



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D. a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **JIMI TEXTIL s.r.o.**
sídlem Opletalova 1566/30, Praha 1
zastoupen advokátem Mgr. Jiřím Švehlou
sídlem Pštrossova 1925/6, Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2021, č. j. 18637/21/5100-14452-703064

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadá v záhlaví uvedené rozhodnutí žalovaného, kterým podle § 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), delegoval místní příslušnost 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

Jihočeský kraj, a to s účinností od 21. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž toto rozhodnutí bylo oznámeno.

2. Žalovaný dospěl k závěru, že v případě žalobce jsou naplněny důvody účelnosti pro použití § 18 daňového řádu (jenž upravuje delegaci místní příslušnosti). Žalovaný na základě důkazů, získaných v průběhu řízení o delegaci místní příslušnosti, zahájeného na základě podnětu Finančního Úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 10. 2019, č. j. 8076507/19/2000-11452-110228, dospěl k závěru, že těžiště ekonomické činnosti žalobce se uskutečňují v Němčticích, kde má žalobce svoji provozovnu, nikoli na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku (Opletalova 1566/30, Nové Město, 110 00 Praha 1).

II. Obsah žaloby

3. Žalobce namítá, že napadeným rozhodnutím došlo k porušení jeho práv, neboť bylo vydáno v rozporu s § 18 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný neúplně a nesprávně zjistil skutkový stav věci a tento nesprávně posoudil. Žalovaný neprokázal naplnění předpokladů pro delegaci místní příslušnosti. Podmínka účelnosti delegace nebyla naplněna. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 230/2016-18 musí být správa daní efektivnější a hospodárnější nejen pro správce daně, ale i pro daňový subjekt. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečným způsobem nezdůvodnil, z jakého důvodu bude správa daní efektivnější a hospodárnější, pokud jí bude vykonávat Finanční úřad pro Jihočeský kraj, konkrétně pak Územní pracoviště ve Strakonících, a to s ohledem na skutečnost, že delegace místní příslušnosti je institut výjimečný a § 18 daňového řádu tedy může a musí být aplikován a podle něj postupováno pouze výjimečně a za přísného splnění zákonných podmínek. Podmínky pro jeho naplnění musí být vykládány restriktivně, nikoliv extenzivně.
4. Žalobce dále uvádí, že žalovaný vychází z jednoduché rovnice či premisy, že místní příslušnost správce daně se má určovat podle toho, kde probíhá každodenní ekonomická činnost, resp. těžiště výkonu ekonomické činnosti daňového subjektu. Takováto rovnice však podle žalobce nemůže obstát, resp. být bez dalšího správná, neboť institut delegace místní příslušnosti představuje výjimku z pravidla, což s sebou musí nést nutnost současného prokázání účelnosti změny místní příslušnosti. Jako hledisko účelnosti správy daní však nemůže sloužit pouze to, kde je těžiště výkonu ekonomické činnosti, ale musí být zohledněn i dosavadní průběh správy daní (tj. např. případná „problematičnost“ daňového subjektu a budoucí plán výkonu této správy daní).
5. Žalobce namítá, že zjištění žalovaného o výkonu majoritní ekonomické činnosti, která spočívá v maloobchodu s bytovým textilem prostřednictvím internetu nebo zásilkové služby není opřeno o žádný konkrétní argument ani o žádný důkaz (kromě odkazu na webové stránky žalobce a konstatování otevírací doby v Němčticích). Žalobce uvádí, že vlastní nebytové prostory jednak v Praze 6, v ulici Bolívarova 2059/26, které pronajímá a jednak nebytový prostor na adrese svého sídla (Opletalova 1566/30, Praha 1), který používá ke svému podnikání. Zde má i provozovnu, což žalovaný zcela pominul. Intenzita ekonomické činnosti žalobce na různých místech není stejná. Podle žalobce je otázkou, o kolik vyšší intenzita na jednom místě (jiném než zapsaném sídle) již umožňuje provést delegaci místní příslušnosti a zda vůbec, a jaká ještě nikoliv. V tomto ohledu žalovaný nečinil žádná zjištění. Naplnění podmínek podle § 18 odst. 1 daňového řádu musí být přitom prokázáno ze strany žalovaného. Žalobce nemusí něco prokazovat nebo vyvracet to, co žalovaný pouze tvrdí či presumuje.

6. Žalobce také namítá, že při místním šetření na adrese sídla žalobce se správce daně neptal na žádné konkrétní informace ohledně výkonu ekonomické činnosti. Proto nemůže účelově konstatovat, že mu takové informace nebyly poskytnuty. Na otázku, kde v Praze pracují zaměstnanci žalobce uvedení ve vyúčtování daně ze závislé činnosti pracovník žalobce neuměl odpovědět, protože toto vyúčtování nezpracovával, nezná jej a podávání tohoto vyúčtování nepatřilo do náplně jeho práce. Uvedený dotaz proto měl být směřován jinam.
7. Žalobce poukazuje na nesprávné zjištění správce daně, že je výrobcem bytového textilu. Tuto informaci má žalobce na svých webových stránkách z důvodu, že si pro sebe nechává textil šít u smluvního partnera a prodává jej pod svou značkou. Fyzicky však žalobce žádný textil nevyrábí, na takovou činnost nezaměstnává zaměstnance ani nevlastní stroje či výrobní linky. Závěr, že snad šije v Němčicích textil, je proto zcela nesprávný.
8. Bydliště jednatele v jižních Čechách je podle žalobce nepodstatné a pro věc irelevantní. Jednatel žalobce je prakticky denně v Praze. V minulých letech správce daně nemusel navštívit osobně, stejně jako jej správce daně nikdy nenavštěvoval doma. Lepší zastizitelností tedy nelze argumentovat. V kompetenci správce daně není určovat, co je či není pro konkrétní osobu lepší.
9. Dále žalobce zdůrazňuje, že veškeré účetnictví je zpracováváno v elektronické podobě. Žalobce má datovou schránku, má telefonické i emailové spojení. Není proto příliš podstatné, odkud bude probíhat správa daní. Vzdálenost mezi správcem daně a daňovým subjektem tak v dnešní době ztrácí na významu. Žalobce není problematickým daňovým subjektem. Žalovaný nezdůvodnil, že by snad byla dosavadní správa daní neefektivní, aby bylo nutno k delegaci místní příslušnosti přistoupit.
10. Žalobce namítá, že rozsudky odkazované žalovaným nejsou přílehlavé. V předmětné věci žalovaný neprokázal a nezdůvodnil, proč v případě výkonu ekonomické činnosti na více místech bude účelnější daňová správa prováděná Finančním úřadem pro Jihočeský kraj. Pokud žalovaný uvedl, že neshledal „zásadní vazbu“ žalobce na Prahu, pak nevysvětlil, co onou „zásadní vazbou“ myslí, nehledě na skutečnost, že otázku pronájmu nebytových prostor v Praze 6 neřešil vůbec. Je nutno posuzovat konkrétní skutkový stav, což žalovaný v této věci učinil nedostatečně a tedy neúplně.
11. Napadené rozhodnutí je podle žalobce nezákonné rovněž z důvodu předchozího postupu a jednání správce daně v rozporu se základními zásadami správy daní a zásadou, že státní orgány mohou činit pouze to, co je jim dovoleno a nesmí zneužívat zákonných pravomocí k jiným účelům, než ke kterým jsou určeny. Žalobce namítá, že ho v řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí nutil do změny jeho tzv. virtuálního sídla. Správce daně vše prezentoval tak, že změnou sídla žalobce bude věc ukončena a požadavky správce daně (aby žalobce neměl sídlo na tzv. virtuální adrese) budou splněny. Žalobce poukazuje na nelogický postup správce daně, který s ním nejdříve řešil jeho sídlo podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a poté, co žalobce přemístil svoje sídlo z tzv. office housu do nebytových prostor ve svém vlastnictví, vydal správce daně podnět na delegaci místní příslušnosti. Žalovaný následně v řízení o delegaci nezákonně vycházel z údajů a informací získaných v souvislosti s řešením sídla podle zákona o DPH. Tyto informace získané původně pro jiné účely použil žalovaný v neprospěch žalobce. To žalobce považuje za postup nezákonný a simulovaný, mající zakrýt skutečný účel probíhajícího řízení, který ovšem žalobci nebyl sdělen. Argumenty žalobce však v tomto nebyly vyslyšeny.

III. Další podání účastníků řízení

12. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout, jelikož vznesené námitky považuje za nedůvodné. Odkazuje na napadené rozhodnutí a argumentuje ke každému žalobnímu bodu.
13. Žalobce v replice ze dne 24. 1. 2022 nadále setrval na své žalobní argumentaci. Žalovaný podle žalobce nezdůvodnil, proč již samotná existence majoritní části ekonomické činnosti v obvodu určitého správce daně naplňuje kritérium účelnosti ve smyslu § 18 odst. 1 daňového řádu. Navíc nekvantifikoval, jak majoritní u žalobce tato část je. Pro delegaci místní příslušnosti správce daně nepostačuje, že daňový subjekt podniká v obvodu více správců daně. Žalovaný ani nezdůvodnil, co se změní, co bude jinak a lépe pro správu daní, než bylo dosud. Žalobce poukazuje na elektronizaci komunikace, přičemž samotná existence majoritní části ekonomické činnosti v obvodu navrhovaného správce daně nemůže být dostatečným argumentem pro delegaci místní příslušnosti. Tomu svědčí i žalovaným odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 32/2015-42.
14. Dále žalobce uvádí, že pronajímá nebytové prostory v Praze 6, má dvě provozovny a jeho ekonomická činnost probíhá v obvodu více správců daní, nikoli pouze jednoho, jak tomu bylo v případech řešených judikaturou, na kterou žalobce nepřipadně odkazoval. Proto delegace místní příslušnosti správce daně musí být opřena o podrobné a přesvědčivé zdůvodnění jeho účelnosti, neboť se jedná o výjimku z pravidla a pro převážení výjimky nad pravidlem musí existovat „silné“ a důkazně podložené důvody, které nemohou spočívat v pouhém „jednoduchém“ konstatování (bez důkazů) toho, kde údajně je majoritní ekonomická činnost daňového subjektu. Daňový subjekt má právo podnikat kdekoliv na území ČR, ovšem sídlo může mít pouze jediné. Pokud v tomto sídle skutečně navíc podniká, mělo by mít ono pravidlo přednost a výjimka z něj být uplatňována opravdu pouze výjimečně. Jinými slovy, jestliže za tohoto skutkového stavu a v této situaci neexistují skutečně „silné“ důvody pro změnu místní příslušnosti správce daně, vyplývající např. z minulých obtíží dosavadního správce daně při právě daní, musí být respektováno pravidlo, nikoliv výjimka. Žalobce opakovaně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 As 230/2016, dle kterého je možné delegovat místní příslušnost, pokud bude následně správa daní efektivnější a hospodárnější pro daňový subjekt i pro správce daně. Z tohoto rozsudku se podává, že správce daně musí zdůvodnit, zda a proč bude tedy budoucí správa daní efektivnější jak pro něj, tak pro žalobce. A musí zkoumat realizaci podnikatelských aktivit v místě rejstříkového sídla. Nic z toho žalovaný neučinil.
15. Žalobci dále nelze vytýkat, že nemá pronájem nebytových prostor zapsán jako předmět podnikání v živnostenském rejstříku, neboť se nejedná o živnost. V obchodním rejstříku to jako předmět podnikání uvedeno je.
16. Žalobce namítá, že z místních šetření provedených na adrese sídla žalobce ve dnech 22. 7. 2022, 14. 9. 2020 nelze dovodit, že by zde žalobce nebyl „plynule kontaktní“, když žalovaný ani nespecifikuje, co pod tímto pojmem má na mysli. Provedeným místním šetřením dne 14. 4. 2021 nebylo prokázáno, že by na adrese sídla žalobce neprobíhala žádná ekonomická činnost. Pracovník žalobce byl pouze momentálně nepřítomen, ostatní pracovníci managementu byli na home office a další zaměstnanci pracují v Němčicích.
17. Žalobce opětovně poukazuje na postup správce daně, který ho donutil změnit sídlo z tzv. office housu do vlastních prostor, aby následně přistoupil k delegaci místní příslušnosti. Předchozí postup správce daně ve věci místní příslušnosti ke správě daně z přidané hodnoty

podle zákona o DPH byl pouze formálně procesně oddělen od řízení o delegaci místní příslušnosti.

18. Žalovaný reagoval na repliku žalobce podáním ze dne 14. 6. 2022. Odkázal na bod [30] napadeného rozhodnutí a judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se zabývá otázkou místa výkonu skutečné ekonomické činnosti. Svoji převažující ekonomickou činnost žalobce sám tvrdí např. v přiznání k dani z přidané hodnoty nebo k dani z příjmů právnických osob. Tato činnost je prokazatelně realizována v Němčicích. S tím koresponduje i počet osob vykonávajících ekonomickou činnost v provozovně v Němčicích, který převyšoval v době rozhodování žalovaného počet zaměstnanců v Praze. Žalovaný poukazuje na skutečnost, že žalobce pronájem nemovitostí v Praze 6 nedoložil. Nado umístění pronajímané nemovitosti nelze ztotožňovat s místem výkonu ekonomické činnosti.
19. Žalovaný koriguje své vyjádření k žalobě v tom směru, že pronájem nemovitostí není živností, jak namítal žalobce. Je však podstatné, že v režimu daně z příjmů jsou příjmy z podnikání (§ 7 zákona o daních z příjmů) reálně odděleny od příjmů z nájmu (§ 9 zákona o daních z příjmů). V daňovém přiznání za rok 2020, které bylo aktuální v době rozhodování žalovaného o delegaci, nebyly příjmy z nájmu zvlášť uvedeny. Ani z přílohy k účetní závěrce za rok 2020 nevyplývá, že by měl žalobce významné (majoritní) příjmy z nájmu. Za majoritní činnost žalobce tak nelze pronájem nemovitosti na Praze 6 považovat, i když byly vloženy do majetku žalobce.
20. Žalovaný setrval na své argumentaci ohledně toho, že z místních šetření nelze dovodit, že kancelář v sídle žalobce je běžně přístupná. Nelze usoudit ani na přítomnost zaměstnanců žalobce. Ve svém sídle tak žalobce není plynule kontaktní. V době místního šetření se v sídle žalobce nenacházelo zcela jistě místo zásilkového obchodu. K pojmu „plynule kontaktní“ či dosažitelný žalovaný odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2021, č. j. 31 Af 54/2020-60.
21. Žalovaný uvádí, že žalobce nebyl nucen ke změně sídla, pouze byl vyzván k podání oznámení o změně registračních údajů za účelem oznámení skutečného sídla. Nejedná se ani o změnu sídla, ani o změnu místní příslušnosti, ta je možná pouze na základě změny sídla z vůle daňového subjektu nebo na základě delegace. Žalobce měl tedy správci daně pouze sdělit, kde se nachází jeho skutečné sídlo. Žalobce ne zcela správně pochopil nastalou procesní situaci.

IV. Ústní jednání

22. Při jednání konaném dne 31. 8. 2023 zástupce žalobce setrval na svých dosavadních tvrzeních obsažených v již dříve učiněných písemných podáních, žalovaný se k jednání nedostavil..
23. Žalobce navrhoval v žalobě důkazy nad rámec obsahu správního spisu: výzva k oznámení údajů o skutečném sídle ze dne 14. 11. 2018, č. j. 8428491/18/2003-52525-111504; reakce žalobce na výzvu k oznámení údajů o skutečném sídle ze dne 21. 11. 2018; seznam 13 otázek; výpisy z katastru nemovitostí prokazující stav evidovaný k datu 15. 7. 2021. Krajský soud těmto návrhům nevyhověl, neboť žalobcem navržené důkazy nebyly potřebné k objasnění právně relevantního skutkového stavu věci (viz body 51 a 52 tohoto rozsudku).

V. Posouzení věci krajským soudem

24. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou.
25. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
26. V posuzované věci je mezi účastníky řízení sporné, zda žalovaným zjištěné skutečnosti týkající se využívání provozovny v Němčicích představují oproti sídlu žalobce zapsanému v obchodním rejstříku (kde je současně zapsána i druhá provozovna žalobce) a v návaznosti na žalovaným učiněná další skutková zjištění důvod, pro který bylo možné přistoupit k delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní na jiného správce daně.
27. Podle ustanovení § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu se místní příslušnost právnické osoby řídí jejím sídlem, kterým se rozumí adresa zapsaná v obchodním nebo obdobném veřejném rejstříku. Podle § 18 odst. 1 daňového řádu na žádost daňového subjektu nebo z podnětu správce daně může nejbližše společně nadřízený správce daně delegovat místní příslušnost k výkonu správy daní na jiného věcně příslušného správce daně, jestliže je to účelné nebo jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti; proti rozhodnutí ve věci delegace nelze uplatnit opravné prostředky.
28. Je zřejmé, že z citovaného ustanovení vyplývají dvě základní (nikoli kumulativní, nýbrž alternativní) kritéria pro delegaci, a to účelnost delegace nebo nezbytnost mimořádných odborných znalostí, kterými místně příslušný správce daně nedisponuje. Jak v této souvislosti judikoval již rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007-54, publikovaném pod č. 1720/2008 Sb. NSS: „(...) *řádná správa daní (...) vyžaduje ovšem, aby v konkrétních případech tam, kde to požadavky řádné správy vyžadují, byla zákonem stanovená příslušnost prolomena, a správu konkrétní daně konkrétního daňového subjektu vykonával jiný správce daně než ten, koho označuje zákon.*“ (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).
29. V nyní souzené věci přitom bylo aplikováno kritérium účelnosti, a proto se krajský soud dále zabýval pouze přezkoumáním naplnění tohoto kritéria. Účelnost delegace je neurčitým právním pojmem, jenž správní orgán interpretuje a aplikuje na konkrétní věc, přičemž dle odborné literatury bude kritérium účelnosti naplněno např. v situaci, *„kdy má podnikající fyzická osoba trvalý pobyt v územním obvodu působnosti jiného správce daně než svou provozovnu, v níž fakticky vykonává své podnikatelské aktivity. V takovém případě bude s ohledem na zásady hospodárnosti, efektivity a šetrnosti daňového řízení vhodné delegovat místní příslušnost ke správě daňových povinností na správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nachází provozovna této fyzické osoby, neboť zde budou k dispozici všechny dokumenty a jiné podklady sloužící k prokazování skutečností tvrzených daňovým subjektem v rámci daňových řízení, zde se bude zpravidla provádět místní šetření či daňová kontrola týkající se daňových povinností tohoto daňového subjektu (srov. § 80 odst. 1 a § 85 odst. 2). Obdobně je namístě postupovat v případě, kdy se sídlo právnické osoby zapsané v příslušném veřejném rejstříku liší od místa skutečného sídla této právnické osoby, tj. místa, na němž právnická osoba skutečně vykonává svou činnost, z něhož je skutečně řízena (srov. komentář k § 13 bod 17 a násl.). Výkon správy daní takových daňových subjektů místně příslušným správcem daně na základě jeho*

kompetence operovat při správě „svých“ daňových subjektů mimo svůj obvod územní působnosti (srov. § 14) by byl značně neefektivní a nehospodárný“ (viz Dráb, O. [§ 18 Delegation] In: Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K. a Žišková, M. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. Dostupné v Systému ASPI pod ASPI ID: KO280_2009CZ).

30. Rovněž dle judikatury Nejvyššího správního soudu je při rozhodování o delegaci potřeba zkoumat právě skutečnost, zda k reálné ekonomické činnosti daňového subjektu dochází v místě jeho sídla, které je uvedené v obchodním rejstříku, provozovny nebo na jiné adrese, včetně toho, o jaký druh činnosti se jedná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016-20, publikovaný pod č. 3486/2016 Sb. NSS). Na totožných východiscích je založena i rozhodovací praxe zdejšího soudu (viz rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 60/2015-37, nebo ze dne 16. 2. 2017, č. j. 30 Af 101/2015-67; dostupné na www.nssoud.cz).
31. Pro věcné posouzení případu je tedy klíčové, co skutková zjištění žalovaného, resp. Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, vypovídají o činnosti žalobce a o místě jeho reálné činnosti.
32. Ze skutkových zjištění učiněných v dané věci podle krajského soudu nevyplývá, že by převážná část podnikatelských aktivit žalobce měla probíhat na adrese jeho rejstříkového sídla (resp. jedné z jeho provozoven) v Praze.
33. Ze správního spisu mimo jiné vyplynulo, že žalobce provozuje (internetový) obchod s bytovým textilem. V živnostenském rejstříku má zapsány dvě provozovny, a to jednak na adrese svého sídla v Praze, jednak v Němčicích. Jako odpovědný zástupce je uveden pan M. J., tj. jednatel žalobce. Bydliště jednatele a jediného společníka žalobce, pana M. J., je na adrese X, okres X. Dle přiznání k dani z přidané hodnoty za srpen 2019, únor a březen 2021 je hlavní ekonomickou činností žalobce maloobchod prostřednictvím internetu nebo zásilkové služby. Dle systému evidence tržeb má žalobce registrovanou stálou provozovnu na adrese N. 51. Objekt na dané adrese je ve vlastnictví žalobce. Na webových stránkách je jako provozovna a expediční sklad označena adresa v Němčicích, včetně stacionární telefonní linky s předvolbou Jihočeského kraje a pravidelné pracovní doby. Dle přílohy č. 1 vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 měl žalobce 29 zaměstnanců s místem výkonu práce v Němčicích. Dle přílohy č. 1 vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 měl žalobce 32 zaměstnanců s místem výkonu práce v Praze.
34. Původní sídlo žalobce v Praze 3 bylo tzv. virtuální. Dle provedeného místního šetření (17. 10. 2019) nebyly v místě původního sídla zjištěny jakékoli známky faktického výkonu ekonomické činnosti. Nové sídlo žalobce na adrese Opletalova 156/30, Praha 1, bylo zapsáno v obchodním rejstříku dne 17. 6. 2020.
35. Správce daně provedl opakovaná místní šetření na adrese nového, resp. aktuálního rejstříkového sídla žalobce (22. 7. 2020, 14. 9. 2020). Faktický výkon ekonomické činnosti žalobce zde nebyl zjištěn. Byla zjištěna informace, že žalobce zde bude mít sídlo „v průběhu podzimu“. Z posledního místního šetření (14. 4. 2021) vyplynulo, že žalobce je na budově označen u vchodu a na zvonku. Na zvonění na označený zvonek nikdo nereagoval. Vchod do domu není volně přístupný. Pracovník správce daně byl vpuštěn do domu osobou, která z domu vycházela. Kancelář žalobce se nachází ve dvorním traktu. Je zde uvedena pracovní doba od 10 do 16 hod. a telefonní kontakt pro případ, že nikdo nebude v kanceláři zastížen.

Pracovník správce daně kontaktoval osobu, která se představila jako pan J., pracovník managementu a příbuzný jednatele žalobce. Dle sdělení pana J. se kancelář teprve zařizuje, přičemž v kanceláři byl stůl s monitorem a v horním patře menší konferenční místnost. Dále pan J. uvedl, že v jižních Čechách se těžko shání dobrý management, proto jsou využíváni pražští manažeři. Na dotaz, kde v Praze pracují další zaměstnanci, kteří jsou uvedeni ve vyúčtování daně ze závislé činnosti, nedokázal odpovědět. Uvedl, že další zaměstnanci oddělení managementu pracují na home office a ostatní zaměstnanci žalobce vykonávají práci v jižních Čechách, kde je v Němčicích i největší sklad žalobce.

36. Na adrese provozovny Němčicích se dle místního šetření provedeného Finančním úřadem pro Jihočeský kraj (18. 6. 2020) nachází sklady s bytovým textilem. Areál je oplocen, do prostor budovy není umožněn volný vstup. Žalobce je na budově řádně označen. V budově dochází k výdeji zboží (zvoněk „Prodej“ a tabule s nápisem „Výdej zboží vedlejší vchod“), na zvonku jsou označeny Prodej, Expedice a kanceláře 1 až 4.
37. Krajský soud je toho názoru, že vzhledem k výše uvedeným zjištěním byl logický a správný závěr žalovaného, že v rejstříkovém sídle žalobce (kde je současně zapsána jedna z žalobcových provozoven) není soustředěna hlavní podnikatelská činnost žalobce. Žalobci lze dát za pravdu, že na základě místního šetření provedeného v jeho rejstříkovém sídle v Praze dne 14. 4. 2021 nelze dovodit, že zde žalobce nemůže vykonávat nějakou část svých ekonomických činností. Z úředního záznamu o předmětném místním šetření však plyne, že výkon ekonomické činnosti žalobce (internetový obchod s textilem zahrnující i skladování a výdej zboží) je na dané rejstříkové adrese, kde se nacházejí pouze kancelářské a nikoli provozní prostory žalobce, vyloučen. Taková činnost nemůže v rejstříkovém sídle žalobce objektivně probíhat. Rovněž zde není fakticky přítomna převažující personální složka žalobce. Ta je soustředěna v Němčicích, jak uvedl pracovník managementu žalobce při místním šetření, přičemž žalobce tuto skutečnost nečiní spornou.
38. O návaznosti aktivit žalobce a jeho činnosti na Jihočeský kraj svědčí i bydliště jednatele žalobce a současně jediného společníka žalobce v okrese Strakonice (byť toliko podpůrně, jak správně uvedl žalovaný v bodě [24] napadeného rozhodnutí). Krajský soud nerozporuje tvrzení žalobce, že jeho jednatel je téměř každý den v Praze, nicméně trvalé bydliště jednatele beze sporu objektivně vypovídá o jeho dosažitelnosti na konkrétní adrese v Jihočeském kraji.
39. Závěr o neblížším sepjetí s konkrétním místem výkonu ekonomické činnosti žalobce v Němčicích nijak nekoliduje s tím, že žalobce pronajímá své nebytové prostory v Praze nebo že jedna z provozoven žalobce je zapsána na adrese jeho rejstříkového sídla v Praze. Žalovaný tyto skutečnosti v napadeném rozhodnutí zohlednil (viz např. body [2], [24], [34] napadeného rozhodnutí), nicméně dospěl ke správnému závěru, že tyto skutečnosti nemůžou vylučovat účelnost delegace. Zapsání určitého místa jako provozovny ještě samo o sobě nevypovídá o tom, zda má daňový subjekt na daném místě reálné těžiště výkonu své podnikatelské činnosti (srov. rozsudek NSS z 18. 10. 2019, č. j. 2 Afs 259/2018-26, bod 14). Žalovaný správně vyhodnotil, že žalobcem uváděné související činnosti prováděné v jeho sídle (a současně v zapsané provozovně v Praze) nepředstavují podstatu jeho podnikání, ale toliko její nutnou doprovodnou součást (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 7 Afs 386/2018-40). Jiná by byla situace, kdyby žalobcova činnost spočívala ve sjednávání prodeje zboží (textilu) přímo od jiného výrobce k žalobcovým partnerům, kdy by žalobcovo rejstříkové sídlo v Praze mohlo být pro účelnost správy daní rozhodující. Nicméně žalobce netvrdil a neprokazoval, že by takto své obchodní aktivity realizoval.

Naopak je zřejmé, že textil, jehož prodej žalobce případně dohodne v Praze, je skladován v provozovně v Němčicích a následně se z této provozovny distribuuje. V případě žalobce se tedy nemůže jednat o výkon těžiště podnikatelské činnosti na adrese jeho rejstříkového sídla v Praze. V souladu s výše uvedenými rozsudky a s ohledem na oblast činnosti žalobce je tak právě ono fyzické obchodování s textilem v provozovně v Němčicích reálným výkonem jeho podnikání a podstatou či stěžejní částí jeho celkové ekonomické činnosti a má na danou věc zásadní vliv. Nadto samotný žalobce označil ve svých daňových tvrzeních provoz internetového obchodu s textilem za svoji hlavní ekonomickou činnost.

40. Obdobné lze konstatovat i o pronájmu nemovitých prostor ve vlastnictví žalobce. Místem realizace podnikatelských aktivit není v případě žalobce primárně místo, kde se nachází nebytové prostory, které žalobce jednorázově pronajal, ale místo, kde dochází k reálnému výkonu ekonomické činnosti žalobce soustavného charakteru. Jak bylo zmíněno výše, takovou činností je provoz internetového obchodu s textilem a tato činnost je realizována v provozovně žalobce v Němčicích, tedy v územní působnosti Finančního úřadu pro Jihočeský kraj. Skutečnost, že by těžiště podnikatelské činnosti žalobce spočívala v pronájmu nebytových prostor žalobce netvrdil ani neprokazoval.
41. Již samotným prokázáním nejužšího sejetí výkonu ekonomické činnosti s konkrétní provozovnou (zde v Němčicích) je dle ustálené rozhodovací praxe správních soudů dostatečně osvědčeno naplnění kritéria účelnosti s ohledem na výkon správy daní, spočívající například ve zjednodušení a zefektivnění osobní komunikace mezi správcem daně a žalobcem, umožnění správci daně nadanému znalostí místních poměrů efektivněji provádět místní šetření či daňovou kontrolu nebo v uspořené době v důsledku zkrácení vzdálenosti mezi delegovaným správcem daně a daňovým subjektem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2018, č. j. 2 Afs 82/2018-30).
42. V projednávané věci pak není podstatná ani skutečnost, jaký podíl ekonomické činnosti žalobce vykonává ve svých provozovnách ve vztahu k celkové ekonomické činnosti, resp. zda se kvantitativně jedná o majoritní podíl. Žalovaný tak neměl důvod zabývat se touto otázkou. Jak již bylo uvedeno, je totiž rozhodné, kde dochází k reálnému každodennímu chodu daňového subjektu s ohledem na oblast jeho činnosti. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2018, č. j. 3 Afs 87/2017-36, bod 15).
43. S ohledem na výše uvedené neobstojí žalobní argumentace, že žalovanému jako hledisko účelnosti nemohlo sloužit to, kde je těžiště výkonu ekonomické činnosti žalobce nebo že z napadeného rozhodnutí není seznatelné, proč žalovaný vazbu žalobce na Němčice označil za zádní, ačkoli žalobce má rovněž provozovnu v Praze (zapsanou na adrese rejstříkového sídla) a pronajímá nebytové prostory v Praze.
44. Nelze přisvědčit ani tvrzení žalobce, že s ohledem na elektronickou komunikaci vzdálenost mezi správcem daně a daňovým subjektem zcela ztratila na významu nebo že je nepodstatné, odkud bude probíhat správa daní. Naopak podstatná je právě i možnost kontrolovat a zjišťovat informace při realizaci podnikatelských aktivit žalobce přímo v místě jeho provozování hlavní ekonomické činnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016-18). Bezprostřední kontakt správce daně se žalobcem či ověřování skutečností v reálném provozu a výkonu podnikatelské činnosti s ohledem na výše uvedené nebude na adrese rejstříkového sídla žalobce možný. Je zde tedy předpoklad, že delegovaný správce daně bude schopen zajišťovat správu daní žalobci s menšími náklady a efektivněji. Na okraj lze poznamenat, že správce daně při správě daní nevychází pouze

z elektronických evidencí a z elektronické komunikace s daňovým subjektem, ale v rámci vyhledávací činnosti např. ověřuje majetkové a personální poměry nutné pro uskutečňování ekonomické činnosti, ohledává důkazní prostředky a věci nebo v rámci daňové exekuce sepisuje movité věci podléhající exekuci.

45. Současně není nezbytné po správním orgánu, resp. následně krajském soudu, požadovat, aby pro přezkoumatelnost odůvodnění účelnosti takové delegace prováděl též individuální ekonomické porovnání všech nákladů správce daně pro jednotlivá pracoviště ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, výslovně je vypočítával, kvantifikoval a vyčísloval. Kritérium účelnosti je v zákoně uvedeno zejména proto, aby se vyloučila libovůle daňových orgánů při rozhodování o změnách místní příslušnosti. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2018, č. j. 2 Afs 82/2018-30). Libovůli v postupu žalovaného při delegaci místní příslušnosti krajský soud neshledal.
46. Podmínkou pro delegaci nebo pro podání podnětu na delegaci není ani zjištění nedostatků, jiné obtíže či neposkytování součinnosti ze strany daňového subjektu, jak nastínil žalobce. Krajský soud zmínil již výše, že smyslem institutu delegace příslušnosti k výkonu správy daní na jiného věcně příslušného správce daně je zajištění efektivity a hospodárnosti správy daní, naopak smyslem delegace není řešení nedostatků zjištěných u konkrétního daňového subjektu nebo zvýšený dohled nad daňovým subjektem. Skutečnost, že žalobce dle svého tvrzení není daňovým subjektem nijak problematickým, nemůže na důvodnosti delegace nic změnit.
47. Krajský soud souhlasí se žalobcem, že účelnost delegace nesmí být posuzována výhradně ve vztahu ke správci daně. V dané věci však nevyšly najevo žádné konkrétní skutečnosti, z nichž by vyplynulo, v čem konkrétně by pro žalobce delegace měla být omezující natolik, aby to vylučovalo její účelnost. Ani v podané žalobě žalobce žádné takové skutečnosti neuvádí. Delegace místní příslušnosti správce daně nebrání žalobci v tom, aby si ponechal sídlo zapsané v obchodním rejstříku a dle svých potřeb jej i nadále uváděným způsobem využíval. Nebudou nikterak dotčeny možné aktivity žalobce související s obchodním významem jeho „pražské adresy“. Delegací místní příslušnosti v posuzované věci nebude do práv žalobce *de facto* zasaženo. Krajský soud tak v postupu žalovaného neshledal nic, co by se přičilo závěru plynoucímu z žalobcem odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2016, č. j. 1 As 230/2016-18, 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.“*
48. S ohledem na výše uvedené již pro posouzení věci není relevantní, zda žalobce je či není také přímým výrobcem textilu nebo zda zadává vyhotovení textilních výrobků jiným subjektům.
49. Krajský soud v dané věci neshledal ani žalobcem namítaný rozpor napadeného rozhodnutí se skutkovým stavem věci. Žalovaný získal podklady (viz výše), které hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, vzal v potaz i námitky vznesené žalobcem v daňovém řízení a následně dospěl ke správným závěrům v mezích běžné logiky o účelnosti delegace místní příslušnosti.

50. Žalobce dále namítal, že nezákonnost napadeného rozhodnutí je dána s ohledem na nezákonný postup správce daně, který předcházel zahájení řízení ve věci delegace místní příslušnosti správce daně. V rámci tohoto postupu byl žalobce dle svého tvrzení donucen ke změně svého sídla. Nadto informace získané správcem daně v rámci daného postupu (tedy pro jiné účely) byly následně nezákonně využity v řízení o delegaci. Zmíněné argumenty žalobce však žalovaným nebyly vyslyšeny.
51. Krajský soud uvádí, že v napadeném rozhodnutí žalovaný zdůvodnil, proč nelze přisvědčit námitkám žalobce ohledně nátlaku na změnu sídla (viz bod [31] napadeného rozhodnutí) a ohledně nezákonnosti úředních záznamů (viz bod [37] napadeného rozhodnutí). Krajský soud souhlasí se žalovaným, že ze spisového materiálu nevyplývá, že by byl žalobce ke změně svého sídla nucen. Rovněž existence rejstříkového sídla žalobce nebyla jakkoliv zpochybňována. Správcem daně byl podle všeho pouze prověřován žalobcem uvedený registrační údaj týkající se jeho „skutečného sídla“ ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, čemuž nasvědčuje i žalobcem předložená výzva k oznámení údajů o skutečném sídle ze dne 14. 11. 2018 a odpověď žalobce na danou výzvu. Nicméně krajskému soudu nepřisluší, aby v nyní řešené věci posuzoval zákonnost zmíněné výzvy a postupu správce daně při prověřování „skutečného sídla“ žalobce. Nadto na skutečnost, kde probíhá reálný výkon podnikatelské činnosti žalobce, a že se tak děje v provozovně v Němčicích, by postup správce daně při prověřování skutečného sídla žalobce nemohl mít vliv. Proto krajský soud neprováděl důkaz zmíněnou výzvou k oznámení údajů o skutečném sídle ze dne 14. 11. 2018 ani odpovědí žalobce na danou výzvu. Žalovaný ve svých závěrech vyšel z řádně odůvodněných zákonných důvodů obsažených v § 18 odst. 1 daňového řádu, a tedy se z jeho strany v žádném případě nejednalo o nelogický krok založený na předchozím simulovaném postupu správce daně, nýbrž o postup naplňující účel zákonné úpravy. Namítanou nezákonnost důkazních prostředků, kterými jsou závěry žalovaného podložené, krajský soud neshledal. Skutečnost, že žalovaný vycházel také z úředních záznamů, které správce daně pořídil v souvislosti s prověřováním skutečného sídla žalobce ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, sama o sobě jejich nezákonnost způsobit nemůže. Ostatně žalobce mohl navrhnout důkazy zpochybňující výsledky místního šetření zachycené v úředních záznamech, což však neučinil (uplatnil toliko vlastní tvrzení).
52. Dokazování předloženými výpisy z katastru nemovitostí krajský soud neprováděl z důvodu nadbytečnosti, neboť vlastnictví žalobce k nebytovým prostorům v Praze nebylo zpochybněno. V dané věci však jasně vyplynulo, že v Praze nedochází k reálnému každodennímu chodu žalobce a při posuzování kritéria účelnosti tak nelze přikládat větší váhu skutečností, že žalobce vlastní nebytové prostory v Praze, případně že některé nebytové prostory v Praze pronajímá (viz body 39 a 40 tohoto rozsudku). Krajský soud neprováděl ani dokazování seznamem 13 otázek, které měly být žalobci předloženy ze strany správce daně v souvislosti s jednáním o delegaci místní příslušnosti, a to rovněž z důvodu nadbytečnosti. Pro posouzení skutečnosti, kde probíhá každodenní reálný výkon podnikatelské činnosti žalobce, není předložený seznam 13 otázek relevantní.
53. Krajský soud s ohledem na vše shora uvedené konstatuje, že kritérium účelnosti delegace místní příslušnosti ve smyslu § 18 odst. 1 daňového řádu bylo v posuzovaném případě naplněno. Žalobce realizuje stěžejní podnikatelské aktivity ve svojí provozovně v Němčicích, která spadá do působnosti Finančního úřadu pro Jihočeský kraj. Jak krajský soud zmínil výše, delegací místní příslušnosti není nijak dotčena možnost žalobce nadále si

ponechat sídlo zapsané v obchodním rejstříku a využívat zde zázemí pro činnosti související s administrací jeho provozu.

VI. Závěr a náklady řízení

54. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
55. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. 8. 2023

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu