



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **CC INTERNET s.r.o.**, se sídlem K. 42/14, P. 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2016, č. j. 35142/16/5100-41453-711335, ve věci delegace místní příslušnosti k výkonu správy daní,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á**.
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný podle ustanovení § 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), delegoval místní příslušnost k výkonu správy všech daní žalobkyně,

s výjimkou daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí, z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Ústecký kraj, a to s účinností od 21. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo toto rozhodnutí oznámeno.

Žalovaný rozhodl na základě podnětu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, konkrétně na základě několika provedených místních šetření, kterými bylo zjištěno, že žalobkyně se na adrese svého sídla nevyskytuje, neboť se jedná o virtuální sídlo (je jí pouze přeposílána pošta). Dále bylo zjištěno, že žalobkyně má tři provozovny mimo hlavní město Prahu, a to v Chomutově, Mostě a Karlových Varech, kde vykonává činnost; jednatele mají trvalý pobyt v Chomutově a v tomtéž městě také dle vyúčtování k dani z příjmů ze závislé činnosti za rok 2014 zaměstnává své zaměstnance. Podle žalovaného tak delegací na Finanční úřad pro Ústecký kraj bude dosaženo hospodárnější a efektivnější správy daní.

II. Žaloba

Žalobkyně předně namítala, že proti napadenému rozhodnutí nelze podat odvolání; v rozporu se zásadou dvojinstančnosti tak byla zbavena možnosti přezkumu, což považuje za protiústavní.

Postup žalovaného vnímá žalobkyně dále jako protiprávní, neboť se stala obětí kontrol za účelem odlehčení činnosti Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Tato skutečnost ovšem nemůže jít k tíži žalobkyně, která má právo na svobodné určení svého sídla, příslušného správce daně a neschopnost daňové správy provádět kontroly nesmí být důvodem pro zásah do jejích práv.

Uvedený postup daňové správy dokládá skutečnost, že se žalovaný odkazuje na údajné virtuální sídlo žalobkyně, přičemž ovšem bytový dům, kde se nachází její sídlo, disponuje i nebytovými prostory určenými k výkonu podnikatelských činností. Žalobkyně je řádně označena před vchodem do kanceláří, kde se schází vedení obchodní společnosti. V této souvislosti žalobkyně podotkla, že podle § 4 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) se sídlem u osoby povinné k dani rozumí adresa místa jejího vedení, tj. místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí, popřípadě, kde se schází její vedení.

V předmětném sídle tedy žalobkyně podniká, na čemž nemůže nic změnit skutečnost, že se jí nepodařilo zastihnout během místních šetření, u kterých je otázka, zda tato vůbec proběhla. Za účelem prokázání, že místní šetření neproběhla, navrhla žalobkyně výslech pracovníce recepce domu K. 42/14, P. 1 a předložení knihy návštěv. Žalovaný však tento zásadní důkaz nepřipustil; nezjistil tedy řádně stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti.

Žalobkyně dále zdůraznila, že předmětné sídlo v Praze má již od roku 2012; původně (od roku 2010) sídlila v Chomutově, postupně expandovala do Mostu a Karlových Varů a nakonec i do Prahy, jež přirozeně přináší více obchodních možností a příležitostí. Žalobkyně k žalobě přiložila seznam odběratelů, jenž má dokládat, že její klienti jsou z 90 % z Prahy. Také 90 % obchodů a jednání se zákazníky a obchodními partnery se koná v Praze. Ze seznamu uskutečněných obchodů je zcela zřejmé, že hlavní činnost je žalobkyní

vykonávána v Praze; ta rovněž nabízí lepší infrastrukturu – je jakousi obchodní křižovatkou a usnadňuje obchod se zahraničními zákazníky. Napadeným rozhodnutím tak byla porušena zásada šetření práv nabytých v dobré víře.

Zásadní význam pražského sídla je pak dán technickým hlediskem. Praha je totiž centrálním uzlem optických kabelů, prostřednictvím kterých žalobkyně poskytuje služby svým zákazníkům. Za tímto účelem má žalobkyně pronajatý nebytový prostor, v němž je umístěna rozvodná skříň s optickými kabely, které jsou rozváděny do koncových měst (Chomutov, Most a Karlovy Vary). Žalobkyně předložila žádost o poskytování služeb sdružení NIX.CZ, z.s.p.o., jež tyto služby poskytuje a schéma telekomunikační sítě.

Podle žalobkyně pak ze skutečnosti, že má i provozovny v Chomutově, Mostě a Karlových Varech, nelze dovozovat, že nepodniká v Praze – zákon nic takového nezakazuje. Pro úplnost dodala, že vedle žalovaným uváděných 13 zaměstnanců v Chomutově má ještě 3 zaměstnance v Mostě a 1-2 osoby v Karlových Varech na živnostenský list. Ani bydliště členů statutárního orgánu v Chomutově pak nemůže být důvodem pro delegaci místní příslušnosti, neboť pak by změna bydliště jednatele vedla k delegaci místní příslušnosti.

Napadené rozhodnutí bylo postaveno na spekulacích a nedostatečně zjištěném skutkovém stavu. V rozporu se zákonem pak žalobkyně nebyla řádně seznámena s veškerými podklady pro napadené rozhodnutí, jakož ani s podnětem k delegaci místní příslušnosti. To je v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2008, č. j. 5 Afs 3/2007 - 49.

Z žádných skutečností, které uvádí žalovaný, podle žalobkyně nevyplývá, že by její podnikatelská činnost byla primárně vykonávána na jiné adrese. Žalobkyně si plní řádně a včas veškeré daňové povinnosti vůči svému správci daně; veškerá komunikace se dnes nadto řeší prostřednictvím datové schránky. Žalobkyně pak uzavřela, že z napadeného rozhodnutí není patrné, jak by delegace umožnila lépe dosáhnout stanovení a vybrání daní a nebyla tak zdůvodněna účelnost uvedená v § 18 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně odkázala i na shora uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu, podle něhož má být rozhodnutím o delegaci zasahováno do práv daňové subjektu na dodržování základních zásad daňového řízení. Závěrem proto navrhla napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i na předložený spisový materiál. K namítané protiústavnosti absence opravného prostředku proti rozhodnutí o delegaci žalovaný uvedl, že toto rozhodnutí podléhá soudnímu přezkumu, žalobkyně tak není zkrácena na svém právu na spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

Na námitku, že napadené rozhodnutí je založeno na spekulacích, reagoval žalovaný tak, že ve svém rozhodnutí popsal jednoznačně skutečnosti, které jej vedly k delegaci místní příslušnosti. V první řadě zdůraznil, že žalobkyně má sídlo zapsané na adrese, která je známým a veřejně prezentovaným virtuálním sídlem. Ve spise je také od poskytovatelů tohoto sídla

společností Vuestra s.r.o. a Kastelis s.r.o. založen seznam klientů s uvedením rozsahu poskytovaných služeb, kdy u žalobkyně je uvedeno, že jí jsou poskytovány služby přeposílání pošty. Další skutečností, jež vedla k delegaci, byla existence několika faktických provozoven – Chomutov, Most, Karlovy Vary, na nichž je i vedena většina zaměstnanců žalobkyně; na těchto provozovnách rovněž přijímá objednávky od zákazníků a osoby ve funkcích statutárních orgánů mají bydliště v Chomutově. Při rozhodování o delegaci místní příslušnosti je přitom podstatné místo reálného každodenního chodu daňového subjektu; v případě žalobkyně jde o její provozovny. Na provozovně v Chomutově má navíc uveden výkon práce většina zaměstnanců žalobkyně.

Žalovaný dále zdůraznil, že institut delegace místní příslušnosti neslouží k nucené změně rejstříkového sídla žalobkyně. Rozhodnutím dojde k přenesení místní příslušnosti na jiného správce daně. Tato změna se ovšem nedotkne sídla žalobkyně zapsaného v obchodním rejstříku. Delegací tak podle žalovaného (s odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 60/2015 - 37) jistě nejsou dotčeny aktivity žalobkyně co do výběru místa pro organizování schůzek s obchodními partnery ani případný obchodní význam „*pražské adresy*“.

K námitce, že žalobkyně nebyla řádně seznámena s veškerými podklady a podnětem k delegaci místní příslušnosti před vydáním napadeného rozhodnutí, se žalovaný vyjádřil tak, že k zahájení předmětného řízení, jež je řízením z moci úřední (§ 91 daňového řádu), došlo vydáním sdělení o zahájení řízení, ve kterém byla popsána stěžejní zjištění společně s informací, že oba dotčení správci daně považují případnou delegaci za účelnou. Žalobkyně tedy měla informace o tom, co bylo zjištěno; ze sdělení bylo patrné, proč je řízení zahajováno, kdo řízení vede a současně byla výslovně upozorněna na možnost podání vyjádření k případné delegaci místní příslušnosti. Žalobkyně vyjádření podala, nicméně k místu, kde fakticky provozuje svou činnost, žádné relevantní informace nesdělila. I kdyby však na předmětné sdělení vůbec nereagovala, žalovaný může stejně o delegaci rozhodnout pouze tehdy, má-li všechny rozhodné okolnosti za prokázané a doložené ve spisu.

Na základě všech výše uvedených skutečností proto žalovaný uzavřel, že zcela dostatečně vymezil, z jakých důvodů bylo přistoupeno k delegaci místní příslušnosti, přičemž na jednotlivá zjištění nelze nahlížet jednotlivě, ale ve vzájemné souvislosti; navrhl proto, aby soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí předsedy žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.

V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, aniž by nařizoval jednání, neboť žalobce ani žalovaný nevyjádřili svůj nesouhlas s projednáním věci bez nařízení jednání (žalovaný

výslovně souhlasil) a soud o vlastní vůli neshledal potřebu provádět dokazování. A pokud jde o důkazní návrhy žalobce, žalobce sám jednání nepožadoval (ačkoli důkazy lze provádět jen u jednání), pro posouzení věci jsou navíc nadbytečné – podrobněji viz níže; vyjádření žalobkyně ze dne 29. 7. 2016 je pak navíc obsaženo ve správním spise, přičemž podle konzistentní judikatury platí, že ve správním soudnictví zpravidla není nutné dokazovat skutečnosti obsažené ve správním spise (k tomu blíže srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, publ. pod č. 2382/2011 Sb. NSS).

Žalobkyně vznesla několik žalobních námitek, krajský soud se však předně zabýval námitkou protiústavnosti toho, že proti rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti není možné uplatnit opravné prostředky, tj. protiústavnosti § 18 odst. 1, věty za středníkem, daňového řádu. Žalobkyně tuto námitku nepodepřela žádnou podrobnější argumentací, neuvedla, z čeho dovozuje ústavní rozměr dvojinstančnosti daňového řízení. Tato námitka je nadto naprosto nedůvodná. Vyloučení opravného prostředku je v tomto případě výslovně stanoveno zákonem, 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). Lze odkázat i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, byť týkající se řízení správního a nikoli přímo řízení 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 rozsudek 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 též nález 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: žalobkyně) je zajištěna soudním přezkumem takového rozhodnutí správce daně v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

Následně se krajský soud zabýval námitkami procesního charakteru. Žalobkyně namítala, že nebyla řádně seznámena s podnětem a všemi podklady pro rozhodnutí žalovaného. Tato námitka rovněž není důvodná, neboť procesní práva žalobkyně byla plně zachována. Se zahájením řízení o delegaci místní příslušnosti jí totiž žalovaný seznámil sdělením ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31995/16/5100-41453-711335, ve kterém žalobkyni informoval o podnětu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, jakož i o jednotlivých důvodech pro delegaci místní příslušnosti na Finanční úřad pro Ústecký kraj. Žalobkyně tak přesně věděla, o jaký podnět se jedná a v čem spočívají důvody celé delegace (mj. že zjištění vycházejí především z proběhlých místních šetření); podle krajského soudu proto musela být i bez dalšího schopna se k podstatě problému kvalifikovaně vyjádřit. Žalovaný přitom žalobkyni o možnosti k zahájenému řízení se vyjádřit výslovně informoval a stanovil ji lhůtu 10 dnů od doručení sdělení. Jednotlivé dokumenty sice žalobkyni nezaslal, nicméně od správních orgánů nelze předpokládat, že budou účastníkům řízení přeposílat obsah správního spisu. Od toho slouží institut nahlížení do spisu podle § 66 odst. 1 daňového řádu, který mohla žalobkyně využít, pročez by následně mohla relevantně argumentovat ke všem dílčím zjištěním,

resp. podkladům žalovaného. Dovolávat se nyní podnětů a jednotlivých podkladů je nepřipadné i proto, že žalobkyně po obdržení sdělení zaslání podnětů a dalších dokumentů ani sama nepožadovala. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2008, č. j. 5 Afs 31/2007 – 49, je pak rovněž nepřipadný. V tomto rozsudku se sice hovoří o tom, že daňový subjekt musí být seznámen s podnětem správce daně k delegaci a podklady pro rozhodnutí o ní a musí mu být umožněno se k nim vyjádřit, nicméně tento rozsudek vůbec nestanovil, jakým způsobem má k onomu seznámení dojít (z ničeho nelze dovodit, že by snad měl nadřízený správce daně tyto dokumenty daňovému subjektu zasílat); podstatou věci byla v daném případě ostatně zcela jiná právní otázka (zda rozhodnutí o delegaci podléhá soudnímu přezkumu podle § 65 a násl. s. ř. s.).

Žalobkyně dále žalovanému vyčítala, že neprovedl jí navržený výslech svědků (pracovnic recepce domu K. 42/14) ani knihu návštěv tam vedenou. Těmito důkazy chtěla zpochybnit provedení místních šetření v tomto objektu. Krajský soud k tomu předně uvádí, že jak Ústavní soud, tak soudy správní setrvale judikují, že správní orgány nejsou povinny provést všechny navržené důkazy, svůj postup však musí náležitě odůvodnit. V tomto případě se žalovaný ke vzneseným návrhům vyjádřil a snesl argumenty, proč tyto důkazy neprovedl [nevypovídají nic o předmětu řízení (kde bude správa daní účelnější); kniha návštěv je soukromý dokument a záleží jen na daném subjektu, co vše do ní zapíše; místní šetření vůbec nevyžadují součinnost dalších osob]. Byť jsou některé z těchto důvodů do jisté míry jen obecnými frázemi, krajský soud neprovedení předmětných důkazů plně akceptuje. Dodává pak, že za situace, kdy jsou ve spise obsaženy úřední záznamy o opakovaných místních šetřeních na adrese K. 42/14, P. 1, a kdy mimo zcela obecné tvrzení žalobkyně provedení těchto šetření nezpochybňuje jediná indicie, nebylo naprosto namístě dále důkazně ověřovat, zda tato šetření proběhla.

Další námitky se již týkaly samotných věcných důvodů pro delegaci místní příslušnosti. Institut delegace místní příslušnosti je upraven v § 18 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení může na žádost daňového subjektu nebo z podnětu správce daně 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. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k tomu v rozhodnutí ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007 - 54, publ. pod č. 1720/2008 Sb. NSS: uvedl, že „(...) *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 bylo aplikováno kritérium účelnosti, které je neurčitým právním pojmem, jenž správní orgán interpretuje a aplikuje na konkrétní věc. 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 ne hospodárny“ (viz Baxa, J. a kol., *Daňový řád, Komentář I. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011).*

Rovněž dle judikatury Nejvyššího správního soudu je při rozhodování o delegaci potřeba zkoumat právě skutečnost, zda k reálné ekonomické činnosti daňového subjektu dochází v místě jeho sídla, které je uvedené v obchodním rejstříku, provozovny nebo na jiné adrese, včetně toho o jaký druh činnosti se jedná – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016-20. V tomto rozsudku se také uvádí, že účelnost delegace nemusí spočívat pouze ve snížení nákladů souvisejících se správou daní, nýbrž např. i v uspořené době v důsledku zkrácení vzdáleností či možnostech efektivnější kontroly ze strany správce daně (provádění efektivnějších místních šetření či daňové kontroly). Na totožných východiscích je založena i rozhodovací praxe zdejšího soudu – viz rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 60/2015-37, nebo ze dne 16. 2. 2017, č. j. 30 Af 101/2015-67. Pro věcné posouzení případu je tedy klíčové, co skutková zjištění žalovaného (resp. obou finančních úřadů) vypovídají o činnosti žalobkyně a o místě její reálné činnosti, přičemž krajský soud dovodil, že tato zjištění delegaci místní příslušnosti plně odůvodňují. Je přitom nerozhodné, zda je posuzovaná delegace výsledkem akce finanční správy zaměřené na odbřemenění Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, zásadní je, zda došlo k naplnění kritéria účelnosti ve smyslu § 18 odst. 1 daňového řádu.

Prvotním a také klíčovým důvodem pro delegaci místní příslušnosti byla zjištění učiněná Finančním úřadem pro hlavní město Prahu při místních šetřeních konaných na adrese K. 42/14, P. 1 ve dnech 10. 12. 2014, 22. 4. 2015, 25. 6. 2015 a 1. 9. 2015, z nichž byly pořizeny úřední záznamy, jež jsou obsaženy ve správním spise. Při těchto šetřeních bylo zjištěno, že vedle společností majících vlastní kancelářské prostory se v budově nachází i prostory společností Vuestra s.r.o. a Kastelis a.s., jež poskytovaly služby tzv. virtuálního sídla. U vchodu do jejich kanceláře se nacházel elektronický monitor, na němž v cyklu probíhal seznam usazených společností; vnitřní prostory pak obsahovaly běžné kancelářské vybavení a zasedací místnost. Úřední osoby správce daně pak zde podle úředních záznamů zastihly vždy jen představitele či zaměstnance uvedených společností Vuestra a Kasteli, nikdy ne třetích osob. V rámci místních šetření byl od těchto subjektů získán rovněž seznam usazených společností, vč. uvedení služeb, jež jsou jim poskytovány. V příslušné části seznamu je přitom uvedena i žalobkyně, již byla poskytována služba přeposílání korespondence na zvolenou adresu.

Krajský soud má za nezpochybnitelné, že popsané skutečnosti přesně odpovídají charakteru tzv. virtuálního sídla, jež obvykle spočívá právě v úplatném poskytnutí místa

(přesněji řečeno adresy) pro zřízení sídla podnikatele, přeposílání poštovních zásilek apod., jež je poskytováno jako podnikatelská činnost velkému množství subjektů (žalovaný v tomto případě v napadeném rozhodnutí uvádí celkem 1 700 subjektů). Z toho pak logicky vyplývá, že všechny společnosti na dané adrese zpravidla nemohou skutečně sídlit (vykonávat zde svou činnost, řídit odtud společnost), sídlí zde proto jen formálně – virtuálně. Byť si je krajský soud vědom toho, že samotná existence virtuálního sídla bez toho, aby se správce daně řádným způsobem seznámil s činností daňového subjektu a možnými důvody existence takové formy sídla, zpravidla nemůže vést k delegaci místní příslušnosti, je tzv. virtuální sídlo důležitou indicií, že reálná ekonomická činnost daňového subjektu se uskutečňuje někde jinde; zvláště pokud jsou takovému subjektu poskytovány jen služby přeposílání pošty. Jestliže žalobkyně v žalobě uvádí, že se v daném místě (kancelářských prostorech společností Vuestra a Kastelis) schází její vedení, tuto skutečnost nijak nedokládá; naopak, vzhledem k tomu, že v jediné kanceláři sídlí veliké množství různých subjektů, je naprosto nepravděpodobné, že by tomu tak skutečně bylo. Při celkem 5 místních šetřeních ostatně nebyli zastupci byť jen jediného takto usazeného subjektu.

Nelze nezdůraznit rovněž skutečnost, že Finanční úřad pro Ústecký kraj předvolal jednatele žalobkyně – pana M. P. k sepsání protokolu v souvislosti se zjištěním skutečného sídla a místa výkonu činnosti, přičemž tento se nedostavil (uvedl, že bude mít čas až přibližně za jeden měsíc) a sdělil navíc, že ani druhý jednatel nemá čas (viz odpověď na dožádání ze dne 18. 9. 2015, č. j. 1953454/15/2504-00510-5000444). Bližší okolnosti věci tak sám neozřejmil, přestože mu k tomu správce daně dal možnost. Žádné bližší okolnosti o využívání pražského sídla žalobkyně ostatně neuvedla ani v žalobě. Svou argumentaci koncentrovala na definici pojmu sídlo (konkrétně podle zákona o dani z přidané hodnoty), namísto toho, aby uvedla konkrétní skutkové okolnosti, jež by skutečné řízení společnosti na předmětné adrese odůvodňovaly.

Vedle existence virtuálního sídla v Praze nadto žalovaný shromáždil i další poznatky. Konkrétně šlo o zjištění, že vedle samotného sídla má žalobkyně i tři faktické provozovny (jedná se toliko o faktické provozovny, neboť nejsou zapsány v živnostenském rejstříku). Bylo totiž zjištěno, že žalobkyně své služby prezentuje na stránkách www.ccinternet.cz, kde uvádí jako kontaktní adresy: i) Příční 29, Chomutov, ii) tř. Budovatelů 3078, Most a iii) Sokolovská 37, Karlovy Vary. Ve dnech 20. 1. 2015 a 16. 9. 2015 byla na adrese Příční 29, Chomutov, uskutečněna místní šetření, při nichž bylo zjištěno, že se na tomto místě nachází fungující kontaktní centrum a že zde žalobkyně přijímá objednávky od zákazníků. Dále bylo zjištěno, že oba jednatele žalobkyně pánové M. P. a J. B. mají trvalý pobyt rovněž v ...; podle přílohy č. 1 k vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2014 bylo rovněž zjištěno, že žalobkyně má celkem 13 zaměstnanců s místem výkonu práce právě v Chomutově.

Krajský soud má za to, že uvedená zjištění ve svém souhrnu dostatečně odůvodňují závěr, že pražské sídlo žalobkyně je pouze sídlem formálním a že její reálná činnost probíhá právě v uvedených provozovnách, které jsou uváděny jako kontaktní místa a kde jsou přijímány objednávky. Je přitom zřejmé, že klíčová provozovna je ta nacházející se v Chomutově, kde se nachází jak personální substrát žalobkyně, tak zde pobývají i její jednatele. Sama existence provozoven jistě nevylučuje to, že žalobkyně skutečně podniká v Praze,

dle uvedených zjištění tomu tak ovšem není. Vedle charakteru sídla žalobkyně v Praze o tom svědčí i zaměstnanci s místem výkonu práce v Chomutově. Skutečnost, kde má daňový subjekt své zaměstnance přitom jistě má významnou vypovídací hodnotu o tom, kde tento subjekt skutečně podniká. Existence zaměstnanců, kontaktních míst (faktických provozoven) současně ukazuje i na povahu činnosti žalobkyně, která tak má do velké míry fyzický, nikoli jen „virtuální“ charakter, byť jejím předmětem je poskytování internetových služeb.

Jestliže přitom žalobkyně uváděla, že má další pracovníky i v Mostě, resp. Karlových Varech, tuto skutečnost opět nijak nedoložila a zejména nijak neozřejmila, jak tato okolnost oslabuje zjištění žalovaného. Ten vycházel z vlastního podání žalobkyně (vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2014), v němž byli uvedeni pouze zaměstnanci v Chomutově; především však další zaměstnanci v Mostě a Karlových Varech naopak potvrzují závěry, že žalobkyně reálně podniká primárně ve svých faktických provozovnách na severozápadě Čech, nikoli ve svém sídle v Praze.

Celkový obraz o faktickém místě podnikání pak dotváří právě i skutečnost, že oba jednatelé mají v Chomutově trvalý pobyt. Žalobkyně má pravdu v tom, že se místní příslušnost správce daně nemůže odvíjet od místa trvalého pobytu statutárních orgánů, to ovšem žalovaný vůbec netvrdil. Krajský soud souhlasí, že tato skutečnost by sama o sobě k delegaci místní příslušnosti zásadně vést nemohla, žalobkyně ovšem zřejmě nepochopila, že tato skutečnost sloužila pouze jako jeden z poznatků o tom, kde se nachází skutečné místo jejího podnikání (a vedení). A jako takové má jistě toto zjištění svou relevanci. Místo trvalého pobytu statutárního orgánu totiž již z povahy věci může představovat významnou indicii o tom, kde je vykonáváno podnikání obchodní společnosti, resp. odkud je taková společnost řízena. Za situace, kdy o svých statutárních orgánech žalobkyně nepředestřela žádné bližší informace, je zcela odůvodněné, pokud žalovaný vycházel právě i z místa jejich trvalého pobytu.

S ohledem na uvedená zjištění má proto krajský soud delegaci místní příslušnosti na Finanční úřad pro Ústecký kraj, s uloženíím spisu na územním pracovišti v Chomutově, za zcela odůvodněnou. Na tomto závěru přitom nemůže nic změnit ani tvrzení žalobkyně vztahující se k důležitosti pražského sídla z důvodu větších obchodních příležitostí (Praha jako obchodní křižovatka) a porušení práv nabytých v dobré víře. Zde je totiž třeba zdůraznit, že pražského sídla žalobkyně jako takového se delegace místní příslušnosti nijak nedotýká; těžko tak mohlo dojít k porušení zásady šetření práv nabytých v dobré víře. Jak uvedl zdejší soud v již uvedeném rozsudku ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 60/2015-37: „(d)elegací jistě nejsou dotčeny aktivity žalobce co do výběru místa pro organizování schůzek s obchodními partnery, případný obchodní význam „pražské adresy“ pro žalobce není rovněž delegací nikterak devalvován“. Žalobkyni nic nebrání nadále si ponechat své rejstříkové pražské sídlo, pokud je to pro ni významné z hlediska vztahů s obchodními partnery; z tohoto pohledu nemůže být delegací místní příslušnosti nijak dotčena. S obchodními partnery se ostatně může scházet kdekoli – podnikatelé jistě nejsou nijak limitováni svým sídlem či provozovnou v tom, kde se budou scházet se svými obchodními partnery.

Pokud žalobkyně v této souvislosti v žalobě zdůrazňovala, že se na Prahu stále více zaměřuje a že 90 % obchodních partnerů je z Prahy, krajskému soudu není jasné, co tato

skutečnost ve světle shora popsaných zjištění vypovídá o místě reálného výkonu podnikatelského činnosti žalobkyně, resp. o tom, odkud je žalobkyně reálně řízena; zvláště pokud toto tvrzení nebylo doprovázeno žádnými bližšími okolnostmi podnikání žalobkyně v Praze. Samy o sobě totiž tyto otázky spolu přímo nesouvisí, není kupříkladu zřejmé, jakým způsobem jsou tito partneři navázáni na rejstříkové sídlo žalobkyně a odůvodňují tak, že tato v Praze skutečně převážně vykonává reálnou podnikatelskou činnost, např., že jsou obchody uzavírány právě v kancelářských prostorech společností Vuestra a Kastelis (což je s ohledem na shora uvedené takřka vyloučeno). To, kde daňový subjekt reálně podniká či odkud je skutečně řízen nelze nadto dovozovat čistě z rejstříkových sídel jeho obchodních partnerů. Z tohoto důvodu krajský soud považoval za nadbytečné přistoupit k dokazování seznamem obchodních partnerů (odběratelů žalobkyně), jenž měl dokládat, že 90 % obchodních partnerů je z Prahy. Tento seznam přitom není žádným oficiálním dokumentem, ale žalobkyní vytvořeným souborem, přičemž ani samotná sídla obchodních partnerů žalobkyně ještě nic neříkají o tom, kde tito fakticky podnikají. Pakliže navíc žalobkyně své aktivity skutečně zaměřuje především na Prahu, je otázkou, proč na svých webových stránkách cílí především na zákazníky ze severozápadu Čech. Jak jinak si totiž vysvětlit odkaz na kontaktní centra toliko v Chomutově, Mostě a Karlových Varech?

Žalobkyně v žalobě zdůrazňovala též skutečnost, že Praha je pro ni důležitá i z technického hlediska, protože v Praze má pronajatý prostor, ve kterém je umístěna rozvodná skříň optických kabelů. I tato námitka je nedůvodná. Předně, delegace místní příslušnosti ke správě daní se nijak nemůže dotknout instalace technického zařízení. Žalobkyně si rozvodnou skříň může v Praze ponechat i nadále. Jestliže má tato námitka znamenat, že z důvodu umístění rozvodové skříně žalobkyně v Praze reálně vykonává zásadní část své podnikatelské činnosti, takto obecně vznesenou námitku nepovažuje krajský soud za relevantní. Z tvrzení žalobkyně není jednak vůbec zřejmé, kde je tato skříň umístěna. Žalobkyně vůbec netvrdí, že by tomu mělo být na adrese jejího formálního sídla; s ohledem na shora uvedené to lze rovněž vyloučit jako vysoce nepravděpodobné. Sama existence technického zařízení umístěného v nespecifikovaném nebytovém prostoru pak ještě neznamená, že se podstatná část aktivit žalobkyně nachází právě v Praze. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v Praze nemá žádné zaměstnance (kteří by např. prováděli servis rozvodné skříně) ani žádnou reálnou kancelář, provozovnu nebo obdobný prostor, pouhá rozvodná skříň nemůže představovat centrum jejích podnikatelských aktivit. Navíc si lze klást otázku, proč v případě, kdy je tato rozvodná skříň takto zásadní, žalobkyně nesídlí právě v nebytovém prostoru, jenž si pro tuto skříň pronajímá? V souvislosti s touto námitkou žalobkyně k důkazu navrhovala žádost o poskytování služeb sdružení NIX.CZ, z.s.p.o. a schéma telekomunikační sítě. Tyto dokumenty by měly patrně prokázat, že žalobkyně využívá služeb tohoto sdružení a že z Prahy rozvádí optické kabely do Chomutova, Mostu a Karlových Varů a že tedy Praha slouží jako centrální místo. Jak již ovšem krajský soud uvedl, tato skutečnost (rozvádění optických kabelů z Prahy) sama o sobě nemůže zvrátit delegaci místní příslušnosti do místa, kde žalobkyně reálně funguje. To, kde se nachází centrální místo pro rozvod optických kabelů, nijak bezprostředně nesouvisí s tím, kde žalobkyně reálně podniká. Praha ostatně může zůstat centrálním místem i nadále. Z těchto důvodů proto krajský soud nepovažoval za potřebné nařizovat jednání a navržené listiny k důkazu provádět.

Ani skutečnost, že si žalobkyně dle svého tvrzení dosud řádně plní všechny své povinnosti a správce daně v Praze nezatežovala nijak více než ostatní daňové subjekty, na důvodnosti delegace rovněž nic nemění. Je třeba připomenout, že smyslem institutu delegace příslušnosti k výkonu správy daní na jiného věcně příslušného správce daně je zajištění efektivity a hospodárnosti správy daní tam, kde existuje předpoklad, že jiný věcně příslušný správce daně bude schopen zajišťovat správu daní daňovému subjektu s menšími náklady a efektivněji. Není podmínkou, aby správce daně přistoupil k delegaci, resp. k podání podnětu k delegaci až poté, co v rámci správy daní budou nedostatky či jiné obtíže zjištěny. Stejně tak ani elektronická povaha komunikace se správcem daně nebrání předmětné delegaci, neboť tato se jeví účelná např. pro uskutečňování místních šetření či daňové kontroly, jež pouze elektronicky zpravidla probíhat nemohou.

V. Závěr a náklady řízení

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

O náhradě nákladů řízení krajský 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá 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 agendy nevznikly.

P o u č e n í : 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.

V Brně dne 27. 9. 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu