

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Michala Bobka, v právní věci žalobkyně: **green-mystery, s. r. o.**, se sídlem Tylova 473/27, Plzeň, zastoupena JUDr. Antonínem Šolcem, advokátem se sídlem Jugoslávská 1311/14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 9. 2020, č. j. 57 Af 3/2019-44,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 11. 2018, č. j. 52544/18/5300-22442-706033 (dále též „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 10. 5. 2018, č. j. 883388/18/2301-51522-401881 (dále též „správce daně“), který podle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“) rozhodl o tom, že je žalobkyně nespolehlivým plátcem.

II.

[2] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Plzni (dále též „krajský soud“), který ji shora označeným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou. V podané žalobě žalobkyně tvrdila, že žalovaný opřel své rozhodnutí toliko

o to, že správci daně nesdělila řádně své skutečné sídlo dle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH.

[3] Má za to, že správní úvaha musí být vedena v intencích základní zákonné úpravy a za nespolehlivého plátce tak lze označit pouze ten subjekt, který hrubým způsobem porušil zákonem uložené povinnosti a ohrozil tím veřejný zájem na výběru daně. Považuje za nezákonné vymezovat povinnosti nebo rozšiřovat výklad zákona na základě interních pokynů žalovaného. Tento postup považuje za šikanózní s cílem potrestat subjekt, který trvá na svých právech a odmítá se podrobit libovůli správního orgánu. Jedná se o nepřiměřené rozšíření výkladu zákona a aplikací soudních rozhodnutí, která se váží spíše na nadnárodní korporace a společnosti s rozvětvenou strukturou vedení a nikoliv na českou společnost s ručením omezením, ve které je jeden vlastník zároveň jednatelem. Trvá na tom, že jí uvedené (virtuální) sídlo je skutečným sídlem.

[4] Dále zdůraznila, že plní veškeré své daňové povinnosti řádně. Od jejího vzniku nedošlo k žádnému pochybení, z něhož by bylo možné dovodit, že by byly dány důvody pro podezření, že by bylo možné v jejím jednání spatřovat riziko daňových úniků. Veškeré zákonem stanovené povinnosti řeší elektronicky v takové míře, že samotná řízení se stávají virtuálními sama o sobě a nezávislými na materiálním uspořádání kancelářských prostor jedné nebo druhé strany.

[5] Krajský soud dospěl k závěru, že uvedení skutečného sídla na „virtuální adrese“ představuje porušení povinnosti vztahující se ke správě daně. Žalobkyně postupovala v rozporu se zákonem, když jako skutečné sídlo uvedla místo, kde nemá žádné zázemí a její vedení se v něm nenachází. Vymezení skutečného sídla v zákoně o DPH je zcela v souladu s evropským právem. Nesouhlasil, že se vedení žalobkyně, jakožto společnosti o jediném společníkovi, který je zároveň jednatelem, může nacházet kdekoliv (hotel, hospoda, lavička v parku apod.). Proto není možné konkrétní adresu jejího skutečného sídla určit. Pokud žalobkyně svou právní osobnost zcela ztotožňuje s osobou jejího jediného společníka a jednatele, pak měla uvést jako své skutečné sídlo místo, kde se zdržuje její jednatel/společník. Žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47, považuje za nepřípadný. Podstatou projednávané věci je, že žalobkyně uvedla v přihlášce k registraci k DPH nepravdivý údaj (deklarovala, že tzv. office house představuje její skutečné sídlo) a správní orgány nepochybily, pokud uzavřely, že porušila své povinnosti vztahující se ke správě daní.

[6] Krajský soud se ztotožnil s žalovaným i stran toho, že porušení této povinnosti lze kvalifikovat jako závažné. Žalobkyně i přes výzvu správce daně neuvedla konkrétní adresu jejího skutečného sídla. Porušila svou povinnost vztahující se ke správě daně závažným způsobem.

III.

[7] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž namítala, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku označení stěžovatelky za nespolehlivého plátce podle § 106a zákona o DPH, a to v rozporu s názory Krajského soudu v Plzni, dalších soudů i se správní praxí. Současně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[8] Stěžovatelka byla založena rozhodnutím společníka, občana Slovenské republiky, vyhověla zákonnému požadavku vystavení živnostenského oprávnění, zápisu do obchodního rejstříku a požádala o registraci plátce daně z přidané hodnoty. Stěžovatelka od odstranění pochybností v prvním daňovém řízení své následné povinnosti vždy hradila bez velkých prodlení. Krajský soud pochybil, pokud se nevyrovnal s žalobní argumentací, že „sankce" v podobě označení za nespolehlivého plátce musí být odvozena od *závažných porušení povinností plátce*, tedy se jedná o množné číslo povinností, a dále ke zřejmému ohrožení výběru daní. Z chování stěžovatelky je zřejmé, že nedošlo k žádnému porušení povinností, ani k možnému ohrožení veřejného zájmu na výběru daní. Odkázala na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 12. 2017, č. j. 30 Af 63/2016-48 stran posouzení závaznosti interních aktů žalovaného ve vztahu k zákonem stanoveným podmínkám. Pokud žalovaný založil označení za nespolehlivého plátce pouze na argumentu, že má stěžovatelka toliko virtuální sídlo, jedná se o závěr popírající logiku, neboť jednočlennou společnost nelze posuzovat stejně jako velké korporace. Závěr, že skutečným sídlem by mělo být bydliště jednatele společníka, považuje za nelogický.

[9] K argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47, uvedla, že krajský soud citovanou část vytrhl z kontextu. Je přesvědčena, že z celého rozsudku vyplývá, že pro účely sídla podle zákona o DPH není zákonem nedefinovaný pojem „virtuální sídlo" žádným porušením povinností. Nesouhlasí s tím, že by označení za nespolehlivého plátce bylo možné užít i s ohledem na potřeby vztahů s dalšími zákony, ale pouze v souvislosti se zákonem o dani z přidané hodnoty. S ohledem na shora uvedené navrhla, aby kasační soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti v prvé řadě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. Námitku nesprávného posouzení otázky označení stěžovatelky za nespolehlivého plátce považuje za lichou a nedůvodnou. Daňový subjekt je při registraci k dani z přidané hodnoty povinen uvádět jednak sídlo právnické osoby ve smyslu § 13 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád"), jako adresu, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku, a tzv. skutečné sídlo dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH, jako adresu místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení. Vymezení pojmu sídlo v zákoně o DPH vychází z čl. 10 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011 (dále též „prováděcí nařízení Rady (EU)"), kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému DPH. Skutečné sídlo nemusí být totožné se sídlem daňového subjektu, které má tento, jakožto právnická osoba, zveřejňované ve veřejném rejstříku. Je proto povinností stěžovatelky uvádět oba tyto údaje. Neuvedení skutečného sídla, tedy místa, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení daňového subjektu, je dle bodu 1. písm. h) informace GFŘ č. j. 101/13-121002-506729 ze dne 4. 1. 2013, která byla změněna Dodatkem č. j. 55 366/13/7001-21002-012287 ze dne 5. 12. 2013, Dodatkem č. 2 č. j. 38461/14/7001-21002-012287 ze dne 21. 8. 2014, Dodatkem č. 3 č. j. 74861/17/7100-20118-012287 ze dne 14. 7. 2017 a Dodatkem č. 4 č. j. 137801/17/7100-20118-012287 ze dne 19. 12. 2017 (dále jen „Informace GFŘ")

považováno za ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, jestliže daňový subjekt neuvede tuto informaci ani na výzvu správce daně. Poukazuje na to, že znalost skutečného sídla je z hlediska správy daní velmi důležitá. Nesdělením skutečného sídla stěžovatelka brání správci daně při výkonu některých pravomocí, čímž ohrožuje zajištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.

[11] Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že virtuální sídlo je totožné se sídlem skutečným, neboť po provedení místního šetření a ověření tvrzení stěžovatelky dospěl k názoru, že stěžovatelkou uvedené sídlo nelze považovat za skutečné sídlo. Pro posuzovaný případ je důležité, zda stěžovatelka neuvedla registrační údaj, kterým je skutečné sídlo, a zda tuto skutečnost nenapravila ani ve lhůtě správcem daně jí k tomu stanovené, a rovněž zda v důsledku neuvedení tohoto údaje došlo k naplnění skutkové podstaty § 106a zákona o DPH. Vše nasvědčuje tomu, že došlo k naplnění skutkové podstaty uvedené v bodě 1. písm. h) Informace GFŘ. Stěžovatelka neuvedla žádnou objektivní okolnost, pro kterou by ve stanovené lhůtě nemohla uvést skutečné sídlo, pouze tvrdila, že adresa uvedená v obchodním rejstříku je skutečným sídlem.

[12] Žalovaný se neztotožňuje ani s námitkou, že se krajský soud nevypořádal s argumentací, že sankce nespolehlivého plátce musí být odvozena od závažných porušení plátce a dále musí dojít ke zřejmému ohrožení výběru daní. Krajský soud se s touto námitkou řádně v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádal. Stěžovatelka postupovala v rozporu se zákonem o DPH, když jako skutečné sídlo uvedla místo, kde nemá žádné zázemí, jeho vedení se v něm nenachází, přičemž soud poukázal na čl. 10 prováděcího nařízení Rady (EU). Shledává správným i závěr o nutnosti analogické aplikace povinnosti uvést jako své skutečné sídlo místo, kde se zdržuje jeho jednatel/společník (§ 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, poslední věta).

[13] Ohledně stěžovatelčiny námitky o nesprávném použití rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 2016/2018-47, uvádí, že tento je na projednávanou věc nepřiléhavý. K odkazu stěžovatelky na rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 30 Af 63/2016-48 účastník řízení uvádí, že právní závěry uvedené v tomto rozsudku nelze vztáhnout na případ stěžovatelky, neboť v tomto rozsudku se jedná o důvod opakovanosti doměření daně dle pomůcek, což není případ stěžovatelky.

[14] Pro získání statusu nespolehlivého plátce musí plátce podle stěžovatelky závažně porušit povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. Nejedná se tedy pouze o povinnosti hmotněprávního charakteru vyplývající ze zákona, ale také o povinnosti procesního charakteru vyplývající z daňového řádu. Mezi tyto povinnosti je nutno zahrnout mimo jiné i bod h) Informace GFŘ, kdy ohrožením veřejného zájmu je, pokud plátce uvede nepravdivé nebo neúplné informace k registraci k DPH, které jsou nezbytné pro řádnou správu daně, zejména jestliže nedoplní, a to ani ve lhůtě stanovené správcem daně, neopraví již neplatný nebo uvede nepravdivý nebo jinak nereálný registrační údaj týkající se skutečného sídla. Stěžovatelka svým nekonáním jednoznačně naplnila podmínky pro přidělení statusu nespolehlivého plátce. Ani přes výzvu správce daně neuvedla konkrétní adresu jeho skutečného sídla, čímž porušila svou povinnost vztahující se ke správě daně závažným způsobem. S ohledem na shora uvedené navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Kasační stížnost je přípustná.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Předmětem sporu mezi účastníky je, zda stěžovatelka porušila závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daní, a bylo tak na místě vydat rozhodnutí podle § 106a odst. 1 zákona o DPH o tom, že je nespolehlivým plátcem DPH.

[18] Nejvyšší správní soud se zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75).

[19] Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů, jak je tento nedostatek chápán shora označenou judikaturou, však Nejvyšší správní soud neshledal. Krajský soud se s žalobními námitkami vypořádal ucelenou a logickou argumentací a neshledal je důvodnými. Subjektivní nesouhlas stěžovatelky s důvody rozhodnutí nečiní rozhodnutí nepřezkoumatelným. Ačkoliv je vlastní posouzení věci stručné, krajský soud se důsledně vypořádal s uplatněnými žalobními námitkami. Samotná žaloba byla relativně stručná a tomu odpovídá i její vypořádání krajským soudem.

[20] Podle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH 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.*

[21] 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.*

[22] Krajský soud se řádně vypořádal s tvrzením stěžovatelky, že označení jako nespolehlivého plátce musí být odvozeno od závažných porušení povinností a dále musí dojít ke zřejmému ohrožení výběru daní. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu, že v případě, že má stěžovatelka, jejímž předmětem podnikání je mimo jiné hostinská činnost a prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin, pouze „virtuální sídlo" bez faktických prostor, kde by uskutečňovala svoji činnost, přijímala zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani či se tam scházelo její vedení, nelze o tomto sídle tvrdit, že se jedná o skutečné sídlo ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH. Nelze proto dojít k jinému závěru, než že stěžovatelka řádně nevyplnila registrační údaje, pokud do kolonky „skutečné sídlo" uvedla sídlo virtuální, kde nemá žádné zázemí. Jak správně krajský soud uvedl, vymezení skutečného sídla v zákoně o DPH je zcela v souladu s evropským právem (např. čl. 10 prováděcího nařízení Rady (EU)). Toto pochybení stěžovatelka nenapravila ani k výzvě správce daně ze dne 4. 10. 2017, č. j. 1769736/17/2301-40511-402530, v níž byla poučena o následcích jejího neuposlechnutí. K výzvě sdělila, že sídlo uvedené v obchodním rejstříku je sídlem skutečným a nerozumí tomu, proč by měla jako jednočlenná společnost zasedat na jediném formalizovaném místě, přičemž fyzické místo provádění takových úkonů považuje za nepodstatné. Správce daně se tvrzení o skutečném sídle pokusil dvakrát ověřit při místním šetření, nicméně na místě nic nenasvědčovalo tomu, že by se o skutečné sídlo jednalo. V souvislosti s druhým místním šetřením stěžovatelka tvrdila, že v uvedený termín je jak jednatel, tak zástupce společnosti mimo republiku a v sídle nebudou přítomni, s dodatkem, že „*na kávu a srdečné posezení vás rádi pozveme sami a to v termínu po 13. 2. 2018*". Z tohoto podání vyplynulo, že stěžovatelka bude sama správce daně kontaktovat ve věci termínu místního šetření. K tomu však nikdy nedošlo.

[23] Stěžovatelka v souvislosti s vytýkaným pochybením netvrdila, že se jedná o skutečné sídlo ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, ale setrvala na tvrzení, že se musí jednat o skutečné sídlo, neboť jiné sídlo jakožto jednočlenná společnost nemá. Správci daně tak s přihlédnutím ke všem okolnostem případu a v souladu s Informací GFŘ nezbylo než zahájit řízení ve věci rozhodnutí o nespolehlivém plátci, neboť stěžovatelka ani na výzvu k podání oznámení o změně registračních údajů neoznámila své skutečné sídlo. Na to dne 12. 4. 2018 a dne 2. 5. 2018 správce daně kontaktoval spolumajitelku objektu, který je v obchodním rejstříku zapsán jako virtuální sídlo stěžovatelky, zda nedošlo ke změně dříve zjištěných skutečností. Ta opětovně sdělila, že se jedná o virtuální hromadnou adresu, a žádná firma, kromě té, jejíž je jednatelkou, na uvedené adrese skutečně nesídlí. Stěžovatelce je na adresu doručována pošta, která je neotevřená přeposílána do sídla jiné firmy, kde tuto poštu také nikdo nevyzvedává. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka ani následně své pochybení nenapravila, nezbylo správci daně než označit stěžovatelku za nespolehlivého plátce. Krajský soud proto následně postupoval správně, pokud žalobu stěžovatelky zamítl pro její nedůvodnost.

[24] Pokud stěžovatelka poukazuje na to, že je jednočlennou společností bez skutečného sídla, jejíž jednatel/společník je osobou s trvalým pobytem mimo Českou republiku,

a považuje za nelogické, že by sídlem mohlo, resp. mělo být jeho bydliště (i mimo republiku), nelze se s tímto tvrzením ztotožnit. Stěžovatelka tímto pravděpodobně odkazuje na svoji žalobní argumentaci, kde předpokládá, že jako jednočlenná společnost přijímá strategické ekonomické úvahy kdekoliv (hospoda, lavička, park atp.) a jejím skutečným sídlem tak může být jakékoliv místo na světě. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka svoji právní osobnost spojuje s osobou jednatele/společníka, je třeba vycházet z poslední věty § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, že „*nemá-li fyzická osoba místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu*“. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovatelka měla v takovém případě uvést jako své skutečné sídlo místo, kde se zdržuje její jednatel/společník.

[25] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani stran odkazu na rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 30 Af 63/2016-48, neboť v tomto rozsudku bylo důvodem označení za nespolehlivého plátce opakované doměření daně podle pomůcek, nejde tedy o obdobu nyní projednávané věci.

[26] Stěžovatelka brojila proti použití Informace GFŘ na její případ. Informace GFŘ je interní normativní akt vydaný Generálním finančním ředitelstvím a pro žalovaného a správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu. Aplikací interních předpisů v případech, kdy obecně závazné normy k postupu správních orgánů „mlčí“ se již Nejvyšší správní soud zabýval ve vztahu k pokynům Ministerstva financí řady „D“. Citovat lze například z rozsudku Nejvyššího správního soud ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005-59: „*Ministerstvo financí s ohledem na ustanovení § 100 zákona o správě daní a poplatků však žádným zákonem k vydávání „D“ pokynů jakožto obecně závazných právních norem zmocněno není, tudíž tyto pokyny nelze za takovou normu považovat. Pokud jde o publikaci, která je nezbytnou podmínkou pro platnost obecně závazného předpisu (v případě zákona čl. 52 Ústavy ČR, dále zákon č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ze znění pozdějších předpisů), musí být takové předpisy publikovány v oficiálních sbírkách právních předpisů, v daném případě ve smyslu zákona o Sbírce zákonů a Sbírce mezinárodních smluv, ve Sbírce zákonů. Ze skutečnosti, že Ministerstvo financí zajišťuje zpřístupnění uvedených pokynů veřejnosti, však nelze odvozovat jejich obecnou závaznost. Mimo oficiální sbírky právních předpisů nelze považovat jiné způsoby uveřejnění právních norem za právně relevantní. Pokyny řady D Ministerstva financí tak nenaplňují formální znaky požadované pro obecně závazný normativní právní akt. Stejně tak je nutné i materiálně dospět k závěru, že Ministerstvo financí není zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím „D“ pokynů. Tyto pokyny jsou tedy vydávány jako interní normativní akty (interní normativní směrnice) a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu. Ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti obecně platí povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu, avšak jen jestliže dané pokyny neodporují zákonu.*“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i u vnitřního předpisu vydaného Generálním ředitelem Generálního ředitelství cel (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007-251) nebo u metodického pokynu Ministerstva životního prostředí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2011, čj. 1 Ao 2/2010-185).

[27] Z uvedeného je zřejmé, že je podstatné, zda posuzované jednání naplnilo podmínky podle § 106a zákona o DPH. Interní normativní akty nejsou právními předpisy a nemohou „jít nad rámec zákona“, naopak musí být se zákonem v souladu. Neodporují-li ale zákonu,

platí ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu. V takovém případě pak správní soudy přezkoumávají postup správních orgánů i z hlediska jeho souladnosti s vnitřním předpisem. Zákon o DPH v § 106a odst. 1 zahrnuje neurčitý právní pojem, k jehož výkladu byl vydán metodický pokyn obsažený v Informaci GFŘ. Smyslem Informace GFŘ je stanovit hlediska a kritéria, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Informace GFŘ slouží ke sjednocování správní praxe a odchýlení se od ní by mohlo znamenat, že správce daně rozhodl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a zásadou rovného zacházení. Soudy proto jednotlivé případy posuzují nejen s ohledem na splnění podmínek Informace GFŘ, ale zejména s ohledem na výklad zákonného ustanovení § 106a zákona o DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018-38).

[28] V uvedené věci rozhodl správce daně na základě správního uvážení. Posoudil intenzitu porušení právního předpisu a hrozícího nebezpečí, že by mohlo dojít k ohrožení veřejného zájmu na výběru daní. Soudy jsou obecně oprávněny přezkoumávat správní uvážení pouze v tom smyslu, zda nedošlo v případě rozhodnutí, které se o správní uvážení opírá, k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem. Soud nemůže nahradit správní uvážení uvážením soudním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2003, č. j. 5 A 139/2002-46, č. 416/2004 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že žalovaný dodržel meze správního uvážení. Správní orgány i krajský soud sice uvedli, že se stěžovatelka dopustila závažného porušení plnění povinností plátce ve smyslu Informace GFŘ, současně však konstatovali, že toto porušení je naplněním § 106a zákona o DPH. Žalovaný shledal ohrožení na výběru daně v tom, že stěžovatelka nesdělením skutečného sídla brání správci daně ve výkonu některých pravomocí, neboť tento nemůže v místě stěžovatelčina faktického sídla ověřovat majetkové, finanční a personální poměry nutné pro samostatné uskutečňování ekonomické činnosti, provádět místní šetření, zejména ohledávat důkazní prostředky a věci, nebo provést daňovou exekuci. Z povahy věci proto není podstatné, zda se jedná o jednočlennou společnost nebo o korporaci. Závěr, že se stěžovatelka na této adrese nezdržuje, není z ní řízena ani na této adrese nevykonává soustavnou ekonomickou činnost, ani že zde ve smyslu citovaného čl. 10 prováděcího nařízení Rady (EU) „jednatel nepřijímá zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení podniku“, tak plně odpovídá skutkovým zjištěným.

[29] K námitce, že krajský soud neshledal případným rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47, neboť jej vytrhl z kontextu, je třeba zdůraznit, že v nyní projednávaném případě je podstata sporu odlišná. Stěžovatelka staví kasační námitku na tom, že samotná skutečnost, že adresa jejího sídla se nachází na virtuální adrese, není sama osobě porušením žádné právní povinnosti. Správní orgány však nevytýkají stěžovatelce, že by virtuální adresu využila pro účely zápisu do veřejných rejstříků jako sídlo, nýbrž to, že v rámci daňového řízení deklarovala, že tzv. office house představuje její skutečné sídlo, v němž se má podle zákona nacházet její vedení, ač tomu tak ve skutečnosti nebylo. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že je stěžovatelkou odkazovaný rozsudek na danou situaci nepřiléhavý.

[30] Nejvyšší správní soud se s ohledem na shora uvedené ztotožňuje i s hodnocením závažnosti porušení této povinnosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí důsledně popsal

význam dodržování povinnost uvádět skutečné sídlo. Uvedl, že „*znalost skutečného sídla je z hlediska správy DPH velmi důležitá, nejen z pohledu správné aplikace pravidel pro určení místa plnění, ale i ve smyslu § 1 odst. 2 a § 9 odst. 2 daňového řádu je významným prvkem pro řádnou správu daní, anžto není-li daňový subjekt pro správce daně dohledatelný, výrazně omezuje správci daně možnost provádět dle aktuální potřeby.*“ Je bez pochyby, že nesdělila-li stěžovatelka správci daně skutečné sídlo, v takovém případě mu brání při výkonu některých pravomocí, čímž ohrožuje zajištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Jelikož stěžovatelka ani přes výzvu správce daně neuvedla konkrétní adresu jejího skutečného sídla, porušila svou povinnost vztahující se ke správě daně závažným způsobem. Za této situace správce daně postupoval správně, pokud označil stěžovatelku za nespolehlivého plátce. Argumentace stran plnění veškerých svých ostatních povinností souvisejících s daňovými povinnostmi je irelevantní, neboť z těchto tvrzení nelze dovodit nic ve vztahu ke „skutečnému sídlu“ stěžovatelky.

[31] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[32] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalované, jíž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné

V Brně dne 27. září 2022

David Hipšr
předseda senátu