



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **K-SERVICE GMBH, s. r. o.**, IČO: 26219000
sídlem Trojická 1904/14, 128 00 Praha 2
zastoupený daňovým poradcem Ekonomické služby Přerov s. r. o.
sídlem Velká Dlážka 542/4, 750 02 Přerov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2017, č. j. 3039/17/5100-41458-711233,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný podle § 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), delegoval místní příslušnost k výkonu správy všech daní žalobce (s

výjimkou daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí) z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Zlínský kraj, a to s účinností od 21. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo toto rozhodnutí oznámeno. Žalovaný tak učinil proto, že na základě důkazů, získaných v průběhu řízení o delegaci místní příslušnosti, zahájeného na základě podnětu Finančního Úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 9. 9. 2015, č. j. 5952888/15/2002-52521-110499, dospěl k závěru, že žalobce má v Praze pouze tzv. virtuální sídlo, přičemž veškeré jeho ekonomické činnosti se uskutečňují v provozovně na adrese Břest 260, PSČ 768 23.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v žalobě polemizuje s právními závěry žalovaného, jimiž odůvodňoval delegaci místní příslušnosti k výkonu správy všech daní (s výjimkou daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí) žalobce. V první řadě nesouhlasí s obsahem úředního záznamu žalovaného ze dne 13. 1. 2017, č. j. 144609/17/2002-52523, dle kterého měl žalovanému jednatel žalobce sdělit, že místní šetření v sídle žalobce může být provedeno kdykoliv a že zaměstnanci na uvedené adrese jsou k dispozici kdykoliv. Takové tvrzení buď jednatel žalobce vůbec neučinil, případně mu úřední osoba nesprávně rozuměla nebo informaci vytrhla z kontextu. Jednatel žalobce je totiž jediným dlouhodobě se zdržujícím pracovníkem v sídle žalobce, ostatní zaměstnanci jsou řidiči, kteří do sídla nemají přístup, s výjimkou zaměstnance na pozici dispečera, pracujícího v provozovně v Břestu, přičemž jednatel žalobce byl v době telefonátu nemocný. Nesprávně mohl být úřední záznam vyhotoven i s ohledem na skutečnost, že byl sepsán až dva dny po uskutečnění telefonátu, který má zaznamenávat, jenž se uskutečnil 11. 1. 2017. Žalobce také odmítá, že by v telefonátech jednatele žalobce a zmocněnce žalobce byly rozpory, neboť zmocněnec žalobce žalovanému v telefonátu dne 12. 1. 2017 sdělil, že jednatel žalobce je nemocný a on samotný se také necítí dobře, pročez navrhl žalovanému, aby se místní šetření u žalobce posunulo o týden později, ideálně na pondělí 23. 1. 2017. Žalovaný k tomu žalobci sdělil, že se s ním telefonicky spojí koncem následujícího týdne, aby se mohl jednatel žalobce uzdravit, a domluví se s ním na termínu místního šetření.
4. Žalobce rovněž nesouhlasí s hodnocením žalovaného ohledně nepřístupnosti bytového domu, v němž má žalobce sídlo, neboť přede dveřmi do bytového domu se nachází zvonky, u nichž je štítek s obchodní firmou žalobce, číslem zvonku a telefonním číslem pro případ nepřítomnosti žalobce v sídle. Žalobce má dále v domě označenou poštovní schránku a jednotka, v níž má žalobce kancelář, je taktéž řádně označena. Žalobce uvádí, že mu není zjevné, co ještě mohl učinit, neboť označení svého sídla a možnost přístupu do něj považuje přinejmenším za standardní. K tvrzení žalovaného, že v bytovém domě žalobce nikdo neznal, žalobce poukazuje na skutečnost, že dle úředního záznamu se žalovaný na znalost žalobce dotázal dvou osob, z čehož jedna ani není identifikována. V domě se přitom nachází více než třicet jednotek, a je proto dle žalobce naprosto zřejmé, že někteří obyvatelé bytového domu žalobce nebudou znát, stejně jako žalobce nezná většinu z nich, neboť to nepovažuje za podstatné. Žalovaný navíc dle žalobce provedl místní šetření dne 17. 1. 2017 zcela účelově, neboť mu bylo známo, že jednatel žalobce je nemocný, byl

požádán, aby místní šetření provedl v týdnu po 20. 1. 2017 a navíc žalobci telefonicky sdělil, že se na termínu místního šetření společně dohodnou.

5. Žalobce pak především polemizuje s názorem žalovaného, že v jeho případě byly naplněny podmínky pro delegaci místní příslušnosti. Dle názoru žalobce z hlediska delegace místní příslušnosti není podstatné, kde má žalobce provozovnu, ale kde má sídlo, při jehož definici vychází z § 4 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“), dle kterého se jedná o místo, v němž probíhá vedení žalobce, tj. místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí, týkající se řízení žalobce, popř. místo, kde se schází jeho vedení, kterým je jednoznačně kancelář na adrese sídla žalobce v Praze. Hlavní ekonomická činnost žalobce přitom probíhá po celé České republice a také v západní Evropě. Nelze se proto ztotožnit s názorem žalovaného, že správu daní bude moci provádět efektivněji a hospodárněji Finanční úřad pro Zlínský kraj.
6. Žalovaný se dle žalobce také nevypořádal s argumentem, že příloha k vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za rok 2015, v níž je uváděn počet zaměstnanců žalobce, nebyla pro žalovaného relevantním důvodem pro ponechání místní příslušnosti k výkonu správy daní u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, ačkoliv stejná příloha za rok 2014 byla jedním z důvodů, proč Finanční úřad pro hlavní město Prahu podal podnět k delegaci místní příslušnosti. Dle přílohy přitom 6 zaměstnanců žalobce vykonává zaměstnání v Praze a pouze jeden v Břestu, přičemž tento stav odpovídá i stavu ke dni 1. 12. 2016. Žalobce dále uvádí, že navrhoval žalovanému k výsledku svědka, k čemuž se však žalovaný nevyjádřil, proto považuje rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ve vztahu k tvrzené účelovosti místního šetření ze dne 17. 1. 2017 uvádí, že to byl sám žalobce, kdo navrhl uskutečnění dalšího místního šetření na adrese zapsaného sídla, pročez musel přirozeně počítat s tím, že příslušný správce daně toto opakované místní šetření skutečně provede. Žalovaný podotýká, že není povinen termín místního šetření žalobci oznamovat předem. Na adrese sídla žalobce provedl žalovaný dvě místní šetření a ani v jednom případě žádného zaměstnance žalobce na této adrese nezastihl, přičemž je dle žalovaného z povahy věci vyloučeno, aby správce daně prováděl řadu místních šetření pouze za účelem zastižení jednatele žalobce či jeho zaměstnanců na adrese jeho údajného skutečného sídla. Z tohoto důvodu je dle žalovaného i námitka žalobce, zpochybňující správnost obsahu úředního záznamu ze dne 13. 1. 2017, irelevantní, neboť, jak již žalovaný uvedl, není povinen dopředu oznamovat uskutečnění místního šetření. Nadto žalovaný uvádí, že nevidí důvod, proč by měla úřední osoba vytrhávat části telefonického hovoru z kontextu, případně sdělené skutečnosti nějak zaměňovat. Dle žalovaného se jedná pouze o tvrzení žalobce, který však toto tvrzení nijak neprokazuje. Stejně tak dle žalovaného skutečnost, že podpis úředního záznamu je datován k 13. 1. 2017 neznámá, že byl úřední záznam tento den vyhotoven. I kdyby však úřední záznam byl vyhotoven dva dny po provedení telefonátu, neznámá to, vzhledem ke krátkému časovému úseku od provedení telefonátu do vyhotovení úředního záznamu, že úřední záznam obsahuje nepřesnosti (tvrzení v podstatě zcela opačného rázu). Žalovaný považuje naopak celý způsob domluvy dalšího místního šetření s žalobcem za ryze účelový.
8. K označení sídla žalobce se žalovaný vyjadřoval již v napadeném rozhodnutí, na které se v tomto ohledu plně odkazuje. Co se týče označení zvonků žalobce, k tomu žalovaný uvádí, že tato námitka není relevantní, neboť z úředního záznamu ze dne 17. 1. 2017, č. j.

253323/17/2002-52523-110957, je zjevné, že příslušný správce daně se do bytového domu nakonec dostal, avšak u dveří do bytové jednotky s označením žalobce již zvonek nebyl a na zaklepání nikdo nereagoval. Ve vztahu k osobám, dotázaným na znalost žalobce a naopak tvrzení žalobce o neznalosti obyvatelů bytového domu, žalovaný uvádí, že tato argumentace žalobce není s to vyvrátit účelnost delegace místní příslušnosti. Navíc, dotázání osob na znalost žalobce bylo pouze dílčím zjištěním, které potvrdilo celkový závěr žalobce o účelnosti delegace místní příslušnosti k výkonu správy daní.

9. Tvrdí-li pak žalobce, že provozovna v Břestu není jeho sídlem, a že hlavní ekonomická činnost žalobce probíhá po celé České republice a západní Evropě, s touto námitkou se žalovaný již vypořádával v napadeném rozhodnutí, na které se proto v tomto ohledu plně odkazuje. Současně žalovaný připomíná, že samotná povaha hlavní ekonomické činnosti žalobce vylučuje, aby tato byla fakticky vykonávána v místě zapsaného sídla, což žalobce sám potvrdil. Vzhledem k tomu, že na adrese zapsaného sídla není žalobce k zastížení, na adrese jeho provozny v Břestu zastihl žalovaný alespoň nějaké zaměstnance žalobce a současně v této obci má jednatel žalobce trvalý pobyt, je zřejmé, že žalobce bude lépe zastížitelný Finančním úřadem pro Zlínský kraj než Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, čímž dojde k zefektivnění výkonu správy daní. Co se týče tvrzení žalobce o umístění účetní dokumentace v Praze a jeho obav z nutnosti přesunu této dokumentace mezi Prahou a Zlínským krajem, uvádí žalovaný, že i z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že vzhledem k dnešním možnostem elektronické komunikace se správcem daní není rozhodné, kde se účetní dokumenty reálně nacházejí.
10. V neposlední řadě se pak žalovaný vyjadřuje k námitce nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, se kterou nesouhlasí, neboť veškerá relevantní zjištění byla v napadeném rozhodnutí shrnuta a vyhodnocena, čímž byla účelnost delegace místní příslušnosti osvědčena. K tvrzení nevypořádání se s argumentem existence přílohy k přiznání k dani ze závislé činnosti žalovaný již v napadeném rozhodnutí uvedl, že tato příloha není relevantním důvodem pro ponechání místní příslušnosti k výkonu správy daní žalobce u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Co se týče navrhovaného výsledku domovnice bytového domu, v němž se má nacházet sídlo žalobce, žalovaný uvádí, že tvrzení tohoto svědka by nemohlo ničeho prokázat, neboť by se jednalo o pouhé tvrzení, poskytnuté navíc osobou, která pochází z jiného pražského obvodu. Žalovaný dále uvádí, že delegace místní příslušnosti spadá pod registrační řízení, v němž se neprovádí dokazování v rozsahu dle § 92 daňového řádu. V daném případě bylo řízení zahájeno z moci úřední, a byť bylo žalobci umožněno se vyjádřit k podkladům, které žalovaný za účelem rozhodnutí o delegaci shromáždil, toto vyjádření nemá povahu odvolání proti rozhodnutí, má pouze sloužit k poskytnutí informací, které žalovaný vyhodnotí a případně doplní o další informace, bude-li to považovat za nezbytné. V nyní projednávané věci je podstatné naplnění podmínek pro delegaci, nikoliv vypořádání veškerých námitek žalobce. Žalovaný proto na základě všech uvedených důvodů navrhuje, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
11. V replice k vyjádření žalovaného žalobce k námitce účelovosti místního šetření, uskutečněného dne 17. 1. 2017, poukazuje naopak na to, že to byl Finanční úřad pro hlavní město Prahu, kdo navrhl žalobci, že se s ním telefonicky spojí a dohodnou se na termínu místního šetření. Finanční úřad pro hlavní město Prahu se však s žalobcem jednak telefonicky nespojil, jednak uskutečnil místní šetření v době, kdy věděl, že je jednatel žalobce nemocný a nikoho proto v sídle žalobce nezastihne. K úřednímu záznamu

telefonátu mezi jednatelem žalobce a úřední osobou Finančního úřadu pro hlavní město Prahu žalobce uvádí, že je z úředního záznamu zjevné, že byl vyhotoven až 2 dny po uskutečnění telefonátu, neboť úřední záznam musí obsahovat datum vyhotovení, a dále poukazuje na skutečnost, že způsob, jakým si Finanční úřad pro hlavní město Prahu polemizuje s vyjádřením žalobce, že místní šetření může být provedeno v místě jeho sídla kdykoliv, je absurdní, neboť se tím zcela jistě nemyslí v naprosto jakoukoliv dobu. K definici skutečného sídla žalobce opět poukazuje na metodiku Generálního finančního ředitelství a uvádí, že se jedná o místo, kde se konají porady vedení společnosti, probíhá v něm vedení společnosti apod. Žalobce uvádí, že veškerá jednání se správcem daně budou probíhat v Praze, proto se mu nejeví jako účelné, hospodárné a efektivní, aby do Prahy dojížděly úřední osoby z Finančního úřadu pro Zlínský kraj. V neposlední řadě žalobce tvrdí, že i spadá-li řízení o delegaci místní příslušnosti pod registrační řízení, je žalovaný povinen řádně zjistit skutkový stav. Je proto s podivem, že žalovaný nevyslechl svědka, navrženého žalobcem, který by dle žalobce mohl osvětlit potřebné skutečnosti. Ve spisech se pak úvaha žalovaného o nevyslechnutí svědka vůbec nenachází. Žalobce proto v replice setrvává na svém původním návrhu.

IV. Posouzení věci soudem

12. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
13. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).
14. Žalobce namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného konkrétně spatřuje v tom, že žalovaný nevyslechl k výzvě žalobce svědka – paní G. P., bytem H., která dle žalobce mohla prokázat, že sídlo žalobce se skutečně nachází na adrese Trojická 1904/14, 128 00 Praha 2. S touto námitkou se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění správního rozhodnutí jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech.

V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správního orgánu. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného dle krajského soudu nejedná. Ačkoliv skutečně z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný k důkaznímu návrhu žalobce nepřihlédl, nemůže tato skutečnost v nyní projednávané věci způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, a to z důvodu, že zmíněný důkazní návrh směřoval k prokázání skutečnosti, že sídlo žalobce se nachází na adrese Trojická 1904/14, 128 00 Praha 2. Krajský soud, jak bude níže rozvedeno, má však za to, že tvrzení, že v hlavním městě Praze se nachází pouze virtuální sídlo žalobce, žalovaný nedostatečně podložil, a krajský soud jej má proto za neprokázané. Současně však krajský soud zdůrazňuje, že pro nyní projednávanou věc tato skutečnost není relevantní, neboť z dosavadního průběhu správního i soudního řízení vyplývá, že centrum ekonomických aktivit žalobce se nachází a každodenní chod podnikatelské činnosti žalobce probíhá v Břestu, což je také jediným relevantním kritériem pro delegaci místní příslušnosti z důvodu účelnosti ve smyslu § 18 odst. 1 daňového řádu.

15. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s tím, zda byla v řízení před žalovaným naplněna zákonná kritéria (konkrétně kritérium účelnosti) dle § 18 odst. 1 daňového řádu, pro možnost přistoupení k delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní na jiného místně příslušného správce daně.
16. Podle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu se místní příslušnost právnické osoby „řídí jejím sídlem, kterým se rozumí adresa zapsaná v obchodním nebo obdobném veřejném rejstříku.“ Podle § 18 odst. 1 daňového řádu „na žádost daňového subjektu nebo z podnětu správce daně může nejbližše společně nadřízený správce daně delegovat místní příslušnost k výkonu správy daní na jiného věcně příslušného správce daně, jestliže je to účelné nebo jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti; proti rozhodnutí ve věci delegace nelze uplatnit opravné prostředky.“
17. Z citovaného ustanovení § 18 odst. 1 daňového řádu tak vyplývají dvě základní (nikoliv kumulativní, nýbrž alternativní) kritéria pro delegaci, a to účelnost delegace nebo nezbytnost mimořádných odborných znalostí, kterými místně příslušný správce daně nedisponuje. Jak v této souvislosti judikoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007-54, „*řádná správa daní (...) vyžaduje ovšem, aby v konkrétních případech tam, kde to požadavky řádné správy vyžadují, byla zákonem stanovená příslušnost prolomena, a správu konkrétní daně konkrétního daňového subjektu vykonával jiný správce daně než ten, koho označuje zákon.*“
18. V nyní projednávaném případě přitom bylo aplikováno kritérium účelnosti, a proto se krajský soud dále zabýval pouze otázkou, zda toto kritérium bylo v případě žalobce řádně naplněno. Účelnost delegace je neurčitým právním pojmem, jenž správní orgán interpretuje a aplikuje na konkrétní věc, přičemž dle odborné literatury bude kritérium účelnosti naplněno např. v situaci, „*kdy má podnikající fyzická osoba trvalý pobyt v územním obvodu působnosti jiného správce daně než svou provozovnu, v níž fakticky vykonává své podnikatelské aktivity. V takovém případě bude s ohledem na zásady hospodárnosti, efektivit a šetrnosti daňového řízení vhodné delegovat místní příslušnost ke správě daňových povinností na správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nachází provozovna této fyzické osoby, neboť zde budou k dispozici všechny dokumenty a jiné podklady sloužící k prokazování skutečností*

*tvrzených daňovým subjektem v rámci daňových řízení, zde se bude zpravidla provádět místní šetření či daňová kontrola týkající se daňových povinností tohoto daňového subjektu (srov. § 80 odst. 1 a § 85 odst. 2). Obdobně je namístě postupovat v případě, kdy se sídlo právnické osoby zapsané v příslušném veřejném rejstříku liší od místa skutečného sídla této právnické osoby, tj. místa, na němž právnická osoba skutečně vykonává svou činnost, z něhož je skutečně řízena (srov. komentář k § 13 bod 17 a násl.). Výkon správy daní takových daňových subjektů místně příslušným správcem daně na základě jeho kompetence operovat při správě „svých“ daňových subjektů mimo svůj obvod územní působnosti (srov. § 14) by byl značně neefektivní a nevhodný“ (srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád, Komentář I. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, § 18).*

19. Pojem účelnost je tak nutné vykládat s ohledem na obsah základních zásad správy daní, a to zejména zásady přiměřenosti, zákazu zneužití pravomoci, předvídatelnosti a klientského přístupu. Jak vyplývá z rozhodovací praxe správních soudů (viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2016, č. j. 3 Af 27/2013-511, či rozsudek téhož soudu ze dne 12. 4. 2016, č. j. 3 Af 28/2013-45), opodstatněným důvodem může být rovněž skutečnost, že k reálné ekonomické činnosti daňového subjektu dochází na jiné adrese, než která je uvedena v obchodním rejstříku. Z hlediska účelnosti lze tedy přijmout závěr, že k delegaci může dojít tehdy, pokud se sídlo daňového subjektu zapsané do veřejného rejstříku liší od skutečného sídla. Zároveň je však nutno doplnit, že nemůže docházet k paušálním změnám místní příslušnosti v důsledku existence tzv. virtuálních sídel bez toho, aby se správce daně řádným způsobem neseznámil s důvody existence takových obdobných forem sídel, neboť nikoli každá ekonomická činnost vyžaduje trvalé kancelářské či provozní prostory.
20. V této souvislosti krajský soud připomíná, že žalobce nečinil spornou skutečnost, že má v živnostenském rejstříku zapsanu provozovnu ve Zlínském kraji, a to na adrese Břest 260, 768 23 Břest. Obsahem předmětu činnosti žalobce je dle informací z Obchodního rejstříku silniční motorová doprava - nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti přesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí - nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí. Při ústním jednání před správcem daně (viz protokol o ústním jednání ze dne 5. 4. 2016, č. j. 659725/16/3304-00510-703453), zástupce žalobce (konkrétně Ing. R. N.) sdělil, že účetnictví žalobce vede společnost PUFIN s. r. o. a je uloženo v Holešově, ležícím ve Zlínském kraji. Výpověď zástupce žalobce přitom nekoresponduje se skutečnostmi, uvedenými v žalobě, neboť ten ve své výpovědi uvádí, že v sídle společnosti v Praze pracuje jednatel žalobce a administrativní pracovnice, kdežto v žalobě je uvedeno, že v místě sídla žalobce se zdržuje převážně jednatel žalobce, přičemž zbylí zaměstnanci žalobce jsou řidiči s výjimkou dispečera v Břestu. S ohledem na povahu činnosti žalobce, kterou je nákladní automobilová doprava a vzhledem k obsahu žaloby a správního spisu, krajský soud předpokládá, že automobilová doprava žalobce je skutečně řízena z Břestu (neboť dle výpovědi zástupce žalobce při ústním jednání vyplynulo, že dispečer vyřizuje objednávky žalobce), zbytek zaměstnanců, tedy řidičů se pohybuje dle potřeby na území České republiky a západní Evropy.
21. Jednatel (který vykonává samostatnou, nikoliv závislou činnost, nejedná se tedy o zaměstnance, jak tvrdí žalobce v žalobě) pak v Praze vykonává obchodní vedení společnosti. To ostatně krajský soud nerozporuje, neboť, jak již bylo výše naznačeno, se v tomto ohledu ztotožňuje s žalobcem, že žalovaný pro svá tvrzení ohledně tzv.

virtuálního sídla žalobce v Praze nemá dostatečnou oporu ve spise. Ten totiž závěry o existenci tzv. virtuálního sídla žalobce vyvodil zejména ze dvou místních šetření, která však proběhla téměř s ročním rozestupem (22. 1. 2016 a 17. 1. 2017), při kterých na adrese sídla žalobce nikoho nezastihl; dále ze skutečnosti, že se u dveří do bytového domu, v němž se sídlo žalobce nachází, nevyskytuje označený zvonek, který by bylo pro zkontaktování žalobce možno využít, a že byli v průběhu místního šetření ze dne 17. 1. 2017 dotázáni na přítomnost žalobce v bytovém domě jeho obyvatelé, kteří však žalobce neznali. K tomu krajský soud uvádí, že při uskutečnění místních šetření, která jsou konána v rozmezí téměř jednoho roku, považuje za nijak neobvyklé či nereálné, že by v sídle žalobce úřední osoby nemohly nikoho zastihnout. Tím spíše je toto tvrzení opodstatněné, jestliže na základě telefonického hovoru ze dne 12. 1. 2017 se zástupcem žalobce (viz úřední záznam ze dne 13. 1. 2017, č. j. 144609/17/2002-52523-110957), ve kterém zástupce žalobce uvedl, že většinu zaměstnanců žalobce postihla chřipková viróza, a navrhl uskutečnění místního šetření v týdnu od 20. 1. 2017, sdělil Finanční úřad pro hlavní město Prahu zástupci žalobce, že jej v týdnu od 16. 1. 2017 telefonicky zkontaktuje a domluví se na termínu místního šetření, které však následně uskutečnil dne 17. 1. 2017 bez předchozí domluvy. Nado z fotodokumentace, která je součástí správního spisu, vyplývá, že zvonky při dveřích do bytového domu, v němž má mít sídlo žalobce, jsou sice označeny čísly, ale tato čísla jsou pak uvedena při jednotlivých štítcích s označením osob, které je pravděpodobně možné prostřednictvím zazvonění na dané číslo zkontaktovat. Dle vyjádření žalovaného Finanční úřad pro hlavní město Prahu závěr, že žalobce má na adrese Trojická 1904/14, 128 00 Praha 2 pouze tzv. virtuální sídlo „podpůrně“ dovodil z výpovědí dvou osob, a to paní K. ze společnosti Svasana s. r. o. – K. a „obyvatele asijského vzhledu“, který úředním osobám nesdělil své jméno a žalobce také neznal. Nicméně dle krajského soudu ani z těchto skutečností nelze jednoznačně dospět k uvedenému závěru, kdy je třeba vzít zejména do úvahy, že z údajů administrativního registru ekonomických subjektů (ARES) vyplývá, že na uvedené adrese má sídlo přinejmenším 19 subjektů, které o sobě navzájem nemusí mít vůbec povědomí (ostatně to ani není jejich povinnost). Takto zjištěný skutkový stav, i vzhledem k nestandardnostem postupu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, krajský soud nemůže považovat za dostatečný pro konstatování, že se na adrese sídla žalobce nachází toliko jeho tzv. virtuální sídlo.

22. Uvedené pochybení žalovaného ovšem není dle názoru krajského soudu natolik podstatné a závažné, aby bylo lze konstatovat nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a tedy přistoupit k jeho zrušení. Dle krajského soudu totiž z dosavadního průběhu řízení vyplývá, že vlastní ekonomická činnost žalobce probíhá v místě provozovny žalobce na adrese Břest 260, 768 23 Břest, nikoli v budově nacházející se v hlavním městě Praze, resp. že vlastní ekonomická činnost žalobce nemá na jeho sídlo v hlavním městě žádné vazby.
23. Žalobce v podané žalobě namítal, že v daném případě nedošlo k naplnění zákonného kritéria účelnosti pro delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní, jelikož jeho sídlo zapsané v obchodním rejstříku je místem, kde realizuje obchodní vedení společnosti. Dle žalobce by proto mělo být jeho sídlem ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH sídlo, v němž probíhá vedení žalobce, resp. se v něm uskutečňují zásadní rozhodnutí, týkající se žalobce, na čemž nemohla nic změnit ani skutečnost, že vlastní ekonomickou činnost žalobce vykonává v provozovně ve Zlínském kraji.
24. Této argumentaci žalobce však krajský soud nepřisvědčil. Krajský soud ve své dosavadní rozhodovací činnosti (k tomu srov. např. rozsudky ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 60/2015-

37; ze dne 11. 7. 2016, č. j. 30 Af 44/2014-30, či ze dne 7. 10. 2016, č. j. 30 Af 32/2015-42) opakovaně zdůraznil, že při rozhodování o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní dle § 18 odst. 1 daňového řádu je podstatné právě místo reálného každodenního chodu daňového subjektu s ohledem na oblast jeho činnosti (podnikání). Uvedený závěr krajského soudu přitom potvrdil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016-18, v němž dovodil, že „*správní orgán rozhodující o delegaci místní příslušnosti správce daně z důvodu účelnosti (§ 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) zkoumá zejména, zda realizace podnikatelských aktivit probíhá v místě formálního sídla daňového subjektu, v místě jeho provozovny či jinde, resp. o jaký druh podnikatelských aktivit se jedná.*“ Rozhodnou je tedy v daném případě právě skutečnost, že každodenní chod podnikatelské činnosti žalobce je zajišťován konkrétními zaměstnanci v jeho provozovně ve Zlínském kraji. Nic na tom nemůže změnit ani žalobcem zmiňovaná příloha k přiznání k dani z příjmů ze závislé činnosti z roku 2015, v níž je uvedeno, že 6 zaměstnanců žalobce má místo výkonu zaměstnání v Praze a jeden zaměstnanec má místo výkonu zaměstnání v Břestu, neboť z žaloby i ze správního spisu je zjevné, že zaměstnanci s místem výkonu v Praze jsou řidiči žalobce, kteří se dle vlastního tvrzení žalobce pohybují po celé České republice a po západní Evropě, a do sídla v Praze nemají přístup. Jediným stálým místem výkonu ekonomické činnosti žalobce je proto právě Břest, v němž se pravidelně nachází alespoň jeden zaměstnanec žalobce, který koordinuje činnost dalších zaměstnanců žalobce.

25. Pokud pak žalobce v podané žalobě upozorňoval na to, že v místě jeho sídla se trvale zdržuje jednatel žalobce a probíhá zde obchodní vedení společnosti, lze dle krajského soudu s těmito tvrzeními souhlasit do té míry, že případné obchodní aktivity v sídle v Praze mohou mít své opodstatnění z hlediska obchodního rozvoje a hospodářského růstu žalobcova podnikání. S ohledem na navazující argumentaci žalobce, v níž zdůrazňoval především význam zapsaného sídla, krajský soud uvádí, že delegací místní příslušnosti správce daně nejsou nijak dotčeny možné aktivity žalobce co do výběru místa pro obchodní vedení společnosti. Žalobci tak v daném případě nic nebrání v tom, aby ponechal sídlo zapsané v obchodním rejstříku na adrese Trojická 1904/14, 128 00 Praha 2, aby kancelář ve vlastnictví svého jednatele a společníka nadále aktivně využíval a realizoval zde prostřednictvím svého jednatele obchodní vedení společnosti. Z hlediska hospodářného fungování a výkonu daňové správy je však zásadní, aby „daňové sídlo“ žalobce představovalo místo provozu, kde může ze strany daňové správy docházet k případnému uskutečňování místních šetření, daňových kontrol, bezprostřednímu kontaktu s daňovým subjektem a ověřování skutečností v reálném provozu a výkonu podnikatelské činnosti. Na tomto místě krajský soud opětovně připomíná, že předmětem a reálnou náplní ekonomické činnosti žalobce je silniční motorová doprava - nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti přesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí - nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí, která je koordinovaná dispečerem v provozovně žalobce v Břestu. S ohledem na výše uvedené judikatorní závěry tak nelze přijmout argumentaci žalobce ztotožňující místo skutečného výkonu jeho podnikatelské činnosti s místem administrativního sídla v Praze.
26. Krajský soud považuje za nezbytné zdůraznit, že smyslem institutu delegace místní příslušnosti k výkonu správy daní na jiného věcně příslušného správce daně je zajištění efektivity a hospodárnosti správy daní tam, kde existuje předpoklad, že jiný příslušný

správce daně bude schopen zajišťovat správu daní daňového subjektu s menšími náklady a efektivněji. V nyní posuzovaném případě je přitom nesporné, že sídlo žalobce zapsané ve veřejném rejstříku se sice nachází na konkrétní adrese v Praze, avšak provozovna, v níž probíhá reálná ekonomická činnost žalobce (tj. vyřizování a zpracovávání objednávek na nákladní automobilovou dopravu) se nachází ve Zlínském kraji. Právě místo reálného každodenního chodu a činnosti daňového subjektu je ovšem při rozhodování o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní podstatné. Je totiž žádoucí a účelné, aby správu daní prováděl právě ten finanční úřad, v jehož obvodu je tato činnost de facto vykonávána. Vzhledem k tomu, že ze skutkového stavu vyplývá, že k realizaci podnikatelských aktivit žalobce dochází v jeho provozovně ve Zlínském kraji, krajský soud v daném případě pokládá kritérium účelnosti za naplněné.

27. Dle názoru krajského soudu tedy žalovaný ve svém rozhodnutí dostatečně odůvodnil svůj závěr o naplnění kritéria účelnosti delegace v posuzovaném případě. Žalovaný při zkoumání důvodů delegace místní příslušnosti přitom nevycházel z existence tzv. administrativního sídla, nýbrž se zaměřil na místo skutečného výkonu podnikání žalobce, tj. realizaci silniční motorové dopravy. V tomto smyslu je pak dle krajského soudu nutno přistupovat také k základním zásadám správy daní, kdy žalobce viděl rozpor v postupu žalovaného, zejména s § 6 odst. 2 a § 7 odst. 2 daňového řádu. Uvedené zásady se týkají hospodárnosti a spolupráce mezi správcem daně a daňovými subjekty. Tyto zásady však nelze vykládat natolik široce, jak činí žalobce, neboť pokud v dané věci byly naplněny podmínky pro zákonnou delegaci místní příslušnosti správce daně, kdy těžiště podnikatelských aktivit neprobíhalo na zapsaném sídle, ale v provozovně, je i v souladu s těmito zásadami účelné přistoupit k delegaci dle ustanovení § 18 odst. 1 daňového řádu, jak dle krajského soudu správně učinil žalovaný.

V. Závěr a náklady řízení

28. Na základě výše uvedeného krajský soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
29. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 16. července 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu