



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Pavlíny Vrkočové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **sanitsystem s. r. o.**, IČ: 292 71 045, se sídlem Kubelíkova 1224/42, Praha 3, zast. JUDr. Pavlem Strnadem, advokátem, se sídlem nám. Práce 2512, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 2. 2017, č. j. 62 Af 69/2015 – 25,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Dne 12. 6. 2015 vydal žalovaný dle § 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, rozhodnutí č. j. 18478/15/5100-41459-711438 o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní, kterým byla delegována místní příslušnost k výkonu správy daní žalobce s výjimkou daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí, a to z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Zlínský kraj.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 1. 2. 2017, č. j. 62 Af 69/2015 - 25, zamítl. V odůvodnění uvedl, že nejbližše společně nadřízený správce daně může přistoupit k delegaci pouze tehdy, pokud jsou pro ni dány zákonné důvody založené na skutkových zjištěních majících oporu v řádně (zákonně) pořizovaných důkazech. Účelnost delegace lze spatřovat především v těch případech, kdy by jinak správa daní daňových subjektů byla neefektivní a ne hospodárná,

mimo jiné tehdy, kdy se skutečné sídlo právnické osoby liší od sídla zapsaného do veřejného rejstříku. V této souvislosti nelze pojem účelnost vykládat pouze ve vztahu k daňovému subjektu, ale především ke správci daně.

[3] Krajský soud rovněž upozornil, že na žalobce se vztahuje § 32 odst. 2 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, podle kterého je podnikatel povinen viditelně označit obchodní firmou, popřípadě názvem, nebo jménem a příjmením a identifikačním číslem osoby, bylo-li přiděleno, objekt, v němž má sídlo. Takovéto označení nemusí být nutně ve formě nápisu na zvonku, ale nepostačí označení „*reklamním poutačem*“, na což upozorňuje žalobce. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že pražská adresa žalobce je fakticky adresou formální, respektive virtuální. Z argumentace žalobce neplyne, že by kdekoli jinde než v Otrokovicích probíhal reálný každodenní chod žalobce. Právě místo reálného každodenního chodu daňového subjektu je při rozhodování o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní podstatné. Krajský soud se neztotožnil ani s názorem žalobce o důkazní nouzi žalovaného, neboť ten shromáždil dostatek podkladů pro závěr o existenci virtuálního sídla žalobce v Praze. Žalobce tedy nebyl zkrácen na svých právech, neboť nedošlo k porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod ani čl. 8 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a § 2 odst. 1 a § 3 daňového řádu.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které namítal „*nezákonnost napadeného soudního rozhodnutí, které spočívá v nesprávném posouzení právní otázky soudem a důvodem kasační stížnosti je skutečnost, že žalovaný i krajský soud dospěli na základě skutkových zjištění k nesprávnému právnímu závěru, a to i na základě nesprávného hodnocení důkazů.*“

[5] Podle stěžovatele státní moc nemůže využívat podmínek sjednaných v nájemní smlouvě k tomu, aby přímo či nepřímo diktovala, jak často je statutární orgán společnosti povinen vykonávat úkony spojené s jednatelskou funkcí v místě sídla společnosti a uváděná zjištění nemohou být relevantní pro takové rozhodnutí. Stěžovatel není autorem nájemní smlouvy a nemá důvod polemizovat o tom, zda nájemní smlouva je či není konkrétní. Ohledně porušení povinnosti uložené živnostenským zákonem stěžovatel uvedl, že podléhá samostatné sankci, aniž by takové porušení živnostenského zákona bylo v jiném řízení proti stěžovateli použito duplicitně.

[6] Stěžovatel uvedl, že ačkoli vysvětlil dělbu vedení účetnictví mezi Sudinero s. r. o. a jednatelkou stěžovatele, krajský soud přesto dospěl k závěru o účelovosti tvrzení, aniž by vysvětlil, co jej k tomu vedlo. Stěžovatel tyto závěry soudu považuje za nepřezkoumatelné, neboť objektivním měřítkem nemůže být to, že většina zakázek je realizována na stavebních zakázkách ve Zlínském kraji. Je nutno respektovat i skutečnost, že jednatelka stěžovatele realizuje rozhodující řídicí činnost nikoli v konkrétní oblasti, ale na jednáních a schůzkách mimo teritorium uváděné správním orgánem. Navrhl proto rozsudek krajského soudu zrušit.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhoval její zamítnutí a uvedl, že úřední záznamy sepsané o provedených místních šetřeních (včetně fotodokumentace) jsou důkazními prostředky o tom, že skutečný stav neodpovídá tvrzení stěžovatele. Uvedená adresa slouží pouze jako tzv. virtuální sídlo, stěžovatel na adrese zapsaného sídla nevykonává soustavnou ekonomickou činnost.

pokračování

[8] Žalovanému není známo, proč nemohl stěžovatel polemizovat se zněním nájemní smlouvy, když v souladu se zásadou smluvní volnosti se mohl stěžovatel rozhodnout o tom, zda a s kým uzavře nájemní smlouvu a jakého znění smlouva bude. Stěžovatel byl tedy oprávněn polemizovat se zněním smlouvy, neboť jejím podpisem jednoznačně projevil svou vůli, že se zněním smlouvy souhlasí a přijímá práva a povinnosti vyplývající z této smlouvy. Smlouvu neuzavřel v tísní, ani za nápadně nevýhodných podmínek (viz bod 7.6 předmětné nájemní smlouvy). To, že stěžovatel na adrese zapsaného sídla nevykonává soustavnou ekonomickou činnost, svědčí bod 3.2 nájemní smlouvy „*Nájemce, jeho pracovníci či obchodní partneři mají právo na časově omezený vstup do pronajatých prostor pouze v termínu a za podmínek předem dohodnutých s pronajímatelem*“.

[9] Žalovaný dále upozornil, že v době rozhodování o podnětu na delegaci místní příslušnosti mělo na adrese Kubelíkova 1224/42, 130 00 Praha 3 – Žižkov, zapsáno sídlo více než 1400 subjektů (v době sepisu vyjádření ke kasační stížnosti 1500 subjektů). Z této skutečnosti lze mít za prokázané, že soustavný výkon ekonomické činnosti stěžovatele a trvalá přítomnost jeho jednatelky je na adrese sídla objektivně vyloučena. Z místního šetření na adrese Havlíčkova 1832, 765 02 Otrokovice bylo prokázáno, že na této adrese dochází k soustavné ekonomické činnosti stěžovatele, skutečné sídlo stěžovatele je tedy v územní působnosti Finančního úřadu pro Zlínský kraj. Toto zjištění stěžovatel nijak nerozporoval.

[10] Žalovaný se ztotožňuje s argumentací krajského soudu stran vedení účetnictví stěžovatele. V rámci místního šetření stěžovatel (jeho zplnomocněná zástupkyně Ing. Bednaříková) výslovně sdělil, že jeho účetnictví je vedeno obchodní společností Sudinero s. r. o., IČ 01636715, se sídlem Padělký 542, 763 15 Slušovice (jejíž je Ing. Bednaříková jednatelkou), účetní doklady stěžovatele se nachází u obchodní společnosti Sudinero s. r. o. ve Zlíně. S námitkou stěžovatele ohledně vedení jeho účetnictví se krajský soud v rozsudku důsledně vypořádal. Žalovaný podotkl, že místo vedení a uložení účetnictví je pouze jednou z podpůrných, avšak nezanedbatelných, skutečností, která svědčila ve prospěch delegace místní příslušnosti.

[11] Žalovaný poukázal, že z webových stránek stěžovatele www.sanitsystem.cz jasně vyplývá, že naprostou většinu zakázek realizuje stěžovatel ve Zlínském kraji, případně v bezprostředním okolí. I to nasvědčuje tomu, že centrum ekonomické činnosti stěžovatele se nachází v územní působnosti Finančního úřadu pro Zlínský kraj. Závěrem žalovaný konstatoval, že v rámci řízení o delegaci vedeném žalovaným stěžovatel nereagoval na možnost vyjádřit se k podnětu na delegaci, ani v následujícím řízení před krajským soudem nepředložil žádný důkazní prostředek potvrzující jeho tvrzení.

[12] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou, přičemž stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je přípustná (§ 102 s. ř. s.).

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal, zda napadené správní rozhodnutí splňuje kritéria podle § 65 s. ř. s., a jde o rozhodnutí, které lze přezkoumat ve správním soudnictví, nebo zda se nejedná o jednu z kompetenčních výluk ve smyslu § 70 s. ř. s. V této souvislosti odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007 - 54, podle něhož „[r]ozhodnutí správce daně vyššího stupně o delegaci místní příslušnosti ke správě daně (§ 5 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je rozhodnutím správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.; není vyloučeno z přezkoumání soudem.“ Dřívější právní úprava delegace podle § 5 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, má v současnosti odraz v § 18 daňového řádu (ačkoli kritérium opodstatněnosti delegace bylo upřesněno na účelnost nebo nezbytnosti mimořádných odborných znalostí), a proto je možné závěry z citovaného usnesení aplikovat i na nyní posuzovanou věc.

[16] Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalovaný obdržel podnět Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 16. 3. 2015 na delegaci místní příslušnosti dle ustanovení § 18 odst. 1 daňového řádu k výkonu správy všech daní stěžovatele s výjimkou daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí, a to z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 3 na Finanční úřad pro Zlínský kraj, územní pracoviště v Otrokovicích. Podnět Finančního úřadu pro Zlínský kraj byl odůvodněn zejména skutečností, že stěžovatel na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku nevykonává žádnou ekonomickou činnost, a dále zjištěním, že ekonomická činnost stěžovatele je fakticky vykonávána na adrese Havlíčkova 1832, 765 02 Otrokovice. K předmětnému podnětu bylo vydáno souhlasné stanovisko Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 31. 3. 2015. Řízení ve věci delegace místní příslušnosti zahájeno sdělením ze dne 28. 4. 2015, které bylo stěžovateli doručeno prostřednictvím datové schránky dne 7. 5. 2015. Součástí sdělení byla rovněž informace o možnosti vyjádřit se k podnětu na delegaci místní příslušnosti ve lhůtě do 10 dnů od doručení tohoto sdělení. Stěžovatel možnosti vyjádřit se k podnětu ve stanovené lhůtě nevyužil a dne 12. 6. 2015 bylo žalovaným vydáno napadené rozhodnutí.

[17] Pro případy delegace dle § 18 odst. 1 daňového řádu je rozhodná účelnost nebo potřeba mimořádných odborných znalostí. Jedná se o alternativní kritéria, kdy jedno z nich může v žádosti, resp. podnětu k delegaci, uvádět jak daňový subjekt, tak i správce daně. Jak vyplývá z rozhodnutí žalovaného, při posuzování účelnosti delegace místní příslušnosti je potřeba brát v úvahu základní zásady správy daní, vyjádřené v části první, hlavě II daňového řádu, zejména zásadu přiměřenosti, zákazu zneužití pravomoci, předvídatelnosti, klientského přístupu, hospodárnosti a efektivity, a to právě tehdy, je-li řízení zahájeno *ex officio*. Delegace ve vztahu k účelnosti správy daní představuje kombinaci důvodů a zjištění, ze kterých je patrné, že realizace správy daní bude účelnější a efektivnější u správce daně, na kterého má být výkon správy daní delegován. Je třeba

pokračování

zkoumat nejen formální zápis v obchodním rejstříku, ale primárně i skutečný obsah činnosti vykonávané daňovým subjektem.

[18] Pojmem „účelnost“ ve smyslu § 18 odst. 1 daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, kdy tento neurčitý právní pojem je interpretován vždy s ohledem na okolnosti konkrétní věci. Je nutné, aby správní orgán dostatečně zjistil skutkový stav a následně vyložil obsah tohoto pojmu v konkrétní situaci. V posuzované věci zjistily správní orgány v rámci místních šetření, že stěžovatel na adrese Kubelíkova 1224/42, 130 00 Praha 3 – Žižkov, nevykonává skutečně svou činnost. Dle nájemní smlouvy má *“časově omezený vstup do pronajatých prostor pouze v termínu a za podmínek předem dohodnutých s pronajímatelem”* a v době místních šetření na uvedené adrese mělo zapsáno sídlo více než 1400 subjektů. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje se stanoviskem žalovaného, že skutečný výkon ekonomické činnosti stěžovatele nebo pravidelná přítomnost jeho jednatelky je na uvedené adrese objektivně vyloučena. Z uvedeného je zřejmé, že jde o tzv. virtuální sídlo. Skutečný výkon činnosti stěžovatele se odehrává na adrese Havlíčkova 1832, 765 02 Otrokovice i z jeho webových stránek je zřejmé, že většinu zakázek realizuje ve Zlínském kraji, případně v bezprostředním okolí. Centrum ekonomické činnosti stěžovatele se nachází v Otrokovicích. Účetní doklady stěžovatele se nacházejí u obchodní společnosti Sudinero s. r. o. ve Zlíně.

[19] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se závěry žalovaného i krajského soudu, že v daném případě vyplývá potřeba delegace místní příslušnosti s cílem zjednodušit a zefektivnit komunikaci mezi správcem daně a stěžovatelem a také umožnit správci daně, který zná lépe místní poměry, provádět hospodárněji a efektivněji místní šetření či daňovou kontrolu. Ze zjištěných podkladů je patrné, že místní šetření či daňovou kontrolu, které mohou vést ke správnému vyměření daňové povinnosti, nebude možné účelně provést v místě formálního sídla stěžovatele. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem a s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2008 č. j. 5 Afs 31/2007 - 49 a ze dne 16. 1. 2008, č. j. 5 Afs 30/2007 - 50. Krajský soud v napadeném rozsudku ostatně správně odkázal na § 18 odst. 2 daňového řádu, a uvedl, že napadené rozhodnutí nebrání stěžovateli změnit adresu sídla. Musí však jít o sídlo reálné, kde fakticky probíhá ekonomická činnost stěžovatele. Krajský soud své závěry náležitě odůvodnil, a ani námitka nepřezkoumatelnosti jeho rozsudku tedy není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud uzavírá, že námitky uplatněné v kasační stížnosti nejsou důvodné a kasační stížnost zamítl dle § 110 odst. 1, *in fine* s. ř. s.

[21] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1, věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

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

V Brně dne 20. dubna 2017

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu