



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **HORPEX s. r. o., v likvidaci**, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zastoupená Mgr. Monikou Hlaváčovou, advokátkou se sídlem Konviktská 291/24, 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 5. 12. 2018, č. j. 62 Af 103/2016 – 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Rozhodnutím ze dne 26. 7. 2016, č. j. 32375/16/5100-41454-711804, žalovaný delegoval podle § 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), místní příslušnost k výkonu správy daní s výjimkou daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí u žalobkyně jako daňového subjektu z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (společně dále také jen „*správce daně*“), a to s účinností od 21. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo rozhodnutí o delegaci oznámeno.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“), který ji jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 5. 12. 2018, č. j. 62 Af 103/2016 – 45. S ohledem na skutková zjištění, která nebyla mezi účastníky

řízení předmětem sporu, krajský soud aproboval závěr žalovaného, že na adrese v Praze se nachází pouze „virtuální“, formální sídlo žalobkyně. V zapsaném sídle není vykonávána ekonomická a rozhodovací činnost žalobkyně, není zde trvale přítomna osoba oprávněná za žalobkyni jednat a jejího zástupce zde běžně není možné přímo kontaktovat. Hlavní podnikatelskou činností žalobkyně je nákup a správa pohledávek po celé ČR, přičemž žalobkyně nemá zaměstnance ani provozovnu. Na adrese zapsaného sídla není místo reálného každodenního chodu žalobkyně, proto je podle soudu efektivnější a hospodárnější, aby správu daní vykonával navrhovaný správce daně (Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj). Podmínka účelnosti delegace místní příslušnosti ve smyslu § 18 odst. 1 daňového řádu je tak splněna. Delegace místní příslušnosti zasáhne do práv žalobkyně jen minimálně, může si nadále ponechat dle svých slov „prestižnější“ sídlo v Praze a organizovat zde schůzky s obchodními partnery. Pro účely správy daní je však zásadní, aby „daňové sídlo“ žalobkyně představovalo místo, kde může reálně docházet k bezprostřednímu kontaktu správce daně se žalobkyní a k ověřování skutečností při výkonu podnikatelské činnosti. Krajský soud se ztotožnil se zjištěním žalovaného, že tímto místem není adresa sídla žalobkyně, ale místo bydliště její jednatelky v Moravskoslezském kraji. Soud přitom nepovažoval za relevantní argument žalobkyně, že aktuálně je její účetnictví vedeno společností se sídlem v Praze. Okolnost, kde se nacházejí účetní dokumenty či sídlo externí účetní společnosti, je pro posouzení účelnosti delegace téměř nerozhodná.

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž nejprve rekapituluje listiny založené ve správním spise a konstatuje, že z nich nelze rozpoznat její vazbu na Moravskoslezský kraj. Vyjadřuje se přitom k důvodům, proč byly některé z těchto listin podepsané v Bruntále či Brně, respektive proč byly písemnosti v rámci řízení o delegaci doručovány jejímu generálnímu zástupci do Olomouce. Z výčtu shromážděných podkladů je patrné, že vazba stěžovatelky není jen na Moravskoslezský kraj, ale i na Olomoucký či Jihomoravský kraj, případně na hlavní město Prahu. Krajský soud neměl hledat vazby stěžovatelky na Moravskoslezský kraj, neboť zde nevyvíjí podnikatelské aktivity, pouze tam bydlí její jednatelka. Ačkoli externí účetní společnost sídlí v Bruntále, chtěla stěžovatelka výsledkem jejího jednatele prokázat, že účetnictví stěžovatelky je vedeno v Praze, kde jsou taktéž archivovány veškeré účetní doklady. O nesprávnosti delegace místní příslušnosti svědčí podle ní závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 – 18. Kromě bydliště její jednatelky se k Moravskoslezskému kraji neváže žádná podnikatelská aktivita stěžovatelky, ta je naopak vykonávána v místě jejího zapsaného sídla. Z jednorázového nezastižení zástupce stěžovatelky na adrese sídla nelze dovozovat její trvalou nepřítomnost v daném místě.

[4] Podle výše označeného rozsudku Nejvyššího správního soudu musí být delegace odvislá od charakteru vykonávané činnosti. Stěžovatelka nevyvíjí v Moravskoslezském kraji žádnou činnost, proto není logické, aby sem byla delegována místní příslušnost. S ohledem na charakter jejího podnikání (nákup a správa pohledávek) je iluzorní, že stěžovatelka bude v době existence datových schránek „sedět v kanceláři a čekat, až přijde správce daně“. Rozhodné není jen to, kde je stěžovatelka dostupná pro správce daně, ale kde skutečně sídlí, kde je umístěna její správa a kde se s jejími zástupci může setkávat veřejnost. V daném případě jde o místo jejího sídla v Praze, právě zde vyvíjí ekonomické aktivity,

pokračování

činí rozhodnutí a jedná s obchodními partnery. Stěžovatelka připouští, že místní příslušnost může být určena odchýlně od místa sídla, a to buď dle místa, v němž daňový subjekt vykonává hlavní část své činnosti, anebo podle místa, kde se nachází převážná část jeho nemovitého majetku. Krajský soud ovšem v daném případě nevysvětlil, jestli je některé z uvedených kritérií naplněno. Stěžovatelka podotýká, že v Moravskoslezském kraji nevykonává hlavní část činnosti spočívající v nákupu a správě pohledávek a nenachází se zde ani převažující část jejího nemovitého majetku.

[5] Krajský soud také neosvětlil, z jakých důvodů je delegace místní příslušnosti účelná z hlediska zjednodušení výkonu správy daní. Delegace příslušnosti na Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj není hospodárná, protože veškeré relevantní doklady ohledně daňových povinností se nacházejí v místě sídla stěžovatelky v Praze, správci daně tudíž vzrostou náklady, například při provádění místních šetření nebo daňové kontroly. Současně pak při úkonech, při kterých je nutná součinnost daňového subjektu, například při ústním jednání v daňovém řízení či při předvolání, vzrostou náklady stěžovatelky a bude tak neúměrně zatěžována.

[6] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, jakým způsobem krajský soud hodnotil místní šetření v místě jejího sídla dne 25. 6. 2015. Toto místní šetření neproběhlo, což vyplývá ze sdělení obchodní společnosti OFFICE HOUSE SE, se sídlem Ovocný trh 572/11, Praha 1 (dále jen „společnost OFFICE HOUSE SE“), ze dne 16. 12. 2015. Dle tohoto sdělení není uvedené společnosti známo, že by dne 25. 6. 2015 (či v jiný den) v jí spravovaných prostorách na adrese Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, proběhlo místní šetření týkající se stěžovatelky. Společnost OFFICE HOUSE SE rovněž uvedla, že stěžovatelka uvedené prostory reálně využívá, byť její zástupce není přítomen každý den, přičemž kontakt zajišťuje pracovník recepce. Krajský soud v kontextu tohoto sdělení nesprávně vyhodnotil informace vzešlé z místního šetření a neprovedl důkazy k tomu, aby odstranil rozpor mezi výsledkem místního šetření ze dne 25. 6. 2015 a obsahem dotčeného sdělení společnosti OFFICE HOUSE SE. Delegace místní příslušnosti nemá oporu v důkazech založených ve správním spise. Na adrese v Moravskoslezském kraji bydlí pouze jednatelka stěžovatelky, tvrzení o tom, že je zde stěžovatelka běžně dostupná a vykonává zde podnikatelskou činnost, není podložené. Stěžovatelka dále opakuje, že její zástupce nesedí v kanceláři v Praze každý den, neboť cestuje po celé ČR. Krajský soud správně konstatoval, že pracovníci recepce v místě sídla stěžovatelky nemohou z bezpečnostních důvodů poskytovat jiným osobám na tohoto zástupce kontakt. Pokud by však zaměstnanci finanční správy zanechali při místním šetření svůj kontakt, zástupce stěžovatelky by se jim zajisté ozval. Jestliže svůj kontakt pracovníci finanční správy nezanechali, podporuje to verzi stěžovatelky, že k místnímu šetření vůbec nedošlo. Pouze z toho, že na adrese sídla stěžovatelky sídlí i mnoho dalších subjektů, nelze dovodit důvody pro změnu místní příslušnosti. Totéž platí pro okolnost, že stěžovatelka nemá provozovnu, neboť ji pro výkon podnikání na území celé ČR nepotřebuje.

[7] Jednatelka a jediná společnice stěžovatelky sice pobývá v Moravskoslezském kraji, ale ekonomická činnost je vykonávána prostřednictvím zástupce s bydlištěm v Olomouci. To spíše odpovídá místní příslušnosti Finančního úřadu pro Olomoucký kraj. Krajský soud nadto pominul důkaz ve formě protokolu o ústním jednání se zástupcem stěžovatelky ze dne 21. 4. 2015. Zástupce při ústním jednání vysvětlil, proč má společnost kancelář

v Praze, a nikoli v místě bydliště jediné jednatelky nebo v místě bydliště zástupce v Olomouci. V rozsudku krajského soudu chybí úvahy o místní příslušnosti orgánů daňové správy v Olomouci nebo v Praze. Stěžovatelka odkazuje na jiný případ řešený před krajským soudem, ve kterém svědčila pro delegaci místní příslušnosti řada indicií (neoznačení společnosti v místě sídla a absence poštovní schránky, odlišná dodací adresa od adresy sídla apod.). Nic takového ovšem nebylo zjištěno v nyní projednávaném sporu.

[8] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka namítá porušení článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „*Listina*“). Toto namítala již v žalobě a krajský soud v hodnocení této námítky pochybil. Stěžovatelka měla mít s ohledem na znění citovaného článku Listiny možnost vyjádřit se k *prováděným* důkazům, tedy být přítomna místnímu šetření, nikoli jen možnost následně se vyjádřit k již *provedeným* důkazům. Žalovaný důkazy prováděl za zády stěžovatelky.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že vycházel ze stěžejní okolnosti, podle níž je zapsané sídlo stěžovatelky v Praze sídlem toliko formálním, neboť zde není běžně dostupná. Zároveň bylo zjištěno, že stěžovatelka je běžně dostupná na jiné adrese, tedy v místě bydliště (trvalého pobytu) její jednatelky. Žalovaný netvrdil, že vazba na Moravskoslezský kraj je v dané věci dána tím, že zde stěžovatelka vyvíjí podnikatelské aktivity. Není podstatné, zda v místě bydliště jednatelky probíhá provoz, ostatně předmětem činnosti stěžovatelky je nákup a správa pohledávek po celé České republice. Stěžovatelka nemá k tomuto předmětu zapsanou žádnou provozovnu. Relevantní není ani námitka týkající se zpracování účetnictví. Stěžovatelka může externího účetního lehce změnit, stejně tak může účetní společnost snadno změnit své sídlo. Krajský soud tak správně dovodil, že skutečnost, že účetnictví stěžovatelky zpracovávala externí účetní společnost, byla ve vztahu k rozhodování o delegaci místní příslušnosti nepodstatná.

[10] Žalovaný dále rekapituluje zjištění správce daně, která potvrzují, že sídlo stěžovatelky na adrese v Praze je pouze formální a „*virtuální*“. Tento závěr potvrdilo provedené místní šetření, jehož průběh je zachycen v úředním záznamu ze dne 26. 6. 2015, a to včetně fotodokumentace. Svědčí pro něj také předmět a účel smlouvy o podnájmu prostor určených k podnikání a o poskytnutí služeb ze dne 19. 1. 2015 a zjištění ohledně fungování společnosti OFFICE HOUSE SE vůči jejím klientům. Krajský soud dále nedovodil, že stěžovatelka se na pražské adrese nezdržuje, pouze z té okolnosti, že její zástupce zde nebyl v určitý den zastižen. Uvedl totiž i další okolnosti, z nichž lze usuzovat, že v zapsaném sídle stěžovatelka nevykonává ekonomickou či rozhodovací činnost. Žalovaný rovněž neargumentoval tím, že stěžovatelka musí nákup a správu pohledávek realizovat v Moravskoslezském kraji. Toto netvrdil ani krajský soud. Podstatná byla existence vazeb na Moravskoslezský kraj skrze bydliště jednatelky stěžovatelky a to, že sídlo společnosti v Praze bylo zapsáno pouze formálně.

[11] Žalovaný dále konstatuje, že i osoba zástupce stěžovatelky se může kdykoli změnit, podobně jako místo, kde jsou uloženy účetní doklady, respektive kde má sídlo externí účetní společnost. Jednatelka jedná jako statutární orgán jménem stěžovatelky navenek a rozhoduje i o tom, kdo bude zástupcem společnosti. Jediná jednatelka a společnice stěžovatelky má trvalý pobyt zapsán v Moravskoslezském kraji, přičemž na dané adrese se fakticky zdržuje, což potvrdilo místní šetření ze dne 28. 4. 2015. Námitky stěžovatelky,

pokračování

že změna místní příslušnosti nebude hospodárnější ani rychlejší, žalovaný nepovažuje za důvodné a poukazuje přitom na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu. Podle žalovaného se dále krajský soud vyjádřil ke všem důkazům, přičemž námitku, že místní šetření na adrese sídla stěžovatelky vůbec neproběhlo, shledal účelovou. V posuzovaném případě nevznikl žádný důkazní rozpor, který by bylo nutné odstranit provedením dalších důkazů.

[12] Žalovaný uzavírá, že pokud má jednatelka stěžovatelky trvalý pobyt v působnosti Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, nezakládá to samo o sobě důvod pro delegaci místní příslušnosti. V dané věci však byly zjištěny další skutečnosti svědčící pro změnu místní příslušnosti. K námitce porušení článku 38 odst. 2 Listiny žalovaný uvádí, že rozhodovací proces o delegaci neproběhl bez vědomí stěžovatelky. Stěžovatelka se mohla seznámit s podnětem správce daně ke změně příslušnosti, jakož i se všemi podklady pro rozhodnutí. Účelem místního šetření v zapsaném sídle stěžovatelky bylo ověření, zda je zde stěžovatelka běžně dostupná při výkonu ekonomické činnosti. Z povahy tohoto úkonu tak vyplývá, že o něm nebyla předem zpravena. Žalovaný též dodává, že rozhodnutí o delegaci je rozhodnutím procesní povahy, které nemá na místo zapsaného sídla a obchodní aktivity stěžovatelky žádný vliv. Prostory v Praze může stěžovatelka nadále využívat, správa daní ovšem bude účelněji probíhat před navrhovaným správcem daně.

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud na tomto místě dále předesílá, že ze zásady *iura novit curia* (soud zná právo) plyne, že stěžovatel není povinen podřadit tvrzené důvody kasační stížnosti pod konkrétní ustanovení právního předpisu; kasační soud je posuzuje podle jejich obsahu. Stěžovatelce tak nemůže jít k tíži fakt, že námitky ve své kasační stížnosti výslovně nesubsumovala pod zákonné důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. (k tomu dále srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50; všechna citovaná judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz). Z hlediska obsahu kasační stížnost zjevně brojí proti právnímu posouzení věci ze strany krajského soudu a její důvody lze tedy podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (tvrzená nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení). Stěžovatelka rovněž na několika místech kasační stížnosti krajskému soudu vytýká, že se nezabýval některými jejími tvrzeními, nevysvětlil svoje závěry, pominul důkazy založené ve spise a neprovedl navrhované důkazy k odstranění namítaných rozporů ve skutkových zjištěních žalovaného, *de facto* tedy namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu a existenci vad řízení, které mohly mít vliv na jeho zákonnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[16] Soud se musel v první řadě zabývat namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Bylo by předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud se v tomto směru s argumentací stěžovatelky neztotožňuje a napadený rozsudek shledal přezkoumatelným.

[17] Postup krajského soudu odpovídá konstantní judikatuře, podle níž není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní. V nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (dostupném na <https://nalus.usoud.cz>), Ústavní soud uvedl, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ Tomuto požadavku krajský soud dostal. Z odůvodnění rozsudku je zřejmé, proč krajský soud shledal, že každodenní ekonomická činnost stěžovatelky neprobíhá v jejím sídle a proč má naopak ve shodě s žalovaným za to, že bude účelnější, aby správu jejích daní vykonával Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj. Tvzení stěžovatelky ohledně výkonu obchodní činnosti v jejím sídle nepovažoval za prokázána s ohledem na zjištění učiněná žalovaným (viz zejména odstavce 23 až 25 rozsudku krajského soudu). Též není pravdou, že by krajský soud pominul některé důkazy či přehlédl rozpory ve skutkových zjištěních, respektive k těmto rozporům neprovedl navrhované důkazy. Krajský soud se v odstavci 21 a 22 rozsudku vyjádřil k námitce, že se místní šetření v místě sídla stěžovatelky vůbec neuskutečnilo, jakož i k tomu, jak žalovaný hodnotil protokol o ústním jednání se zástupcem stěžovatelky a vyjádření společnosti OFFICE HOUSE SE. Krajský soud nedospěl k závěru, že by dokazování provedené orgány daňové správy bylo nedostatečné. Náležitým způsobem též zdůvodnil, proč považoval provedení výsledku jednání externí účetní společnosti v řízení před soudem za nadbytečné (viz odstavec 29 rozsudku krajského soudu). Napadený rozsudek je tak řádně odůvodněn, je srozumitelný a plně přezkoumatelný.

[18] K věci samé je třeba předeslat, že z § 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s. a ze setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu (viz například rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 – 70) vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti proto do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti zdejšího soudu, ale logicky i obsah jeho rozsudku. Je proto odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu. Stěžovatelka v kasační stížnosti především zopakovala tvrzení, která uváděla již v řízení před žalovaným a jež také byla vtělena do textu žaloby, respektive jejího doplnění ze dne 31. 7. 2018. Naproti tomu však v zásadě nepředložila žádnou významnější argumentaci, jíž by polemizovala se závěry krajského soudu a která by tyto závěry zpochybňovala. Omezila se spíše na obecnější vyjádření nesouhlasu s vypořádáním žalobních námitek ze strany krajského soudu a s jeho hodnocením důkazů založených ve spise. Za této situace Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud posoudil věc v souladu s právní úpravou a v souladu s obsahem správního spisu, jeho závěry proto zdejší soud přebírá a v podrobnostech na napadený rozsudek odkazuje.

pokračování

[19] Předmětem sporu je otázka, zda byly splněny podmínky pro delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní stěžovatelky z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj. Podle § 18 odst. 1 daňového řádu *na žádost daňového subjektu nebo z podnětu správce daně může nejblíže 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.*

[20] Výkladem výše citovaného ustanovení daňového řádu se zabýval například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2017, č. j. 4 Afs 32/2017 – 30. V něm se uvádí, že „[p]ro 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 zkoumat nejen formální zápis v obchodním rejstříku, ale primárně i skutečný obsah činnosti vykonávané daňovým subjektem. 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.“

[21] V posuzované věci byla delegace místní příslušnosti správce daně provedena z důvodů žalovaným tvrzeného naplnění kritéria účelnosti. Z rozhodnutí žalovaného o delegaci, jakož i z obsahu správního spisu, vyplývá, že stěžovatelka disponuje v Praze toliko formální adresou bez jakéhokoli stálého zázemí, není zde kontaktní, korespondence jí má být přeposílána do Olomouce, nemá zapsanou žádnou provozovnu ani zaměstnance, předmět činnosti (nákup a správa pohledávek) vykonává na celém území ČR a její jediná jednatelka i společnice se trvale zdržuje na adrese v územní působnosti Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že skutkový stav byl v dané věci zjištěn dostatečně a spolehlivě, a proto aprobuje závěr krajského soudu (který potvrdil názor žalovaného), že osobní komunikace a faktické úkony ve správě daní budou efektivnější, hospodárnější, a tudíž i účelnější probíhat před navrhaným správcem daně. Stěžovatelka vykazuje stálou a trvalou vazbu na Moravskoslezský kraj, neboť se zde zdržuje její jediná jednatelka a společnice v jedné osobě.

[22] Tato zjištěná vazba stěžovatelky na Moravskoslezský kraj je jediná, která má trvalejší povahu. Žalovanému lze přisvědčit v tom, že jednatelka jedná jako statutární orgán jménem stěžovatelky navenek a rozhoduje i o tom, kdo bude zástupcem společnosti – tato osoba se proto může kdykoli změnit. Nebylo by proto účelné s ohledem na bydliště zástupce stěžovatelky v Olomouci delegovat místní příslušnost na Finanční úřad pro Olomoucký kraj. Jednatelka stěžovatelky je v daném případě i její jedinou společnicí, ona

proto výlučně tvoří „osobní substrát“ dotčené obchodní společnosti. Správce daně ověřil (a stěžovatelka ostatně ani nesporeovala), že její předmět podnikání není vázán na konkrétní místo (sídlo ani provozovnu), na adrese zapsaného sídla v Praze není stěžovatelka běžně dostupná, a toto sídlo je pouze formální (k tomu dále viz níže). Potom závěr žalovaného o účelnosti delegace místní příslušnosti k výkonu správy daní na navrhovaného správce daně bezpochyby obстоjí.

[23] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že podnikatelská činnost stěžovatelky nemusí být fixována na určitý prostor a může být prováděna prakticky odkudkoliv. Pravidla místní příslušnosti jsou nicméně založena na existenci vztahu daňového subjektu k určitému místu, zpravidla k takovému, kde dochází k výkonu jeho podnikatelské činnosti (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 489/2018 – 27). V posuzované věci nebyla zjištěna existence sídla či provozovny, ve které by byla podnikatelská činnost fakticky (alespoň v nějaké míře) vykonávána. Naopak byla prokázána pevná vazba stěžovatelky ke konkrétnímu místu v Moravskoslezském kraji, a to k místu pobytu její jednatelky a společnosti. Žalovaný proto logicky opřel určení místně příslušného správce daně právě o toto zjištění.

[24] Poukazuje-li stěžovatelka na to, že v místě svého sídla v Praze vyvíjí ekonomické aktivity, činí rozhodnutí a jedná s obchodními partnery, pak toto tvrzení neodpovídá skutkovým zjištěním žalovaného. Sama stěžovatelka opakovaně uvedla, že podniká na celém území ČR. Krajský soud dále správně konstatoval, že „[p]okud žalovaný ze shora uvedených skutečností dovodil, že na adrese Biskupský dvůr 8, Praha se nachází pouze tzv. virtuální, formální sídlo žalobce, tak tomuto závěru nemá zdejší soud co vytknout. Tento závěr lze především dovodit z předmětu a účelu výše citované smlouvy o podnájmu prostor určených k podnikání a o poskytnutí služeb ze dne 19. 1. 2015, čemuž odpovídají i zjištění z místního šetření ohledně fungování společnosti OFFICE HOUSE SE ve vztahu ke klientům. Zdejší soud zdůrazňuje, že ze skutečnosti, že zástupce žalobce nebyl při místním šetření zastížen, sice ještě nelze dovozovat, že na dotčené adrese není soustředěn výkon činnosti žalobce, nicméně další skutečnosti (zákaz osoby provádějící administrativní činnost v sídle žalobce poskytovat kontakt na zástupce žalobce, možnost využít prostory na adrese sídla za účelem obchodních jednání a dalších činností nutných pro řízení a správu společnosti pouze na základě předchozí dohody s pronajímatelem a za poplatek, smluvně dohodnuté poštovní služby spočívající mj. v přeposílání zásilek na adresu NADAX Morava, a.s., Holická 49a, Olomouc), svědčí o tom, že v zapsaném sídle není vykonávána žalobcova ekonomická a rozhodovací činnost.“ S ohledem na to, že stěžovatelka v kasační stížnosti pouze bez dalšího opakuje, že v místě sídla v Praze vyvíjí podnikatelskou činnost, aniž by k tomu uvedla či doložila další konkrétní skutečnosti nebo důkazy, není citovanému závěru krajského soudu co vytknout.

[25] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že ze stěžovatelkou předložené „Smlouvy o podnájmu prostor určených k podnikání a o poskytnutí služeb č. 29010093“ (ze dne 19. 1. 2015) vyplývá, že za podnájem poskytnutých prostor v Praze měla stěžovatelka platit 100 Kč měsíčně, celkově pak za všechny služby poskytované společností OFFICE HOUSE SE 900 Kč měsíčně. Z podmínek poskytování služeb společností OFFICE HOUSE SE, které jsou přílohou uvedené smlouvy, se pak podává, že přímé užití prostor specifikovaných ve smlouvě je možné pouze na základě předchozí individuální dohody s poskytovatelem, a to za cenu za podnájem zasedacích místností uvedenou v ujednání

pokračování

o právech a povinnostech smluvních stran (500 Kč/hod.). V těchto podmínkách je též uvedeno, že smlouvou o podnájmu specifikované prostory nejsou stavebně, technicky ani jinak určené a způsobilé k prodeji zboží, poskytování služeb ani k jiné maloobchodní činnosti. Nízká cena za podnájem a poskytování služeb, stejně jako podmínka, že pronajaté prostory lze využívat pouze po předchozí dohodě a za další poplatek, svědčí pro závěr, že stěžovatelka v místě svého sídla v Praze reálně nepodniká a není zde běžně dostupná. V situaci, při níž měla stěžovatelka za pronájem prostor hradit jen zhruba 10 % z celkového měsíčního poplatku dle smlouvy, zatímco za ostatní účtované služby (vyřizování vzkazů, přeposílání došlé pošty) zbylých 90 %, lze stěží dovodit, že zapsané sídlo nebylo jen sídlem „virtuálním“. O tom svědčí i skutečnost, že nájemné za poskytnutí zasedacích a dalších prostor *ad hoc* významně převyšuje měsíční poplatek sjednaný ve smlouvě doložené stěžovatelkou (cena za dvě hodiny užívání prostor v podstatě tvoří měsíční platbu ujednanou ve smlouvě).

[26] Výše prezentované závěry potvrdilo i místní šetření provedené v místě zapsaného sídla stěžovatelky dne 25. 6. 2015 (viz úřední záznam ze dne 26. 6. 2015, č. j. 4749143/15/2001-61563-107744; jakkoli je na tomto záznamu jako daňový subjekt označena společnost Dexteria s. r. o., jde evidentně o písarskou chybu, což dokládá přiložená fotodokumentace místního šetření, kde je na jedné z fotek správně zaškrtnuto označení stěžovatelky – pozn. soudu). Na dotčené adrese sídlí desítky firem, přičemž jen několik z nich zde má klasické „kamenné“ kanceláře (viz vyjádření společnosti OFFICE HOUSE SE ze dne 29. 4. 2015). Recepční poskytla správci daně při místním šetření pouze kontakt na společnost OFFICE HOUSE SE a uvedla, že klienti mají možnost si pronajmout jednací místnost, zároveň pro ně přijímá případnou poštu. Kontakt na jednotlivé klienty neposkytuje. Z uvedeného je dále zřejmé, že není důvodná námitka stěžovatelky, podle níž místní šetření „*vůbec neproběhlo*“. Průběh místního šetření je stručně zachycen v úředním záznamu č. j. 4749143/15/2001-61563-107744, doplněném o fotodokumentaci, jak trefně podotknul i krajský soud. Prohlášení společnosti OFFICE HOUSE SE ze dne 16. 12. 2015, že jí není známo, že by dne 25. 6. 2015 v jí spravovaných prostorách proběhlo místní šetření správce daně, má tak velmi nízkou důkazní hodnotu a neprokazuje těžiště ekonomické činnosti stěžovatelky v zapsaném sídle (podobně jako „*potvrzení o využívání prostor*“ vystavené stěžovatelce společností OFFICE HOUSE SE dne 15. 12. 2015 – k běžnému výkonu podnikatelské činnosti v prostorách v místě sídla viz zejména odstavec [25] výše). Ani hypotetické tvrzení stěžovatelky, že pokud by pracovníci správce daně zanechali na recepci kontakt, její zástupce „*by se jim zajisté ozval*“, nezpochybňuje provedení místního šetření.

[27] Důvodná není ani námitka, že účetnictví stěžovatelky zpracovává externí účetní společnost se sídlem v Praze, kde se taktéž nacházejí veškeré příslušné doklady. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v již výše citovaném rozhodnutí č. j. 7 Afs 489/2018 – 27, „[z] hlediska určení místní příslušnosti nelze nijak absolutizovat ani význam místa umístění daňových dokladů, zvláště pak v případě právnických osob, jejichž účetnictví je vedeno externími poskytovateli účetních služeb. Je třeba zohlednit poměrně široký rozsah digitalizace účetnictví i správy daní, který s sebou nutně přináší potřebu vystavování účetních dokladů a jejich archivace v elektronické formě (tento trend ostatně zachycují i příslušné právní předpisy, srov. např. § 33 zákona o účetnictví, či § 35a zákona o dani z přidané hodnoty). Předávání dokladů správci daně při provádění kontrolní činnosti se v dnešní době standardně děje

elektronickou formou, což je Nejvyššímu správnímu soudu známo z úřední činnosti. Místo, kde jsou účetní doklady fyzicky umístěny, tak z hlediska určení místní příslušnosti v řadě případů poněkud ztrácí na významu.“ Uvedené lze aplikovat i na nyní posuzovanou věc. Stejně tak lze přisvědčit krajskému soudu v tom, že provedení výsledku jednatele účetní společnosti v řízení před soudem by bylo nadbytečné a pro posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného je – s ohledem na citovaný judikát – nerozhodný argument, že stěžovatelka přenesla (či plánovala přenést) zpracování účetnictví do Prahy (což měl osvědčit právě navrhovaný výsledek jednatele externí účetní společnosti). Ze stejných důvodů neměl ani žalovaný v řízení o delegaci důvod tento výsledek provádět.

[28] K poukazu stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 230/2016 – 18, jakož i na jiné rozhodnutí krajského soudu ve sporu o delegaci místní příslušnosti pro výkon správy daní, lze toliko ve shodě s výše citovaným rozsudkem č. j. 4 Afs 32/2017 – 30 (viz odstavec [20] výše) uvést, že v případech delegace místní příslušnosti jsou vždy rozhodující konkrétní skutkové okolnosti projednávané věci. Nelze proto mechanicky srovnávat jiné případy a bez dalšího se dovolávat jejich závěrů. Podstatné je, že ve věci stěžovatelky bylo dostatečně zjištěno, že delegace místní příslušnosti na navrhovaného správce daně bude účelná. Žalovaný nepostupoval svévolně a rozhodnutí o delegaci má oporu ve skutkových zjištěních, která vyplývají ze shromážděných podkladů ve správním spise. Stěžovatelkou odkazovaný rozsudek kladl důraz na faktické místo výkonu podnikání. Pokud však takové místo nelze s ohledem na povahu podnikání (zde obchod s pohledávkami) určit, je legitimní, pokud žalovaný vezme v úvahu kritérium jiné, zde místo pobytu jednatelky a jediné společnosti stěžovatelky.

[29] Konečně ani námitka stěžovatelky ohledně porušení čl. 38 odst. 2 Listiny a provádění důkazů „*za jejími zády*“ (viz odstavec [8] výše) není důvodná. K obdobně koncipované námitce se zdejší soud vyjádřil ve shora již citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 489/2018 – 27. Uvedl přitom, že „*[m]ístní šetření tedy proběhla ještě před zahájením daňového řízení v rámci tzv. vyhledávací činnosti. Tato se řídí § 78 daňového řádu, přičemž jedním z postupů, které je správce daně oprávněn při ní vykonat, je právě místní šetření [§ 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu]. Dle § 78 odst. 2 daňového řádu může správce daně provádět vyhledávací činnost i bez součinnosti s daňovým subjektem. Zákonodárce pro místní šetření (a vyhledávací činnost obecně) tedy nestanoví na rozdíl například od výsledku svědka výslovně právo daňového subjektu účastnit se místního šetření. To odpovídá především účelu místního šetření, kterým je v obecné rovině získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či mapování terénu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130). Oprávnění správce daně provést místní šetření bez součinnosti s daňovým subjektem je výslovným odklonem od základních zásad daňového řízení, a to především zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a zásady vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu). Jedná se o výjimku, kterou správce daně nemůže využívat excesivně bez ohledu na práva daňového subjektu. Neúčast daňového subjektu má především za následek, že je nutné zkoumat, zda správce daně během místního šetření nezjistil skutečnosti z důkazních prostředků, jejichž provedení se daňový subjekt musí osobně zúčastnit a musí o nich být ze zákona vyrozuměn (např. již zmiňovaný výsledek svědka). Zároveň je ale vždy nutné rozlišovat okolnosti konání místního šetření. U místního šetření konaného v rámci probíhajícího daňového řízení je*

pokračování

v obecné rovině vhodné, aby se daňový subjekt o konání místního šetření dozvěděl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009 - 91). U místního šetření konaného mimo daňové řízení je naproti tomu nepřítomnost daňového subjektu obecně akceptovatelnější (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017 - 91). Stěžovatelka přitom neuvedla, jak konkrétně byla zkrácena její procesní práva v důsledku nevyrozumění o konání místních šetřeních, při nichž finanční orgány toliko ověřovaly umístění jejího sídla a provozovny a pořizovaly fotodokumentaci. Namítala pouze v obecné rovině, že došlo k porušení základních zásad daňového řízení a že byl postup finančních orgánů účelový. Ani ze spisu pak neplyne, že by finanční orgány při místních šetřeních prováděly úkony, při nichž by byla účast stěžovatelky nezbytná (např. výslech svědka). Dle Nejvyššího správního soudu tento postup nepředstavoval žádné excesivní využití oprávnění podle § 78 odst. 2 daňového řádu.“

[30] Místní šetření v místě trvalého pobytu jednatelky stěžovatelky se uskutečnilo ještě před zahájením daňového řízení v rámci tzv. vyhledávací činnosti, a to dne 28. 4. 2015 (viz úřední záznam ze dne 6. 5. 2015, č. j. 1840169/15/3205-00510-804381). Podnět k delegaci místní příslušnosti učinil správce daně dne 4. 6. 2015 (č. j. 2136647/15/3200-11450-806450). Při místním šetření dne 28. 4. 2015 neprobíhal výslech svědků či jiný úkon, při němž by zákon vyžadoval osobní přítomnost či předchozí vyrozumění stěžovatelky jako daňového subjektu. Výše citované závěry proto dopadají i na nyní projednávaný případ a soud neshledal důvod se od nich odchýlit.

[31] Místní šetření v místě zapsaného sídla stěžovatelky v Praze sice proběhlo dne 25. 6. 2015, tedy až poté, co správce daně učinil podnět k delegaci místní příslušnosti (viz výše), což nyní posuzovaný případ mírně odlišuje od věci řešené v rozsudku č. j. 7 Afs 489/2018 – 27 (zde místní šetření proběhla ještě před tímto podnětem). Avšak ani v nyní projednávaném případě nedošlo k porušení procesních práv stěžovatelky. Stěžovatelka pouze obecně namítá, že chtěla být šetření přítomna a chtěla se vyjádřit k „prováděnému“ úkonu, nikoli až *ex post* k úkonu již „provedenému“. K tomu již konkrétně neuvádí, jaké nepříznivé důsledky pro ni tvrzené pochybení mělo. V každém případě je však rozhodující, že ani při tomto místním šetření nedocházelo k výsledku svědků a podobně. Krajskému soudu je také třeba dát za pravdu v tom, že účelem místního šetření provedeného v sídle stěžovatelky dne 25. 6. 2015 bylo ověření, zda je v daném místě stěžovatelka běžně kontaktní v rámci výkonu ekonomické činnosti. Smysl tohoto úkonu by tak mohl být zmařen, jestliže by o jeho provedení byla stěžovatelka vyrozuměna předem.

[32] Lze tudíž uzavřít, že v posuzované věci je napadený rozsudek přezkoumatelný, krajský soud se nedopustil vad řízení a též posoudil příslušné právní otázky správně a jeho rozsudek je zákonný. Krajský soud tedy nepochybil, jestliže žalobu stěžovatelky rozsudkem zamítl. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. tak nebyly naplněny.

[33] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou, a to dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2, věta první s. ř. s.

[34] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného – nebylo v jeho případě prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující rámec jeho úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

[35] Pro úplnost kasační soud k věci dodává, že z úřední činnosti zjistil, že usnesením Městského soudu v Praze ze dne 12. 2. 2020, č. j. MSPH 93 INS 1173/2020-A-13, byl na majetek žalobkyně prohlášen konkurs a insolvenčním správcem byl jmenován Mgr. Jakub Hartman, advokát se sídlem Veveří 456/9, Brno. Soud s ohledem na závěry vyjádřené v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121, vyzval insolvenčního správce k vyjádření, zda bude v tomto řízení uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení podle § 34 odst. 2 s. ř. s. Označený insolvenční správce sdělením ze dne 28. 6. 2020 soudu oznámil, že neuplatňuje práva osoby zúčastněné na řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. července 2020

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu