/2020 - 54, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud nejprve korigoval závěr žalovaného, dle kterého je orgánům daňové správy při rozhodování dle § 106ab zákona o DPH ponechán prostor pro správní uvážení. Dle krajského soudu je podmínka „*závažného porušení povinností vztahujících se ke správě daně*“ neurčitým právním pojmem. Žalovaný tak byl povinen tento neurčitý právní pojem vyložit. Neurčité právní pojmy podle krajského soudu snižují právní jistotu adresátů veřejné správy, a proto jsou vytvářeny metodiky či instrukce, v nichž správní orgány nastíní, jak k výkladu konkrétního neurčitého právního pojmu přistupují. Tyto metodiky nejsou závazné pro subjekty stojící mimo daný správní orgán, neboť nejde o pramen práva, a i proto bude jejich použití v každém jednotlivém případě podléhat kontrole ze strany soudní moci. Využitím metodiky či instrukce nemůže dojít k rozšíření povinností adresátů veřejné správy. Metodikou napomáhající k výkladu neurčitého právního pojmu je dle krajského soudu také „*Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 19. 12. 2017, ve znění dodatků č. 1, 2, 3 a 4*“ (dále jen „*Informace GFŘ*“). Informace GFŘ podle krajského soudu nerozšiřuje zákonné povinnosti daňových subjektů, ale slouží pouze k naplnění zákona.

[4] Krajský soud nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že neoznámení jejího skutečného sídla ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH není „*závažným porušením povinností vztahujících se ke správě daně*“. Smysl skutečného sídla dle zákona o DPH tkví v řádné správě DPH a slouží k tomu, aby v případě potřeby byl daňový subjekt fyzicky dostupný orgánům daňové správy. Žalobkyně jako své skutečné sídlo podle zákona o DPH uvedla adresu Tylova 473/27, Plzeň (tedy adresu svého sídla dle obchodního rejstříku). V daňovém řízení však vyšlo najevo, že žalobkyní uvedené sídlo je tzv. virtuálním sídlem, a že žalobkyně svoji činnost fakticky provozuje na adrese T. G. Masaryka 2023/10, Karlovy Vary. Vzhledem k tomu, že žalobkyně netvrdí, že by podnikatelskou činnost vyvíjela i na jiném místě, je třeba za její skutečné sídlo považovat právě posledně uvedenou provozovnu v Karlových Varech. Tento závěr je dle krajského soudu v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 - 47 (dále jen „*rozsudek NSS ve věci All For Now*“). Dle rozsudku NSS ve věci *All For Now* je v případě daňových subjektů, jejichž podnikání je navázáno na konkrétní fyzicky existující místo (např. dílna, provozovna, prodejna atd.), dán legitimní veřejný zájem na tom, aby orgány daňové správy věděly, kde se nachází skutečné sídlo těchto daňových subjektů.

[5] K odkazu na rozsudek krajského soudu ze dne 13. 12. 2017, č. j. 30 Af 63/2016 - 48, z něhož dle žalobkyně vyplývá, že o závažné porušení povinností vztahujících se ke správě daně se jedná pouze v případě opakovaného porušení určité povinnosti, uvedl krajský soud následující. Uvedený rozsudek krajského soudu se týká situace odlišné od nyní posuzované věci. Žalobkyně se závažného porušení plnění povinností vztahujících se ke správě daně dopustila jednáním dle bodu 1. písm. h) Informace GFŘ, zatímco v řízení vedeném krajským soudem pod sp. zn. 30 Af 63/2016 se daňový subjekt závažného porušení plnění

pokračování

povinností dopustil dle bodu 1. písm. e) Informace GFŘ. V případě porušení povinností dle bodu 1. písm. e) Informace GFŘ, je opakované porušení zákonné povinnosti daňového subjektu součástí „*pomyslné skutkové podstaty*“ definované tímto bodem Informace GFŘ – v případě jednání předvídaného v bodě 1. písm. h) Informace GFŘ, však opakování takového jednání nevyžaduje Informace GFŘ, ani zákon o DPH.

[6] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[7] Krajský soud dle stěžovatelky nesprávně posoudil právní otázku „*uložení sankce/trestu označením žalobkyně jako nespolehlivého plátce dle ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty*“. Krajský soud tuto otázku dle stěžovatelky posoudil v rozporu se svojí vlastní judikaturou a názory „*dalších soudů i správní praxe*“. Dále stěžovatelka uvádí, že nedošlo k tomu, že by dlouhodobě neplnila některou ze svých zákonných povinností, a že v jejím případě je možné využívání pouze tzv. virtuálního sídla i pro účely zákona o DPH. V případě odkazu na rozsudek NSS ve věci *All For Now* dle stěžovatelky krajský soud vytrhl část odůvodnění tohoto rozsudku z kontextu a tím popřel úvahu Nejvyššího správního soudu v tomto rozsudku skutečně vyjádřenou. Rozsudek NSS ve věci *All For Now* totiž dle stěžovatelky svědčí ve prospěch jejích tvrzení, neboť dle něj „*pro účely sídla podle zákona o DPH není zákonem nedefinovaný pojem 'virtuální sídlo' žádným porušením povinností*“. Krajský soud a žalovaný pochybili rovněž tím, že odkazují na interní instrukce orgánů daňové správy, jako by byly zákonnou normou. Tato úvaha je dle stěžovatelky pro právní stát nepřijatelná.

[8] Dále stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že krajský soud se nevyrovnal s žalobní argumentací, dle níž „*sankce nespolehlivého plátce musí být odvozena od 'závažných porušení povinností plátce', tedy množné číslo povinností, a dále ke zřejmému obrožení výběru daní*.“ Na podporu této žalobní argumentace stěžovatelka v žalobě odkazovala na již výše zmíněný rozsudek krajského soudu č. j. 30 Af 63/2016 - 48.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí se závěry napadeného rozsudku. Stěžovatelce není vytýkáno využití tzv. virtuálního sídla pro zápis do obchodního rejstříku; své povinnosti stěžovatelka porušila uvedením nepravdivé informace o svém skutečném sídle dle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH. Dosavadní plnění ostatních daňových povinností stěžovatelky bez většího prodlení nemá dle žalovaného vliv na porušení její povinnosti uvést pravdivé informace o jejím skutečném sídle. Porušení každé jednotlivé povinnosti může být s přihlédnutím k dalším okolnostem považováno za závažné porušení povinností vztahujících se ke správě daně. Dle žalovaného povinnost uvést pravdivé informace o skutečném sídle neovlivňuje ani počet osob ve vedení dané společnosti, či jejich národnost. Dále žalovaný uvádí, že ve svém rozhodnutí netvrdil, že by místem skutečného sídla měla být provozovna stěžovatelky v Karlových Varech; k tomuto závěru dospěl krajský soud.

[10] K námitce nevypořádání žalobní argumentace „*ohledně množného čísla*“ porušení povinností žalovaný uvádí, že stěžovatelka takovou argumentaci ve své žalobě neuplatnila. Při ústním jednání stěžovatelka ve svém vyjádření odkazovala na již výše zmíněný rozsudek krajského soudu č. j. 30 Af 63/2016 - 48, ze kterého dle stěžovatelky vyplývá,

že závěr o závažném porušení povinností vztahujících se ke správě daně se musí opírat o opakované porušení určité povinnosti; krajský soud se však s touto argumentací vypořádal vyčerpávajícím způsobem. Žalovaný se neztotožňuje ani s tvrzením stěžovatelky o vytržení části rozsudku NSS ve věci *All For Now* z kontextu. Závěry tohoto rozsudku vytrhává z kontextu naopak stěžovatelka, která v kasační stížnosti účelově cituje jeho část tak, aby z rozsudku NSS ve věci *All For Now* mohla vyvozovat pro sebe příznivé důsledky.

[11] K „udělení sankce“ dle žalovaného nedošlo na základě interní směrnice, nýbrž na základě zákona o DPH. Žalovaný ve svém rozhodnutí hodnotil nejen to, zda došlo k naplnění skutkové podstaty uvedené v Informaci GFŘ, ale také to, zda jednání stěžovatelky představuje porušení povinností vztahujících se ke správě daně závažným způsobem.

[12] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Dříve, než se bude Nejvyšší správní soud věnovat vlastnímu posouzení kasačních námitek, považuje za vhodné poukázat na to, že z § 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s., a ze setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 – 70; všechna zde citovaná judikatura tohoto soudu je dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti proto do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale logicky i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti dostatečně specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu. Rozsudek krajského soudu je tedy přezkoumáván v intencích kasačních námitek a se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka v kasační stížnosti převážně opakuje své úvahy předestřené již v řízení před krajským soudem, zatímco právní argumentace vztahující se k přípustným kasačním námitkám je strohá a obecná.

[15] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[16] Dle stěžovatelky se krajský soud nevyrovnal s její žalobní argumentací, dle níž „sankce nespolehlivého plátce musí být odvozena od 'závažných porušení povinností plátce'“.

pokračování

*tedy množné číslo povinností, a dále ke zřejmému obrožení výběru daní.*“ Krajský soud se však s touto argumentací a s odkazem na rozsudek krajského soudu č. j. 30 Af 63/2016 - 48 vypořádal v odstavcích 27 a 28 napadeného rozsudku; vyložil, proč závěry uvedeného rozsudku nelze aplikovat na nyní projednávanou věc, a srozumitelnou a logickou argumentací odůvodnil svůj závěr, dle něhož v případě stěžovatelky došlo k porušení povinností vztahujících se ke správě daně závažným způsobem ve smyslu § 106ab odst. 3 zákona o DPH.

[17] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[18] Stěžovatelka důvody kasační stížnosti formálně podřadila pouze pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nicméně fakticky se dovolává též kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud připomíná, že ze zásady *iura novit curia* (soud zná právo) plyne, že stěžovatelka není povinna podřadit tvrzené důvody kasační stížnosti pod konkrétní ustanovení zákona; soud je posuzuje podle jejich obsahu. Stěžovatelce tak nemůže jít k tíži ani fakt, že námitky ve své kasační stížnosti částečně nesprávně subsumuje pouze pod zákonný důvod vymezený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud je oprávněn sám podřadit kasační námitky podle jejich obsahu pod důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. (k tomu dále srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50, č. 161/2004 Sb. NSS).

[19] Napadá-li stěžovatelka posouzení právní otázky krajským soudem, napadá rozsudek krajského soudu z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Ve vztahu k tomuto důvodu je jádrem kasační stížnosti nesouhlas stěžovatelky se závěrem krajského soudu, dle kterého její jednání lze posoudit jako porušení povinností vztahujících se ke správě daně závažným způsobem. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka v odst. 3 kasační stížnosti napadá posouzení „uložení sankce/trestu označením žalobkyně jako nespolehlivého plátce“ a odkazuje na § 106a zákona o DPH. Předmětem řízení před krajským soudem však nebyl přezkum rozhodnutí o udělení statusu nespolehlivého plátce dle § 106a zákona o DPH, nýbrž přezkum rozhodnutí o žádosti ve věci odejmutí statusu nespolehlivého plátce dle § 106ab zákona o DPH. Nicméně jak pro rozhodnutí podle § 106a zákona o DPH, tak i pro rozhodnutí podle § 106ab téhož zákona je stěžejní, zda daňový subjekt porušil závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně – přičemž posouzení právě této otázky krajským soudem stěžovatelka napadá. Nepřesný popis přezkoumávaného správního rozhodnutí a nesprávný odkaz na relevantní zákonné ustanovení tak Nejvyšší správní soud považuje pouze za stěžovatelčinu nedůslednost; kasační argumentace je však přesto projednatelná (k jejímu posouzení viz níže).

[20] Napadený rozsudek je dle stěžovatelky v rozporu s rozsudkem krajského soudu č. j. 30 Af 63/2016 - 48, a dále s blíže nespécifikovanou judikaturou „dalších soudů“ a se správní praxí. Nicméně, s výjimkou odkazu na dva níže v odstavcích [21] a [23] uvedené rozsudky, stěžovatelka nepředestřela žádné konkrétní tvrzení týkající se jí namítaného rozporu.

[21] Krajský soud dle stěžovatelky vytrhl z kontextu část odstavce 34 rozsudku NSS ve věci *All For Now*. Jak však trefně podotkl žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, je to právě stěžovatelka, kdo v kasační stížnosti cituje pouze část jediné věty rozsudku NSS ve věci *All For Now* tak, aby vyzněla na podporu jejích tvrzení. Nejvyšší správní soud

v rozsudku ve věci *All For Now* k problematice skutečného sídla dle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH uvedl, že „[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 [...], 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“ (podtržení přidáno – pozn. NSS).

[22] Z citované pasáže rozsudku NSS ve věci *All For Now* je tedy patrné, že Nejvyšší správní soud zde dospěl k závěru, že využívání pouze tzv. virtuálního sídla, a to i pro účely přihlášky k registraci k DPH, lze akceptovat jen v případě daňových subjektů, jejichž podnikání není přímo závislé na konkrétním místě. Tento závěr byl později korigován rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2022, č. j. 7 Afs 334/2020 - 26, podle kterého ani v případě, že daňový subjekt nevyužívá prostory, v nichž by fakticky vykonával svoji činnost, přijímal zásadní rozhodnutí či se tam scházelo jeho vedení, nelze za skutečné sídlo podle zákona o DPH považovat tzv. virtuální sídlo. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 334/2020 - 26 dodal, že spojuje-li daňový subjekt svoji právní osobnost s osobou jednatele/společníka, je třeba vycházet z poslední věty § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, podle které *nemá-li fyzická osoba místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu*. Tvrzení stěžovatelky, jež se týká rozsudku NSS ve věci *All For Now*, tak nelze přisvědčit. Nadto, v případě stěžovatelky nenastala situace předvídaná výše uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu; stěžovatelka totiž fakticky provozovala svoji činnost v „kamenné“ prodejně na adrese T. G. Masaryka 2023/10, Karlovy Vary (jak vyplývá mimo jiné z úředního záznamu o místním šetření ze dne 29. 7. 2020, č. j. 757915/20/2401-50523-402529). Krajský soud tak dospěl ke správnému závěru, že stěžovatelka porušila svoji povinnost oznámit správci daně své skutečné sídlo podle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH.

[23] V souvislosti s rozsudkem krajského soudu č. j. 30 Af 63/2016 - 48 stěžovatelka tento rozsudek pouze stručně rekapituluje a konstatuje, že na něj odkazovala v žalobě, aniž by polemizovala s vypořádáním této části její žalobní argumentace krajským soudem (který ji vypořádal odpovídajícím způsobem, viz odstavec [16] výše). Kasační stížnost je však opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 Afs 53/2005 - 59). Jinými slovy, „[u]vedení konkrétních stížných námitek [...] nelze nabravit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem“ (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58). Toto stěžovatelkou uplatněné tvrzení nesměruje proti přezkoumávanému rozsudku, ve kterém stěžovatelka obdržela odpověď na jí uplatněnou žalobní argumentaci, a nejedná se tedy o námitku ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. (k tomu dále srovnej například též usnesení tohoto soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

pokračování

[24] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud odkazuje „na tzv. metodiky či interní instrukce, jako by byly zákonnou normou, na jejímž základě [míněno základě – pozn. NSS] lze stěžovatelce ukládat sankce a vynutit si na ní jejich plnění. Tato úvaha je pro právní stát zcela nepřijatelná.“

[25] Tvrzení stěžovatelky, že krajský soud stavěl Informaci GFŘ na roveň právnímu předpisu, nelze přisvědčit; v odstavci 25 napadeného rozsudku krajský soud k Informaci GFŘ výslovně uvedl, že „nejde o pramen práva“. Z napadeného rozsudku i z rozhodnutí žalovaného je rovněž patrné, že krajský soud a žalovaný vycházeli primárně ze zákona o DPH, a posuzovali, zda byly naplněny nejen podmínky stanovené bodem 1. písm. h) Informace GFŘ, ale zejména, zda stěžovatelka svým jednáním naplnila hypotézu § 106ab odst. 3 zákona o DPH.

[26] K otázce, zda Informace GFŘ nepřekračuje meze zákona, se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjadřoval. Ve svém nedávném rozsudku ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 513/2021 - 48, pak uvedl, že „[z] pohledu daňových subjektů je neváže informace GFŘ, ale jen zákon. Informace však daňovým subjektům poskytuje autoritativní předpověď, jak budou správci daně v určitých typových věcech rozhodovat. Smyslem informace je totiž zvýšit právní jistotu tím, že se stanoví hlediska a kritéria, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Odchýlit se od informace by mohlo dle okolností znamenat, že správce daně rozhodl v rozporu se zákazem libovůle a zásadou rovného zacházení. Takového odchýlení se by se pak mohl dotčený daňový subjekt dovolat. Daňové orgány a následně soudy však v každém případě rozhodují nejen s ohledem na splnění podmínek informace GFŘ, ale v první řadě s ohledem na samotný § 106a zákona o DPH a jeho smysl (srov. k tomu např. rozsudek ze dne 18. 5. 2022, čj. 6 Afs 343/2020 - 43, ML Group, bod 15, nebo cit. Věc 7 Afs 334/2020, green-mystery, bod 27). [...] NSS tak uzavírá, že nevidí nic ústavně problematického, pokud daňová správa konkretizovala neurčitá slova zákona vnitřní metodikou.“ Toto hodnocení plně dopadá i na nyní projednávanou věc. Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že vzhledem k tomu, že v § 106a odst. 1 zákona o DPH a v § 106ab odst. 3 téhož zákona je použit totožný neurčitý právní pojem „porušení povinností vztahujících se ke správě daně závažným způsobem“, lze Informaci GFŘ využít nejen při rozhodování o přidělení statusu nespolehlivého plátce dle § 106a zákona o DPH, ale rovněž při rozhodování o změně tohoto statusu podle § 106ab zákona o DPH (což vyplývá i z bodu 3. Informace GFŘ).

[27] Nejvyšší správní soud tak tuto kasační námitku neshledává důvodnou.

[28] Další kasační námitkou stěžovatelka rozporuje, že by kamenná prodejna na adrese T. G. Masaryka 2023/10, Karlovy Vary, mohla být jejím skutečným sídlem. Dle stěžovatelky tato prodejna nespĺňuje atributy vyžadované § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH. Přestože stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že k tomuto závěru dospěl žalovaný, napadá touto námitkou zřejmě závěr krajského soudu, který v odstavci 27 napadeného rozsudku konstatoval, že vzhledem k okolnostem lze za skutečné sídlo stěžovatelky považovat právě tuto provozovnu. Žalovaný, jak sám správně podotkl ve vyjádření ke kasační stížnosti, ve svém rozhodnutí tuto skutečnost neuváděl.

[29] Ani tuto kasační námitku neshledává Nejvyšší správní soud důvodnou. Z napadeného rozsudku je patrné, že uvedeným konstatováním krajský soud pouze

vyjádřil své přesvědčení, že kamenná prodejna s ohledem na zjištěné skutečnosti nejvíce vyhovuje požadavkům na místo skutečného sídla ve smyslu zákona o DPH. Úmyslem krajského soudu nebylo (a ani nemohlo být z hlediska jeho pravomoci) autoritativně určit adresu skutečného sídla stěžovatelky. Tento dílčí závěr krajského soudu současně nebyl ani nosným důvodem jeho rozhodnutí; pro rozhodnutí ve věci bylo podstatné, že stěžovatelka neoznámila správci daně údaj o jejím skutečném sídle dle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH v souladu se skutečností. Nejvyšší správní soud argumentaci krajského soudu chápe; úvahu o konkrétním místě stěžovatelčina skutečného sídla krajský soud uvedl pouze pro dokreslení situace, že stěžovatelka nějaké skutečné sídlo měla a měla ho tedy též oznámit správci daně.

[30] Tvrzením rekapitulujícím stěžovatelčinu historii a dosavadní plnění jejich daňových povinností, stejně jako tvrzením, podle něhož u „jednomužného s.r.o.“ měl žalovaný akceptovat využívání pouze tzv. virtuálního sídla, nebrojí stěžovatelka proti napadenému rozsudku. Stěžovatelka jen opakuje žalobní námítky, které krajský soud odpovídajícím způsobem vypořádal (viz odstavce 27 a 32 napadeného rozsudku). Jak však Nejvyšší správní soud uvedl výše v odstavci [23], kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí. V tomto odstavci uvedená stěžovatelčina tvrzení nesměřují proti přezkoumávanému rozsudku, v němž stěžovatelka obdržela odpověď na jí uplatněnou žalobní argumentaci, a nejedná se tedy o námítky ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s.

[31] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[32] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n**ejsou přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 15. prosince 2022

JUDr. Tomáš Rychlý  
předseda senátu