ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **HELIVO s. r. o.,** se sídlem Karlovo nám. 290/16, Praha 2, zastoupená JUDr. Vladimírem Muzikářem, advokátem se sídlem Havlíčkova 13, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2016, č. j. 46522/16/5100-41457-708784, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2018, č. j. 30 Af 116/2016 – 51,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je obchodní společností, jejíž sídlo zapsané v obchodním rejstříku je v Praze. Svou provozovnu má v Boskovicích. Na podnět Finančního úřadu pro hlavní město Prahu rozhodl žalovaný v případě žalobkyně v záhlaví označeným rozhodnutím o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy všech daní s výjimkou daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Žalobu proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. Přezkoumal, zda je

splněna zákonná podmínka účelnosti podle § 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), kterou žalovaný aplikoval pro delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní na jiného příslušného správce. Krajský soud s odkazem na odbornou literaturu a judikaturu Nejvyššího správního soudu shrnul, že pojmem účelnost se v kontextu delegace místní příslušnosti rozumí ve vztahu ke konkrétní věci takový postup, při němž je výkon správy daní hospodárnější, efektivnější a šetrnější s ohledem na místo faktického výkonu podnikatelské činnosti oproti místu sídla daňového subjektu, jež je zapsáno ve veřejném rejstříku. Podle krajského soudu nelze ze skutkových zjištění dovodit, že převážná část podnikatelské aktivity žalobkyně probíhá na adrese rejstříkového sídla v Praze. Své závěry podrobně odůvodňuje na základě podkladů vyplývajících ze správního spisu a uzavírá, že místo reálného každodenního chodu žalobkyně, jež je v této věci rozhodné, je v její provozovně v Boskovicích. Tento závěr nebyly podle krajského soudu s to vyvrátit ani žalobkyní navržené důkazy (Smlouva o podnájmu nebytových prostor ze dne 31. 12. 2008 či výslech svědků L. D. a L. S.), a proto nebyly provedeny. Žalovaný dostatečně odůvodnil, z jakých důvodů shledal kritérium účelnosti delegace místní příslušnosti splněným, přičemž z podkladů shromážděných ve správním spise nic nenasvědčuje tomu, že by v místě rejstříkového sídla v době kontroly probíhala rekonstrukce, jíž žalobkyně vysvětlovala, proč její sídlo v budově nebylo nikterak označeno. Krajský soud dále uvedl, že smyslem institutu delegace je zajištění efektivity a hospodárnosti správy daní v případě, že jiný než příslušný správce daně bude schopen zajistit správu daní s menšími náklady a efektivněji. Delegací místní příslušnosti není dotčena možnost žalobkyně zvolit si pro jednání s dodavateli či obchodní vedení společnosti jiné místo. Delegace nebrání ani tomu, aby formální sídlo žalobkyně zapsané v obchodním rejstříku bylo na adrese v Praze. Delegací nebylo podle krajského soudu zasaženo ani do subjektivních práv žalobkyně, přičemž místo výskytu jejích účetních dokladů není s ohledem na současné technické možnosti komunikace relevantní. Krajský soud ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007 - 63, shledal, že se v případě žalobkyně nejednalo o účelové odbřemenění zahlceného správce daně, jelikož toto tvrzení není ničím podloženo a neodpovídá skutkovým zjištěním v předcházejícím správním řízení. Postup žalovaného tak naplňoval účel zákonné úpravy.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž namítá, že závěry krajského soudu neodpovídají skutkové situaci a zákonné úpravě, jelikož v jejím případě nebyly naplněny podmínky pro delegaci místní příslušnosti, zejména účelnost. Podle stěžovatelky nebylo prokázáno, že její sídlo zapsané v obchodním rejstříku není jejím skutečným sídlem a že její ekonomické aktivity se výlučně či převážně odehrávají v provozovně v Boskovicích. Žalovaný tak dostatečně nezjistil skutkový stav pro to, aby mohly být naplněny zákonné podmínky delegace místní příslušnosti. Účelnost ze skutkových zjištění podle stěžovatelky nevyplývá. Žalovaný i krajský soud podle ní nadhodnocují význam provozovny v Boskovicích, jelikož dovozují, že je to adresa, na níž je žalobkyně dostupná veřejnosti. Existence boskovické provozovny je přitom jediným argumentem, který žalovaný uvádí pro odůvodnění účelnosti delegace. Místo provozovny nelze bez dalšího považovat za skutečné sídlo žalobkyně. Skutečné sídlo jakékoliv společnosti nemusí být totožné s adresou její provozovny či více jejích provozoven. Ty totiž slouží ke styku se zákazníky, nelze z nich však vyvozovat skutečné sídlo, a to ani pro

daňové účely. Umístění provozoven proto nemůže hrát roli pro delegaci místní příslušnosti z důvodu účelnosti. Stěžovatelka namítá, že i v minulosti probíhala daňová kontrola v jejím sídle v Praze; taktéž i kontrola plnění povinností spojených s nemocenským a důchodovým pojištěním ze strany Pražské správy sociálního zabezpečení. V Praze působí i jednatel společnosti. Těmto skutečnostem se žalovaný věnoval pouze povrchně. Stěžovatelka žalovanému vytýká, že skutečným důvodem pro delegaci místní příslušnosti bylo odbřemenění Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. V tom spatřuje nepřípustný postup moci výkonné, kterým napravuje neschopnost zajistit efektivní správu daní. Jen zákon může stanovit příslušnost správce daně pro daňový subjekt. Delegace místní příslušnosti je výjimečné opatření a jeho odůvodněnost musí být prokázána ve vztahu k účelu, který zákon stanoví. V tomto případě se jedná o účelový postup, jelikož jediným uváděným důvodem vyšší efektivnosti a hospodárnosti výkonu správy daní v případě delegace místní příslušnosti je existence provozovny v Boskovicích. Podle stěžovatelky je rozhodnutí žalovaného nezákonné, stejně tak je nezákonný i rozsudek krajského soudu.

[4] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že stěžovatelka nevznáší žádné nové námitky oproti žalobě. Ztotožňuje se závěry krajského soudu a odkazuje na svá předchozí vyjádření ve správním i soudním řízení. Podmínky delegace místní příslušnosti má za prokázané na základě skutkových zjištění, která vyplývají ze spisu. Ekonomická činnost stěžovatelky je realizována jinde než na adrese rejstříkového sídla. Pokud je to efektivnější a hospodárnější pro daňový subjekt i pro správce daně, může být rozhodnuto o delegaci místní příslušnosti blíže místu realizace ekonomické činnosti. Stěžovatelka neprokázala, že na adrese rejstříkového sídla vykonává jakoukoliv ekonomickou činnost či obchodní jednání. V místě sídla nebyl při místním šetření nikdo zastižen. Obec Boskovice je i místo výkonu práce zaměstnanců stěžovatelky. Tvrzení stěžovatelky o účelovosti delegace místní příslušnosti není ničím podloženo.

III. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[5] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatelka je oprávněna k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel [§ 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[6] Stěžovatelka se domáhá zrušení napadeného rozsudku pro vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Podle obsahu lze však většinu námitek podřadit pod písm. a) téhož ustanovení (nesprávné právní posouzení), neboť podle stěžovatelky neměl být výsledkem posouzení zjištěného skutkového stavu závěr o nesplnění zákonných podmínek pro delegaci místní příslušnosti správce daně.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Podle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu se *„místní příslušnost správce daně, není-li dále stanoveno jinak, řídí u právnické osoby jejím sídlem; pro účely správy daní se sídlem právnické osoby rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje*."

[9] Podle § 18 odst. 1 daňového řádu *„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*".

[10] Jak správně krajský soud vyložil, místní příslušnost správce daně se v případě právnické osoby řídí jejím sídlem, zapsaným v obchodním rejstříku. Pouze v případě, že je to (mimo jiné) *účelné,* může z podnětu správce daně být místní příslušnost k výkonu správy daní delegována.

[11] Nejvyšší správní soud se již k výkladu pojmu účelnost vyjádřil v rozsudcích ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 – 18, či ze dne 4. 9. 2018, č. j. 2 Afs 82/2018 - 30, kde uvedl, že *„pojem „účelnost" ve smyslu § 18 odst. 1 daňového řádu je neurčitým právním pojmem, jež správní orgán interpretuje a aplikuje na konkrétní věc. Je proto nutné, aby dostatečně zjistil skutkový stav a v jeho kontextu si následně vyložil tento pojem. V posuzované věci správní orgány při místních šetřeních zjistily, že stěžovatel má na adrese Vyšehradská 1349/2 v Praze pouze formální sídlo, přičemž poštovní zásilky jsou mu přeposílány na adresu Číčenická 1213 ve Vodňanech. Na adrese ve Vodňanech se pak nachází provozovna stěžovatele. Z předmětu stěžovatelových podnikatelských činností vyplývá, že poskytuje služby v oblasti oprav motorových vozidel, oprav čelních skel vozidel, přípravy vozidel na STK, aj. Na adrese formálního sídla není možné, aby tam stěžovatel realizoval své podnikatelské činnosti. … Tuto skutečnost stěžovatel nerozporoval, stejně jako nikdy nepopřel, že podnikatelské aktivity realizuje v provozovně ve Vodňanech. Proto lze souhlasit se závěry správních orgánů i krajského soudu, že delegace místní příslušnosti z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Jihočeský kraj sledovala zcela legitimní cíl, a to zjednodušit a zefektivnit komunikaci mezi správcem daně a stěžovatelem, resp. umožnit správci daně nadanému znalostí místních poměrů např. provádět efektivněji místní šetření či daňovou kontrolu. Je zcela logické, že místní šetření či daňovou kontrolu, které mohou vést ke správnému vyměření daňové povinnosti, nebude možné účelně provést v místě formálního sídla stěžovatele. K námitce, že správní orgán ve správním rozhodnutí ekonomicky nenastínil účelnost delegace, soud konstatuje, že účelnost nemusí nutně spočívat pouze ve snížení nákladů souvisejících se správou daní, nýbrž např. i v uspořeném čase v důsledku zkrácení vzdálenosti mezi delegovaným správcem daně a stěžovatelem či možnostem efektivnější kontroly stěžovatele ze strany správce daně, aj. Navíc v nyní posuzované věci je účelnost delegace místní příslušnosti naprosto zřejmá ze zjištěného skutkového stavu."*

[12] Obdobný názor na účelnost delegace místní příslušnosti lze nalézt i v odborné literatuře, dle které *„z hlediska účelnosti lze však přijmout závěr, že k delegaci může dojít tehdy, pokud se sídlo daňového subjektu zapsané do veřejného rejstříku liší od skutečného sídla,*

avšak nemůže docházet k paušálním změnám místní příslušnosti v důsledku existence tzv. virtuálních sídel bez toho, aby se správce daně řádným způsobem neseznámil s důvody existence takových a obdobných forem sídel" (LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016). Stejně tak *„kritérium účelnosti bude 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 nehospodárný"* (BAXA, Josef a kol. *Daňový řád, Komentář I. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011).

[13] Na základě obsahu spisového materiálu Nejvyšší správní soud považuje za spolehlivě zjištěný skutkový stav, že stěžovatelka má reálné těžiště výkonu majoritní části své podnikatelské činnosti v provozovně v Boskovicích, nikoliv v Praze – v sídle zapsaném v obchodním rejstříku. Rozsudek krajského soudu obsahuje přesvědčivé, srozumitelné a dostatečně komplexní odůvodnění toho, na základě jakých skutečností a důkazů bylo prokázáno, že stěžovatelka vykonává většinu své podnikatelské činnosti v Boskovicích (viz zejména odst. 20 - 23).

[14] Ohledně námitek stěžovatelky, že existence provozovny není rozhodující pro určení skutečného sídla a že ve svém sídle v Praze částečně taktéž vykonává svou činnost, jelikož zde jedná se svými obchodními partnery, Nejvyšší správní soud uvádí, že skutečné sídlo vskutku může daňový subjekt mít i mimo prostory provozovny. Podstatné ovšem je, aby takové místo i přesto, že se nejedná o provozovnu, vykazovalo faktické známky skutečného výkonu činnosti tohoto daňového subjektu, jelikož pro efektivní správu daní je podstatné, zda je možná jednoduchá efektivní komunikace mezi správcem daně a stěžovatelkou, resp. možnost správce daně nadaného znalostí místních poměrů např. provádět efektivně místní šetření či daňovou kontrolu. V případě stěžovatelky však v místě, kde se nachází její rejstříkové sídlo, nebyla nalezena žádná označení ani faktické známky toho, že stěžovatelka v daném místě skutečně cokoli činí. Do budovy nebyl možný vstup a nebylo možné v místě s kýmkoliv komunikovat. Nebyl zde zvonek ani poštovní schránka. Nejednalo se přitom o situaci dočasnou např. v důsledku rekonstrukce, jak vyplývá ze spisové dokumentace (zejm. fotografií pořízených na místě). Je tak podle Nejvyššího správního soudu zcela logické, že místní šetření či daňová kontrola, které by mohly vést ke správnému vyměření daňové povinnosti, by nebylo možné účelně provést v místě takto formálního sídla stěžovatelky. Tyto skutkové okolnosti žalovaný i krajský soud správně posoudili a řádně odůvodnili.

[15] V případě stěžovatelky tak má Nejvyšší správní soud ve shodě s výše citovanou judikaturou a literaturou za to, že již prokázáním výše uvedených skutečností je zároveň i dostatečně osvědčeno naplnění kritéria účelnosti s ohledem na výkon správy daní, spočívající například v efektivní osobní komunikaci mezi správcem daně a stěžovatelkou, umožnění správci daně nadanému znalostí místních poměrů efektivněji provádět místní šetření či daňovou kontrolu nebo v uspořeném čase v důsledku zkrácení vzdálenosti mezi delegovaným správcem daně a stěžovatelkou. Není proto dle Nejvyššího správního soudu nezbytné po správním orgánu, resp. následně krajském soudu, požadovat, aby pro přezkoumatelnost odůvodnění účelnosti takové delegace uváděl další důvody, např. prováděl individuální ekonomické porovnání všech nákladů správce daně pro jednotlivá pracoviště ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2018, č. j. 2 Afs 82/2018 - 30).

[16] Pokud stěžovatelka namítá, že i v minulosti probíhala daňová kontrola v jejím sídle v Praze, jakož i kontrola plnění povinností spojených s nemocenským a důchodovým pojištěním ze strany Pražské správy sociálního zabezpečení, Nejvyšší správní soud podotýká, že z obsahu správního spisu vyplývá, že kontrola plnění povinností stěžovatelky v nemocenském a důchodovém pojištění proběhla, avšak kontrola byla provedena v sídle územního pracoviště Pražské správy sociálního zabezpečení a místo archivace kontrolovaných dokladů je uvedeno v Boskovicích (viz protokol o kontrole č. 1748/15/112, protokol č. 1669/12/112). Kontrolu sice prováděla Pražská správa sociálního zabezpečení, z protokolů však jednoznačně vyplývá, že dokumentace se nacházela v Boskovicích, ačkoliv sídlo měla toho času stěžovatelka v Brně a posléze v Praze. Tato skutečnost jen nasvědčuje tomu, že skutečným místem činnosti stěžovatelky je její provozovna v Boskovicích. Tato námitka je proto nedůvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že žádné okolnosti nenasvědčují tomu, že by žalovaný v případě delegace místní příslušnosti postupoval účelově tak, aby odběmenil konkrétního správce daně. Ze spisového materiálu i odůvodnění napadeného rozhodnutí (a rozsudku krajského soudu) jednoznačně vyplývá, z jakých důvodů došlo k delegaci místní příslušnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[19] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

pokračování

V Brně dne 18. října 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu