



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **RAMI CZ s.r.o.**, sídlem Freiwaldova 1007/2, Kamýk, 142 00 Praha 4, zastoupený Mgr. Tomášem Cimbotou, advokátem, se sídlem Horní náměstí 7, 772 00 Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2015, č. j. 27465/15/5100-41451-711647

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný podle ustanovení § 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu,

ve znění účinném pro projednávanou věc (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 Jihomoravský kraj, a to s účinností od 21. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo toto rozhodnutí oznámeno.

II. Obsah žaloby

Žalobce v úvodu podané žaloby stručně zrekapituloval skutkové okolnosti případu. Následně konstatoval, že ačkoliv předložil v průběhu řízení o delegaci obsáhlé písemné vyjádření a navrhl důkazy (protokoly o kontrole provedené v minulosti) nebylo ani přes to shledáno, že by k delegaci dojít nemělo. Dle žalobce se tak žalovaný nedostatečně a vadně vypořádal s jeho tvrzeními a důkazními návrhy a to též s ohledem na další rozhodné okolnosti. Žalovaný mimo jiné věděl (ještě před zahájením řízení o delegaci), nikdy ani v minulosti nebylo pochyb o tom, že žalobce disponuje sídlem v Praze (viz daňová kontrola zahájena dne 11. 1. 2012 protokolem č. j. 2065/12/011934109114).

Žalobce dále v podané žalobě zpochybňoval důkazní prostředky, jimiž žalovaný osvědčoval účelnost delegace místní příslušnosti správce daně, a to nejprve obsah úředního záznamu o místním šetření, č. j. 2938072/15/2011-00510-107965. Žalobce namítal, že bylo vycházeno pouze z tvrzení blíže nespecifikované recepční administrativní budovy a celé šetření bylo provedeno bez vědomí a součinnosti žalobce, ačkoliv byl pro správce daně kontaktním. Žalobce také uvedl, že je zcela legitimní zřídit si dosílku a také že nemůže ovlivnit, že na dané adrese sídlí více než 100 dalších ekonomických subjektů, přičemž podezření ohledně faktického nesídlení na dané adrese nelze paušalizovat. Žalobce se domnívá, že na základě uvedeného nebylo možné dospět k závěru, že by se na adrese sídla žalobce nezdržovaly osoby oprávněné jednat za daňový subjekt.

Dále žalobce uvedl, že jeho zákonnou povinností bylo označit všechny provozovny a nechápe, jak se z jejich kontaktních informací dají dovodit důvody pro odůvodnění delegace místní příslušnosti správce daně. Pokud se jednalo o webové stránky, pak je dle něj zřejmé, že pro lepší poskytování služeb zákazníkům bylo vhodné zdůraznit sídlo provozovny, prodejního velkoobchodu elektromateriálu, který je zákazníci v ČR velmi vyhledávaný.

Další žalobní námitka mířila proti argumentu žalovaného spočívajícího v trvalém pobytu jednatele žalobce ve Vyškově. K tomu žalobce uvedl, že tato skutečnost je zcela irelevantní, neboť pro účely daňové bylo nutno kontaktovat právnickou osobu (žalobce), nikoliv jeho jednatele, nadto tato skutečnost nebyla rozhodná a navíc bylo nutné respektovat rozdíl mezi soukromým a rodinným životem jediného společníka/jednatele.

Žalobce se proto domnívá, že v daném případě nebyla účelnost delegace osvědčena důkazními prostředky žalovaného, kdy naopak došlo k porušení základních zásad správy daní vyjádřené v části první daňového řádu, konkrétně v § 5 odst. 3, § 6 odst. 4 a § 7 odst. 2 posledně zmiňovaného zákona.

Další část žaloby mířila proti samotnému ust. § 18 odst. 1 a 2 daňového řádu. Žalobce požadoval předložit Ústavnímu soudu předmětné ustanovení na posouzení ústavnosti, resp. předložit návrh na zrušení části tohoto ustanovení. Dle žalobce totiž novela č. 267/2014 Sb. připravila všechny daňové subjekty o možnost jakéhokoliv opravného prostředku proti rozhodnutí o delegaci.

Na závěr žalobce uvedl, že z rozhodnutí nelze seznat důvody, pro které žalovaný delegaci shledává účelnější, efektivnější a hospodárnější, protože napadené rozhodnutí shledal také nepřezkoumatelným.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě uvedl, že řízení při správě daní je mimo jiné ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů. Volné hodnocení důkazů znamená, že neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů (tedy míru jejich věrohodnosti). Hodnocení věrohodnosti a pravdivosti důkazů představuje konečnou syntézu, k níž dochází na základě předchozí analýzy poznatků o pramenech důkazů, o závažnosti skutečností z nich vyplývajících, o jejich souvislosti a návaznosti na jiné skutečnosti a důkazy a v neposlední řadě též souladu s poznatky praxe správce daně v jiných srovnatelných případech. Žalovaný je toho názoru, že v daném případě při hodnocení důkazů žádným způsobem nepochybil, přičemž nesouhlas žalobce se samotnými výsledky takového hodnocení není ekvivalentem pro závěr o tom, že dokazování nebylo učiněno správně, nebo že žalovaný nevycházel ze skutečného stavu věci. Všechny závěry žalovaného mají svůj relevantní podklad v předmětném správním spisu.

Dále žalovaný mimo jiné uvedl, že při posouzení podnětu na delegaci místní příslušnosti bylo místo bydliště jednatele podpůrnou, avšak nikoliv irelevantní skutečností, že navržené protokoly a další skutečnosti týkající se kontroly v letech 2012 až 2014 již nebyly při posuzování předmětné věci aktuální a že se muselo vycházet pouze z nejaktuálnějších skutečností. Žalovaný se pak vyjádřil k zákonnému postupu při sepsání žalobcem poukazovaného úředního záznamu dle § 80 odst. 3 daňového řádu.

Žalovaný také zcela odmítl námitku porušení zásad správy daní, námitku nepřezkoumatelnosti a také návrh na předložení návrhu na zrušení části § 18 odst. 1 a 2 daňového řádu Ústavnímu soudu.

IV. Replika žalobce

Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž k jednotlivým bodům obsaženým ve vyjádření žalovaného uplatnil novou či zopakoval argumentaci uvedenou již v podané žalobě. Dále poukázal na rozsudek Vrchního soudu v Praze sp. zn. 6 A 139/94 a Nejvyššího správního soudu č. j. 9 As 57/2007 – 111, dále na skutečnost, že disponuje vícero provozovnami, a proto neví, proč právě provozovna ve Vyškově byla

vybrána jako zásadní pro určení správce daně. Žalobce také nechápe, kteří pracovníci v rámci úvah žalovaného byli myšleni, uvedl, že telefonická i e-mailová komunikace bývá riziková a prakticky nic nevypovídající, že trvalý pobyt jednatele žalobce je pouze evidenční, že aktuálně i v rámci předchozích daňových kontrol bylo sídlo v Praze, přičemž hlavní činnost v Praze probíhala. Dále žalobce požadoval po krajském soudu, aby dal jakýsi návod, jak se může daňový subjekt bránit proti rozhodnutí žalovaného v dané věci, přičemž uvedl, že delegaci místní příslušnosti správce daně považuje za formu trestu.

Žalobce následně zaslal soudu doplnění repliky, přičemž tvrdil, že delegovaný správce daně rozhoduje nezákonně, bez řádné znalosti daňového spisu a jeho postupy měly vykazovat další nesprávnosti.

V dalším doplnění repliky žalobce opět napadal jím tvrzené nezákonné a nesprávné postupy delegovaného správce daně.

V. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez nařízení jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

Podle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného, krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je totiž vadou natolik závažnou, ke které krajský soud přihlíží z úřední povinnosti (ex offio) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalované dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno.

Krajský soud na úvod připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů pak soud posuzuje, zda se žalovaný v rozhodnutí vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými okolnostmi a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.

Vychází-li krajský soud z výše uvedených závěrů, jakož i ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, pak je zřejmé, že žalobou napadené rozhodnutí tyto základní obsahové náležitosti nepostrádá. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný stručně popsal dosavadní průběh řízení, uvedl skutková zjištění, na jejichž základě následně dospěl k závěru o vhodnosti delegace místní příslušnosti správce daně z důvodu účelnosti, neboť reálná ekonomická činnost neprobíhá na zapsaném sídle v Praze, ale v provozovnách žalobce. V odůvodnění tak mj. žalovaný uvedl následující: *„Odvolací finanční ředitelství tedy po posouzení spisového materiálu konstatuje, že na základě výše uvedeného má za prokázané, že v případě daňového subjektu jsou objektivní důvody pro delegaci místní příslušnosti ke správě daní spočívající v účelnosti delegace, neboť těžiště podnikatelské činnosti daňového subjektu je soustředěno v působnosti Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, kde daňový subjekt provozuje významnou část své podnikatelské činnosti (zejména na adrese Cukrovarská 498/13, 682 01 Vyškov) a v zapsaném sídle v Praze není daňovým subjektem vykonávána většinová obchodní činnost.“* Z napadeného rozhodnutí je možno seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Z rozhodnutí jsou patrné závěry, které žalovaný ve vztahu k zákonnosti napadeného rozhodnutí zaujal a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl. Namítanou nepřezkoumatelnost proto krajský soud v daném případě neshledal, a proto mohl přistoupit k věcnému přezkumu v žalobě uplatněných námitek.

Mezi účastníky řízení je v nyní souzené věci sporné, zda došlo k naplnění zákonných kritérií (konkrétně kritéria účelnosti) dle ustanovení § 18 odst. 1 daňového řádu, a bylo tak možné přistoupit k delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní na jiného místně příslušného správce daně.

Podle ustanovení § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu platí, že místní příslušnost právnické osoby se 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.

Je zřejmé, že z citovaného ustanovení vyplývají dvě základní (nikoli 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 již rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007 - 54, publikovaném pod č. 1720/2008 Sb. NSS: *„(...) 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.“*

V nyní projednávaném případě přitom bylo aplikováno kritérium účelnosti, a proto se krajský soud dále zabýval pouze přezkoumáním naplnění tohoto kritéria. Účelnost delegace je neurčitým právním pojmem, jenž správní orgán interpretuje a aplikuje na konkrétní věc,

přičemž dle odborné komentářové literatury k daňovému řádu 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, efektivity 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*“ (srovnej Baxa, J. a kol., *Daňový řád, Komentář I. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011).

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. Opodstatněným důvodem může být, jak vyplývá také z rozhodovací praxe správních soudů (viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2016, č. j. 3 Af 27/2013 - 51, či rozsudek téhož soudu ze dne 12. 4. 2016, č. j. 3 Af 28/2013 - 45, oba dostupné na www.nssoud.cz), 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 a obdobných forem sídel, neboť nikoli každá ekonomická činnost vyžaduje trvalé kancelářské či provozní prostory.

V této souvislosti krajský soud připomíná, že žalobce nečinil spornou skutečnost, že má v živnostenském rejstříku zapsány celkem čtyři provozovny, z toho dvě ve Vyškově, jednu v Olomouci a jednu v Uničově, a v těchto provozovnách reálně vykonává svoji činnost zapsanou v obchodním rejstříku. Navíc, s ohledem na samotný obsah předmětu činnosti žalobce, kterým je dle informací z obchodního rejstříku výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení, provádění staveb, jejich změn a odstraňování, projektová činnost ve výstavbě, silniční motorová doprava - osobní provozovaná vozidly určenými pro přepravu nejvýše 9 osob včetně řidiče, poskytování technických služeb k ochraně majetku a osob, provozování solárií, hostinská činnost aj., je zcela logické, že tyto činnosti prakticky nemohou probíhat v administrativním sídle žalobce, tj. v administrativní budově se zřízenou dosílkovou službou, kde měl Finanční úřad pro hlavní město Prahu k datu 15. 4. 2015 zaregistrováno 114 právnických osob (viz úřední záznam tohoto úřadu ze dne 4. 5. 2015, č. j. 2938072/15/2011-00510-107965).

Žalobce však v podané žalobě přesto 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 vyvíjí hlavní rozhodovací a řídicí činnost, je zde umístěna většina účetní nebo smluvní dokumentace, má zde obchodní partnery a také daňového poradce. Dle žalobce proto mělo být jeho daňovým sídlem ve smyslu ustanovení § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu toto sídlo zapsané v obchodním rejstříku, na čemž nemohly ničeho změnit ani skutečnosti zjištěné žalovaným.

Takto predestinované argumentaci žalobce však krajský soud nepřisvědčil. V souladu se závěry, ke kterým krajský soud dospěl již ve své předchozí rozhodovací činnosti (k tomu srovnej např. rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 60/2015 - 37, ze dne 11. 7. 2016, č. j. 30 Af 44/2014 - 30, a ze dne 7. 10. 2016, č. j. 30 Af 32/2015 - 42), je při rozhodování o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní dle ustanovení § 18 odst. 1 daňového řádu podstatné 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, publikovaném pod č. 3486/2016 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, dle kterého: „*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, kterou ani sám žalobce fakticky v žalobě nerozporuje, že reálné těžiště jeho podnikatelské činnosti je zajišťováno jeho provozovny, přičemž žalovaný konstatoval, že stěžejní úlohu v tomto kontextu lze přiřknout provozovně na adrese Cukrovarská 498/13, Vyškov. Místně příslušným správcem daně se proto, a dle krajského soudu zcela legitimně, nově stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Žalobce tyto úvahy napadl, neboť dle něj není zřejmé, proč zrovna tato provozovna sehrála hlavní roli (stalo se tak však až v rámci doplňujícího procesního podání žalobce učiněného mimo zákonem stanovenou časovou lhůtu pro uplatňování žalobních bodů). Nad rámec vyjádření se ke včas uplatněným žalobním bodům soud k tomuto návrhu žalobce odkazuje na úřední záznam ze dne 3. 4. 2015, č. j. 1784391/15/3019-00510-709757. Z něj je patrné, že bylo provedeno místní šetření na provozovnách ve Vyškově, při kterém zaměstnanci žalobce sdělili, že podnikatelská činnost žalobce je soustředěna právě ve Vyškově, byly zde uloženy doklady, zpracováváno účetnictví firmy apod.

Z veřejné části živnostenského rejstříku je nad shora uvedené patrné, že žalobce má čtyři provozovny, přičemž provozovny ve Vyškově zastřešují nejvíce oborů činnosti, jež má žalobce v živnostenském rejstříku zapsány. Žalovaný v rozhodnutí mj. uvedl: „*Výše uvedené skutečnosti rovněž vyplývají z přílohy č. 1 k vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti, kde má většina zaměstnanců daňového subjektu uvedeno místo výkonu práce ve Vyškově.*“ Nelze tedy přisvědčit žalobci, že by úvahy žalovaného nebylo možno opřít o informace obsažené ve spisovém materiálu a ačkoliv argumentace žalovaného je v této části rozhodnutí stručnější, nelze tuto skutečnost označit za důvod pro nezákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud pak žalobce v podané žalobě upozorňoval na to, že v místě jeho formálního sídla probíhají schůzky s obchodními partnery, probíhá zde rozhodovací činnost, jsou zde uloženy (zřejmě dílčí) daňové podklady apod., 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 celkového úspěchu žalobce podnikání. To však nic nemění na skutečnosti, že z ničeho, čím by žalobce argumentoval, neplyne, že by kdekoli jinde než právě v jeho provozovnách, probíhal reálný každodenní chod jeho podnikatelské činnosti zajišťovaný jeho zaměstnanci. Na tomto místě krajský soud opětovně připomíná, že s ohledem na předmět ekonomické činnosti žalobce spolu s judikatorními závěry nelze přijmout argumentaci žalobce ztotožňující místo skutečného výkonu jeho podnikatelské činnosti s místem administrativního sídla v Praze. Na těchto závěrech ničeho nemění skutečnost, že konkrétní zaměstnanci nebyli pro tyto účely jednotlivě vyjmenováni v rozhodnutí, rozčlenění dle pozic, neboť pro danou věc, jako podpůrný argument, sloužila okolnost, že většina (myšleno kvantitativně) počtu zaměstnanců má místo výkonu práce právě ve Vyškově. Navíc, jak bylo shora uvedeno, že námitka, že žalobci není zřejmé, jakou metodou dospěl žalovaný k závěru, která provozovna má být pro rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti určující, byla tato uplatněna mimo rámec zákonné lhůty a žalobce ani závěry žalovaného ohledně provozoven věcně nerozporuje.

Je třeba připomenout, 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 daňovému 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 provozovny, v nichž probíhá reálná ekonomická činnost žalobce, se nacházejí na 4 rozdílných místech, přičemž dvě jsou umístěny ve Vyškově. Právě převažující 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 žalobce nečinil sporným, že k realizaci jeho podnikatelských aktivit v převážné míře dochází v provozovnách mimo zapsané sídlo a žalovaný shodně s krajským soudem dospěl k závěru, že k převážnému výkonu podnikatelské činnosti dochází ve Vyškově, zdejší soud tak pokládá kritérium účelnosti v daném případě za naplněné. Neshledal proto důvod přistupovat v soudním řízení k provádění dokazování žalobcem předloženými listinnými důkazy uvedenými v žalobě a v replice. S ohledem na žalobcem zvolenou argumentaci v podané žalobě, v níž zdůrazňoval především význam formálního sídla, krajský soud uvádí, že delegaci místní příslušnosti správce daně nejsou nijak dotčeny možné aktivity žalobce co do výběru místa pro organizování schůzek s obchodními partnery, uzavírání smluv apod., a tedy ani případný obchodní význam jeho „*pražské adresy*“. Žalobci tedy v daném případě nic nebrání v tom, aby ponechal formální sídlo zapsané v obchodním rejstříku. Z hlediska hospodárního 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 správce daně s daňovým subjektem a k ověřování skutečností v reálném provozu a při výkonu podnikatelské činnosti. 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 ust. § 5 odst. 3, § 6 odst. 4 a § 7 odst. 2 daňového řádu. Uvedené zásady se týkají převážně hospodárnosti, vstřícnosti a šetření práv žalobce ze strany finanční

orgánů. Tyto zásady však nelze vykládat tak široce, jak se domnívá žalobce, neboť pokud v dané věci byly naplněny podmínky pro zákonnou delegaci místní příslušnosti správce daně a těžiště podnikatelských aktivit neprobíhá na zapsaném sídle, ale v provozovnách, je v souladu i s těmito zásadami účelné přistoupit k delegaci dle § 18 odst. 1 daňového řádu.

Žalobce v podané žalobě zpochybňoval relevantnost jednotlivých důkazních prostředků, a to předně úředního záznamu o místním šetření (úřední záznam č. j. 2938072/15/2011-00510-107965), který žalobce napadal v rovině nejasností stran osoby recepční, jež měla podat žalovanému konkrétní informace, dále pochybení shledal v provedeném místním šetření bez žalobcova vědomí, ač byl pro správce daně kontaktním. Krajský soud se však s námitkami žalobce v tomto směru neztotožnil. V daném případě je nerozhodné, zda místní šetření bylo prováděno bez vědomí žalobce, neboť jeho účelem bylo zaznamenat objektivní skutečnosti aktuální toho dne, k čemuž také institut místního šetření slouží. Nelze samozřejmě vyloučit, že se žalobce jindy na zapsaném sídle nacházet mohl, ale to nebylo předmětem tohoto konkrétního místního šetření. Žalobci je však možno v obecné rovině přisvědčit, že z úředního záznamu není zřejmá identifikace recepční, jež poskytla informace užitě v úředním záznamu při šetření na místě samém. Krajský soud však uvádí, že v situaci, kdy žalobci lze přisvědčit v jeho tvrzeních ohledně předmětu činnosti, jenž vykonává v zapsaném sídle (viz výše) a není reálného sporu o výkonu těžiště jeho podnikání na jeho provozovnách, jedná se o drobné procesní pochybení nemající žádný vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Z daného úředního záznamu je zřejmý průběh místního šetření, jsou v něm zachyceny zjištěné skutečnosti (včetně pořízené fotodokumentace). Na výsledku daného případu pak nemohly a nemohou nic změnit ani námitky žalobce, že úřední osoby Finančního úřadu pro hlavní město Prahu neprováděly šetření v samotných prostorách (které měl mít žalobce dle jeho tvrzení vyhrazeny, neboť jak již bylo uvedeno výše, žalovaný v dané věci nezpochybňoval žalobcem učiněný výběr místa formálního sídla zapsaného ve veřejném rejstříku, zde na konkrétní adrese v administrativní budově v Praze), kde skutečně může docházet k organizování schůzek s obchodními partnery či k uzavírání smluv apod. Z hlediska daňové správy a jeho efektivního výkonu je však zásadní, kde probíhá reálný výkon podnikatelské činnosti žalobce, přičemž žalobce sám nečiní sporným, že se tak děje v jeho provozovnách. K namítané kontaktnosti pro správce daně krajský soud konstatuje, že není podmínkou, aby správce daně přistoupil k delegaci, resp. k podání podnětu k delegaci, až poté, co v rámci správy daní budou zjištěny nedostatky, jiné obtíže či neposkytování součinnosti ze strany daňových subjektů. Z hlediska efektivy a hospodárnosti správy daní v daném případě bylo kritérium účelnosti delegace místní příslušnosti na Finanční úřad pro Jihomoravský kraj naplněno. K dané otázce nebylo zapotřebí provádět navržený důkaz nájemní smlouvou, neboť nebylo zpochybněno, že žalobce v zapsaném sídle provádí činnost, ale bylo zjištěno, že se v daném místě nenachází těžiště jeho podnikání. Lze tak predestřit, že žalovaný postupoval při hodnocení důkazů v souladu s daňovým řádem, jeho úvahy jsou logicky opřeny o skutková zjištění, proto není možné jeho postup označit za rozporný s judikaturou uvedenou v doplnění repliky.

Ke zjištěné skutečnosti ohledně zajištěné dosílky krajský soud uvádí, že lze se žalobcem souhlasit do té míry, že se obecně jedná o jeho vnitřní záležitost. Je totiž pouze na něm, zda si dosílku, ať už z jakýchkoliv důvodů, zřídí. V rámci zjišťování skutečností pro naplnění podmínek delegace se však dle zdejšího soudu může jednat o podpůrný důkaz,

který v rámci hodnocení důkazů shromážděných správci daně opět logicky svědčí ve prospěch závěrů žalovaného, s nimiž se ztotožnil také krajský soud, viz výše, tj. že na adrese zapsaného sídla žalovaného zjevně nedocházelo k nosnému objemu předmětu činnosti, přičemž také poštovní korespondence byla zasílána jinam. Naprosto stejnou optikou je pak třeba nahlížet také na skutečnost, že na zapsaném sídle sídlí dalších více než 100 subjektů, což opět umocňuje závěry uvedené výše, tj. že se na dané adrese nenachází těžiště podnikání žalobce.

Žalobce v rámci navrhovaných důkazů uvedl jako zásadní protokol z daňové kontroly z let 2012 až 2014, která probíhala na zapsaném sídle v Praze, a proto dle žalobce z těchto skutečností jasně vyplývají závěry pro opačný závěr, než ke kterému dospěl žalovaný. Krajský soud se však v této věci opět musí ztotožnit se závěry žalovaného, který tyto protokoly, resp. provedenou kontrolu, nikterak nezpochybnil, ovšem pro vážení účelnosti delegace hodnotí zejména ty nejaktuálnější skutečnosti, jež se mu podařily zjistit, tj. bez těchto protokolů či zjištění z minulých daňových kontrol. Je zcela na místě vycházet z co nejaktuálnějších skutkových zjištění, navíc nelze vyloučit, že již v době prováděné kontroly nemuselo zapsané sídlo odpovídat nejúčelnějšímu rozhodnému místu pro určení místní příslušnosti správy daní, případně že se poměry od té doby změnily. Pokud pak žalobce v této souvislosti zpochybňoval hospodárnost nové místní příslušnosti správce daně, neboť účetní doklady žalobce se dle jeho vyjádření nacházely v zapsaném sídle, stejně tak, že žalobcův daňový poradce má sídlo v Praze, krajský soud konstatuje, že tyto okolnosti v porovnání s ostatními zjištěnými skutečnostmi nemohou prokazovat reálný výkon těžiště podnikání žalobce na zapsaném sídle; navíc s ohledem na současné technické možnosti komunikace (včetně elektronické komunikace) umožňující bez problémů překonávat vzdálenosti mezi reálným místem fyzického uložení dokumentů a sídlem správce daně, je nerozhodné (či pouze omezeně rozhodné), v jakém místě se účetní doklady reálně nacházejí. Z těchto důvodů nebylo nutné také provádět důkazy, které žalobce navrhl – zejména protokol z daňové kontroly, zprávu o daňové kontrole a celý spis Finančního úřadu pro hlavní město Prahu.

Považoval-li žalobce dále za nesprávnou argumentaci žalovaného (rozpornou s respektováním soukromého života jednatele žalobce) vyvozující důvodnost delegace místní příslušnosti správce daně ze skutečnosti, že jednatel žalobce má trvalý pobyt ve Vyškově (v působnosti Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj), krajský soud k tomu uvádí, že žalovaný tyto skutečnosti opět užil toliko jako podpůrnou argumentaci svědčící o navázanosti aktivit žalobce a jeho podnikatelské činnosti na území Jihomoravského kraje. Snadná zastižitelnost jednatele žalobce přitom představuje důležitou okolnost z hlediska účelné správy daní, takže ani v tomto ohledu nelze žalovanému ničeho vytknout.

Žalobce také uvedl, že jeho zákonnou povinností bylo označit všechny provozovny a nechápal, jak se z jejich kontaktních informací, otevírací doby apod. dají dovodit skutečnost pro odůvodnění delegace místní příslušnosti správce daně. Pokud se jednalo o webové stránky, pak je dle něj zřejmé, že pro lepší poskytování služeb zákazníkům bylo vhodné zdůraznit sídlo provozovny, prodejního velkoskladu elektromateriálu, který je zákazníky v ČR velmi vyhledávaný. Tyto skutečnosti, které nejsou v dané věci sporné, opět svědčí závěru žalovaného, že těžiště podnikání žalobce neprobíhá v místě zapsaného sídla, ale v jeho provozovnách (mj. ve velkoskladu, jenž žalobce sám zmiňuje), neboť sám uvedl, že významná provozovna, resp. sklad, se nachází ve Vyškově.

V žalobě se objevila také námitka protiústavnosti použité právní úpravy v tom smyslu, že proti rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti není možné uplatnit opravné prostředky, tj. protiústavnosti § 18 odst. 1 daňového řádu, věty za středníkem a obdobně odst. 2 téhož ustanovení. Žalobce tuto námitku nepodepřel podrobnější argumentací, zejména neuvedl, z čeho dovozuje ústavní rozměr dvojinstančnosti daňového řízení. Tato námitka je však dle krajského soudu zcela nedůvodná. Vyloučení opravného prostředku je v tomto případě výslovně stanoveno zákonem (s účinností novely č. 267/2014 Sb. k 1. 1. 2015), a to přesně v souladu s obecnými ustanoveními o odvolání. Podle § 109 odst. 1 daňového řádu se totiž může příjemce rozhodnutí odvolat proti jakémukoliv rozhodnutí správce daně, nestanoví-li zákon jinak. Krajský soud konstatuje, že taková úprava není v rozporu s ústavním pořádkem, neboť právo na odvolání (opravný prostředek obecně) není na ústavní rovině nikde zakotveno (s výjimkou výroku o vině a trestu dle čl. 2 Protokolu č. 7 Úmluvy o ochraně lidských a práv a základních svobod, dále jen „Úmluva“). Lze odkázat i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, byť týkající se řízení správního a ne daňového. Jak již tento soud poznamenal (z poslední doby viz např. rozsudek ze dne 26. 2. 2016, č. j. 6 As 293/2015 - 33 nebo ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 As 63/2016 - 40), ani Listina základních práv a svobod, ani Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod negarantují základní právo na dvoustupňové rozhodování ve správním řízení [srov. k tomu nálezn Ústavního soudu ze dne 19. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 623/02 (N 149/35 SbNU 83)]. Je proto v zásadě jen na zákonodárci, jakým způsobem přizná účastníkovi řízení právo na opravný prostředek a zda vůbec. Nelze přitom ztrácet ze zřetele, že ochrana práv daňového subjektu (zde: žalobce) je zajištěna soudním přezkumem takového rozhodnutí správce daně v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

Žalobce v replice uvedl, že na daňové řízení je třeba vztáhnout požadavky na spravedlivý proces dle čl. 6 Úmluvy a že na delegaci je třeba nahlížet jako na sankci. K tomu lze uvést, že dle údajů zjištěných ze správního spisu a popsanych výše v tomto rozsudku v žádném případě nevyplývá, že by v dané věci byla porušena jakákoliv zásada daňového řízení, vyplývající ať už z daňového řádu, nebo např. z uvedené Úmluvy. Žalobce se soud snaží přesvědčit o charakteru delegace jako sankce či trestu, přičemž jak bylo výše uvedeno, právo na odvolání (resp. opravný prostředek obecně) není na ústavní rovině nikde zakotveno právě s výjimkou výroku o vině a trestu dle čl. 2 Protokolu č. 7 Úmluvy, kdy platí: „1. Každý, koho soud uzná vinným z trestného činu, má právo dát přezkoumat výrok o vině nebo trestu soudem vyššího stupně. Výkon tohoto práva, včetně důvodů, pro něž může být vykonáno, stanoví zákon. 2. Z tohoto práva jsou přípustné výjimky v případě méně závažných trestných činů určených zákonem, nebo pokud byl jednotlivec souzen v prvním stupni nejvyšším soudem nebo byl uznán vinným a odsouzen na základě odvolání proti osvobozujícímu rozsudku.“ Z toho lze jednoznačně dovodit, že právo na odvolání se týká skutečně pouze trestných činů, přičemž i v této kategorii lze připustit výjimky u méně závažných trestných činů. Z logiky věci se tudíž tato úprava nepoužije ani na danou věc. K tvrzení žalobce, že delegace je sankcí, uvádí krajský soud následující. Delegace místní příslušnosti správce daně dle § 18 daňového řádu z povahy věci nemůže být vnímána jako sankce; trest totiž následuje po porušení předem nastavených norem chování, v právní sféře pak po porušení právních norem. V daném případě však k ničemu podobnému nedošlo, ač žalobce účinky delegace zřejmě cítí jinak. Ani této

žalobní námitce nebylo možno přisvědčit a krajský soud tak nepřistoupil k předložení návrhu na zrušení části § 18 daňového řádu Ústavnímu soudu.

Na závěr lze žalobci přisvědčit v tom, že telefonická a e-mailová komunikace může být riziková a že nejednal v rozporu s daňovým řádem, pokud nechtěl citlivé údaje sdělovat pomocí uvedených technologií. Na druhou stranu mu tato úvaha nikterak nesvědčí, neboť skutečnost, že neposkytl odpovědi na dotaz správce daně právě pomocí telefonu či e-mailu, nebyla nikterak v rozhodnutí vytykána a ani argumentačně se v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí z těchto skutečností nevychází.

Co se týká částí replik, kdy žalobce brojí proti postupům nově delegovaného správce daně, krajský soud uvádí, že tyto nejsou předmětem nyní řešeného soudního přezkumu. Předmětem přezkumu bylo pouze rozhodnutí o delegaci a nikoliv postupy nově místně příslušného správce daně. V této souvislosti proto nebylo třeba provádět navržené důkazy – platební výměr delegovaného správce daně z 21. 1. 2016 a text odvolání žalobce proti tomuto výměru ze dne 27. 11. 2016. Rozhodnutí o přeplatku ze dne 27. 12. 2013 a rozhodnutí ve věci daňového bonusu z data 28. 1. 2014 se pak netýká delegace, ale konkrétních daňových povinností, a proto v dané věci nemohou ničeho osvětlit, nebyly tedy jako důkazy vůbec prováděny.

VI. Závěr a náklady řízení

S ohledem na vše shora uvedené rozhodl krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. tak, že podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož platí, že 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 proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 27. 9. 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu