



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Pavlínky Vrkočové v právní věci žalobkyně: **S.T.K. Litoměřice s.r.o.**, IČ 63147718, se sídlem Králodvorská 1081/16, Praha 1, zast. JUDr. Pavlem Kavínkem, advokátem, se sídlem Králodvorská 1081/16, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 2. 2017, č. j. 30 Af 101/2015 - 67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 22. 10. 2015, č. j. 35841/15/5100-41457-711242, žalovaný 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.

V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že o delegaci místní příslušnosti rozhodl na základě podnětu Finančního úřadu pro Ústecký kraj. Označil za prokázané, že žalobkyně sídlí na adrese Králodvorská 1081/16, Praha 1. Na základě místního šetření však zjistil, že na budově na uvedené adrese není žalobkyně označená a uvnitř není k zastížení její statutární orgán ani zaměstnanci. Žalovaný konstatoval, že se žalobkyně v sídle nezdržuje a že poskytovatelem tohoto sídla je advokátní kancelář KAVINEK & partneři,

v.o.s. Žalobkyně má v živnostenském rejstříku zapsány dvě provozovny, a to na adrese Oblouková 1416/9, Děčín a U Terezínské křižovatky 179, Terežín. Na základě místního šetření žalovaný zjistil, že žalobkyně má v Terežíně provozovnu, kde je k zastížení její jednatel, vedení i zaměstnanci a kde jsou uloženy její účetní doklady. Z vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti žalovaný zjistil, že žalobkyně měla ke dni 1. 12. 2014 šest zaměstnanců s místem výkonu práce v Litoměřicích a pět zaměstnanců s místem výkonu práce v Děčíně. K vyjádření žalobkyně k podnětu na delegaci místní příslušnosti žalovaný odmítl, že by ve sdělení o zahájení řízení neodůvodnil účelnost zvažované delegace. Žalovaný poukázal na výše uvedená zjištění a vysvětlil, že pro rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti není podstatné, zda žalobkyně je či není kontaktní, popřípadě, zda plní všechny povinnosti vůči finanční správě, nýbrž zda došlo k naplnění kritéria účelnosti. Podle žalované leží těžiště podnikatelské činnosti žalobkyně v obvodu působnosti Finančního úřadu pro Ústecký kraj, kde má dvě provozovny. Přitom podle § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, je správce daně povinen postupovat tak, aby nikomu, tedy ani správci daně, nevznikaly zbytečné náklady. Správa daní vykonávaná správcem daně umístěným co nejblíže místu výkonu majoritní části ekonomické činnosti žalobkyně bude podle žalovaného zcela jistě ekonomická a hospodárná jak pro žalobkyni tak i pro žalovaného. Nadto, oba jednatele žalobkyně i její zmocněnec mají trvalý pobyt v Ústeckém kraji, a je tak zřejmé, že budou lépe k zastížení Finančním úřadem pro Ústecký kraj a naopak, budou méně zatíženi, pokud jim vznikne povinnost dostavit se ke správci daně. Žalovaný podpůrně přihlédl i ke sdělení žalobkyně na jejích webových stránkách, kde uvedla: „*Najdete nás v Litoměřicích a v Děčíně*“.

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 16. 2. 2017, č. j. 30 Af 101/2015 - 67, žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl.

V odůvodnění rozsudku krajský soud vysvětlil, že žalovaný v dané věci delegoval místní příslušnost ke správě daní na základě kritéria účelnosti a že účelnost delegace je neurčitým právním pojmem, k jehož výkladu poukázal na komentářovou literaturu. Přitom dospěl k závěru, že pojem „účelnost“ je nezbytné vykládat s ohledem na obsah základních zásad správy daní, a to zejména s ohledem na zásadu přiměřenosti, zákazu zneužití pravomoci, předvídatelnosti a klientského přístupu. Krajský soud poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2016, č. j. 3 Af 27/2013 - 51, a ze dne 12. 4. 2016, č. j. 3 Af 28/2013 - 45, a uvedl, že důvodem k delegaci místní příslušnosti správy daní může být i skutečnost, že k reálné ekonomické činnosti daňového subjektu dochází na jiné adrese, než která je uvedena v obchodním rejstříku. Zároveň však doplnil, že místní příslušnost nelze delegovat paušálně v důsledku existence tzv. virtuálních sídel, aniž by se správce daně řádným způsobem seznámil s důvody jejich existence. Nikoliv každá ekonomická činnost totiž vyžaduje trvalé kancelářské či provozní prostory.

Žalobkyně podle krajského soudu nezpochybnila, že má v živnostenském rejstříku zapsány dvě provozovny v Ústeckém kraji. I s ohledem na samotný obsah předmětu činnosti žalobkyně, kterým je dle informací ve veřejném rejstříku provádění technických prohlídek a technických kontrol všech druhů vozidel, stavby a přestavby všech druhů vozidel, evidenční kontroly, měření emisí, ověřování analogových a digitálních tachografů a jiné, je zcela logické, že tyto činnosti nemohou probíhat v administrativním sídle žalobkyně, tj. v pronajaté kanceláři v budově nacházející se v centru hlavního města Prahy.

pokračování

Krajský soud nepřisvědčil námitce, že sídlo žalobkyně zapsané v obchodním rejstříku je místem, kde vyvíjí ekonomickou činnost, realizuje vedení společnosti a má zde uloženy také účetní doklady. Krajský soud v této souvislosti poukázal na své dřívější 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, a ze dne 7. 10. 2016, č. j. 30 Af 32/2015 - 42, popřípadě rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, a uvedl, že při rozhodování o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní podle § 18 odst. 1 daňového řádu je podstatné právě místo reálného každodenního chodu daňového subjektu s ohledem na oblast jeho činnosti. V posuzované věci je tedy rozhodné, že ani žalobkyně nezpochybnila, že každodenní chod podnikatelské činnosti zajišťuje prostřednictvím zaměstnanců v provozovnách v Ústeckém kraji. Případné obchodní aktivity v pražském sídle podle krajského soudu mohou mít své opodstatnění z hlediska celkového úspěchu podnikání, to však s ohledem na předmět činnosti žalobkyně nic nemění na výše uvedeném závěru. Žalobkyně nezpochybnila, že k realizaci jejích podnikatelských aktivit dochází v provozovnách v Ústeckém kraji a toliko zdůrazňovala význam svého formálního sídla. Krajský soud proto dovodil, že došlo k naplnění kritéria účelnosti pro delegaci místní příslušnosti ke správě daní, a neshledal důvod k provedení žalobkyní navržených listinných důkazů. Žalobkyni nic nebrání, aby si v obchodním rejstříku ponechala dosavadní formální sídlo. Z hlediska hospodárního fungování a výkonu daňové správy je však zásadní, aby „daňové sídlo“ žalobkyně bylo místem provozu, kde může daňová správa provádět místní šetření či daňové kontroly, kde může být v bezprostředním kontaktu s daňovým subjektem a kde může v reálném provozu ověřovat potřebné skutečnosti a výkon podnikatelské činnosti.

Krajský soud se neztotožnil s námitkami žalobkyně proti významu provedených důkazů, popřípadě ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí. V daném případě je nerozhodné, zda místní šetření ze dne 29. 4. 2015 bylo prováděno pro daňový subjekt KAVINEK & partneři, v.o.s., advokátní kancelář, či pro žalobkyni, jelikož není sporné, že tato obchodní společnost žalobkyni, stejně jako jiným daňovým subjektům, poskytuje na základě smlouvy o podnájmu kancelářské prostory. Krajský soud odmítl, že by z napadeného rozhodnutí nebylo možné seznat, koho žalovaný míní, když pojednává o „daňovém subjektu“. Z povahy věci je totiž zřejmé, že míní žalobkyni. Žalobkyni lze přisvědčit, že v úředním záznamu o místním šetření chybí údaj, v jakém konkrétním časovém úseku správce daně prováděl místní šetření v jejím sídle v Praze. Toto dílčí pochybení procesního rázu však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Na závěrech žalovaného podle krajského soudu nemohly nic změnit ani námitky žalobkyně, že správce daně neprováděl šetření v prostorách budovy, avšak pořizoval fotodokumentaci u vchodu, včetně schránek a informačních tabulí. Krajský soud zopakoval, že žalovaný nezpochybnil žalobkyní provedený výběr místa formálního sídla zapsaného ve veřejném rejstříku, nicméně z hlediska daňové správy a jejího efektivního výkonu je zásadní, kde probíhá reálný výkon podnikatelské činnosti. Ani žalobkyně přitom nezpochybnila, že se tak děje v provozovnách, které se nacházejí v působnosti Finančního úřadu pro Ústecký kraj. Ze stejných důvodů neobstojí ani námitky žalobkyně proti úřednímu záznamu o místním šetření v její provozovně v Terezíně. Krajský soud sice přisvědčil žalobkyni, že v úředním záznamu chybí identifikace zaměstnance, se kterým hovořila úřední osoba provádějící místní šetření, a že na pořízených fotografiích není patrná jakákoliv identifikace provozovny žalobkyně, to však v situaci, kdy žalobkyně nezpochybňovala, že v této provozovně dochází k reálnému výkonu její podnikatelské činnosti. Žalobkyně sice

zpochybnila závěry žalovaného ohledně místa, kde se nacházejí její účetní doklady, respektive, kde dochází k jejich archivaci, žalovaný však tyto úvahy přdestřel jen podpůrně. Nadto, s ohledem na současné technické možnosti komunikace je nerozhodné, kde se účetní doklady žalobkyně fyzicky nacházejí. Krajský soud konstatoval, že žalovaný přednesl toliko podpůrně i závěry ohledně trvalého pobytu obou jednatelů žalobkyně. Nicméně, dosažitelnost jejích jednatelů představuje důležitou okolnost z hlediska účelné správy daní, takže ani v tomto ohledu nelze žalovanému ničeho vytknout.

K námitce, že v posuzované věci došlo ke zneužití pravomoci, krajský soud konstatoval, že správce daně před podáním podnětu nebyl povinen zjistit nedostatky, jiné obtíže či absenci součinnosti ze strany žalobkyně. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou, že delegací místní příslušnosti bylo porušeno právo žalobkyně na zákonného soudce. Zákon totiž předpokládá možnost stanovit místní příslušnost odchýlně od obecné úpravy obsažené v ustanovení § 13 daňového řádu, přičemž k delegaci v posuzované věci nedošlo svévolně. K námitce, že s ohledem na vzdálenost jednotlivých provozoven od konkrétních územních pracovišť by bylo hospodárnější, kdyby byl spis žalobkyně veden na Územním pracovišti v Děčíně, krajský soud uvedl, že jednotlivá územní pracoviště finančních úřadů nemají postavení správních orgánů, ale vnitřních administrativních jednotek. Umístění daňového spisu na konkrétní územní pracoviště je tedy záležitostí interního rozdělení a uspořádání finanční správy. Z hlediska přezkoumání zákonnosti napadeného rozhodnutí je podstatná jen skutečnost, na který finanční úřad byla delegována místní příslušnost k výkonu správy daní.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“). V ní namítla, že i podle krajského soudu představuje „účelnost delegace“ neurčitý právní pojem. Podle odborných komentářů je kritérium účelnosti naplněno například tehdy, pokud se sídlo právnické osoby zapsané ve veřejném rejstříku liší od místa skutečného sídla, tj. místa, v němž právnická osoba skutečně vykonává svou činnost, respektive místa, z něhož je skutečně řízena. Z komentářové literatury podle stěžovatelky vyplývá, že reálná ekonomická činnost zahrnuje primárně obchodní vedení společnosti realizované statutárním orgánem. Na tom nemůže nic změnit, že dílčí činnosti společnost realizuje na jiném místě. Krajský soud měl podle stěžovatelky zkoumat, odkud řídila své činnosti a kde měla obchodní vedení. V tomto směru však krajský soud neprováděl žádné dokazování, a proto pochybil. Krajský soud rovněž pochybil, neboť se nezabýval otázkou, jaký podíl ekonomické činnosti stěžovatelka vykonává ve svých provozovnách ve vztahu k celkové ekonomické činnosti, respektive, zda se jedná o majoritní podíl. Závěr, že stěžovatelka vykonává majoritní ekonomickou činnost v provozovnách nacházejících se mimo sídlo zapsané v obchodním rejstříku, nelze dovozovat pouze z počtu těchto provozoven a v nich pracujících zaměstnanců, neboť obchodní aktivity probíhající v rejstříkovém sídle mohou mít své opodstatnění z hlediska celkového úspěchu podnikání. Stěžovatelka nepochybnila, že její provozovny skutečně fungují, nicméně uvedla, že stejně tak funguje i reálný provoz a řízení společnosti z rejstříkového sídla, což je jedním z rozhodujících faktorů ekonomické činnosti. Stěžovatelka v této souvislosti poukázala na listinné důkazy, které předložila krajskému soudu, jakož i na své žalobní námítky a repliku k vyjádření žalovaného. Krajský soud podle stěžovatelky pochybil, když navržené důkazy neprovedl.

pokračování

Důkazy, které shromáždil žalovaný, mají toliko podpůrný charakter a vykazují procesní nedostatky, které shledal i krajský soud. S ohledem na uvedené závěry stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, spisový materiál, vyjádření k žalobě a na rozsudek krajského soudu. Poukázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, a vysvětlil, že z hlediska účelnosti delegace místní příslušnosti je sice důležité, z jakého místa je daňový subjekt skutečně a reálně řízen, nicméně rozhodující je, kde dochází k reálnému, každodennímu chodu daňového subjektu s ohledem na oblast jeho činnosti. Podle žalovaného je zřejmé, že stěžovatelka nemůže provozovat stanici technické kontroly a provádět technické prohlídky silničních vozidel na adrese svého sídla, tj. v pronajaté kanceláři v Praze. Stěžovatelka ostatně nespochybnila, že ekonomickou činnost provádí v provozovnách v Ústeckém kraji, kde má rovněž zaměstnance. Ve zbytku žalovaný připomněl obsah rozsudku krajského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka zopakovala, že účelnost delegace správy daní závisí na posouzení, kde má obchodní vedení a odkud řídí své činnosti. Přitom zdůraznila, že řízení a obchodní vedení je zcela zásadním a nezbytným předpokladem být jen elementárního fungování právnické osoby jako takové. Na uvedených závěrech nemůže nic změnit ani případná existence dalších provozoven. Stěžovatelka zopakovala, že krajskému soudu navrhl provedení většího množství důkazů prokazujících, že obchodní vedení a řízení realizovala v sídle zapsaném v obchodním rejstříku. Krajský soud však pochybil, neboť navržené důkazy neprovedl. Stěžovatelka rovněž zopakovala, že krajský soud nevedl žádné dokazování ke zjištění, jaký podíl podnikatelské činnosti vykonávala ve svých provozovnách ve vztahu k celkovému podnikání.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka ve své kasační stížnosti označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

Kasační stížnost není důvodná.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, vyplývá, že „[s]právní 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. Je možné delegovat

místní příslušnost na správce daně se sídlem blíže místu reálného podnikání daňového subjektu, pokud bude následně správa daní efektivnější a hospodárnější pro daňový subjekt i pro správce daně.“ Místem realizace podnikatelských aktivit přitom primárně není místo, odkud dochází k obchodnímu vedení společnosti statutárním orgánem, jak nastínila stěžovatelka ve své kasační stížnosti, nýbrž místo, kde dochází k reálnému každodennímu chodu daňového subjektu s ohledem na oblast jeho činnosti. Právě tato okolnost totiž nejlépe svědčí o účelnosti delegace podle § 18 daňového řádu ve vztahu k plnění vzájemných práv a povinností mezi správcem daně a daňovým subjektem. Kromě toho, daňový subjekt může s ohledem na současný technologický stav komunikačních prostředků změnit místo svého obchodního vedení relativně snadno, zatímco místo každodenního podnikání, zvláště pokud spočívá v technicky náročnějších činnostech a vyžaduje tak náročnější zázemí, lze považovat za stálejší. Stěžovatelce lze dát za pravdu, že z úředního záznamu o místním šetření provedeného dne 29. 4. 2015 nelze zjistit, zda na adrese jejího sídla zapsaného v obchodním rejstříku realizuje určité činnosti. Z uvedeného úředního záznamu, respektive z jeho fotografických příloh, však vyplývá, že stěžovatelka sídlí v prostorách advokátní kanceláře KAVINEK & partneři, v.o.s. ve čtvrtém patře budovy. Z povahy věci je vyloučeno, aby v těchto prostorách realizovala svou každodenní podnikatelskou činnost, která podle obchodního rejstříku spočívá v provozu stanice technické kontroly, provádění technických prohlídek silničních vozidel vyjmenovaných kategorií a ve výrobě, obchodu a službách neuvedených v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, a to i s ohledem na skutečnost, že podle přílohy č. 1 k vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti stěžovatelky žádný z jejích zaměstnanců nemá místo výkonu práce v Praze, v místě jejího sídla bylo ke dni 29. 4. 2015 přihlášeno dalších 40 daňových subjektů a sama stěžovatelka na svých webových stránkách uvádí, že ji mohou klienti kontaktovat v Litoměřicích a v Děčíně. Z úředního záznamu o místním šetření provedeného dne 28. 1. 2015 vyplývá, že stěžovatelka vykonává každodenní podnikatelskou činnost na adrese své provozovny, což v průběhu celého řízení nikterak nezpochybnila. V posuzované věci tedy nebylo relevantní, zda stěžovatelka vykonává nějaké činnosti na adrese svého sídla v Praze, popřípadě, o jaké činnosti se jedná. Je totiž zřejmé, že se nemůže jednat o každodenní činnost v rámci předmětu jejího podnikání. Podle Nejvyššího správního soudu tak krajský soud nepochybil ve své právní argumentaci, přičemž stěžovatelkou navržené důkazy nebyly třeba k objasnění právně relevantního skutkového stavu věci.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšné stěžovatelce náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 12. května 2017

pokračování

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu