ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců Mgr. Tomáše Blažka a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **FAIRTECO Holding SE**, se sídlem Tvrdonice 678, zastoupené Mgr. Kateřinou Bělehrádkovou, LL.M., advokátkou se sídlem Břeclav, náměstí T. G. Masaryka 38/10, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2021, č. j. 31 Af 54/2020-60,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 8. 2020, č. j. 30182/20/5100-41452-706445, podle § 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád"), delegoval místní příslušnost k výkonu správy všech daní žalobkyně s výjimkou daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Žalovaný rozhodl o delegaci z důvodu účelnosti, neboť těžiště ekonomické činnosti žalobkyně (výroba průmyslových chladicích

a klimatizačních zařízení) bylo soustředěno v místě působnosti Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj. Tehdejší sídlo zapsané v obchodním rejstříku nebylo místem, kde by žalobkyně vykonávala svou činnost.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 8. 12. 2021, č. j. 31 Af 54/2020-60, žalobu zamítl. Krajský soud předně shledal nedůvodnými žalobní námitky, že podklady, z nichž žalovaný vycházel při rozhodování, byly získány nezákonným způsobem. Podle krajského soudu správce daně nepochybil, jestliže provedl místní šetření, aniž by o nich žalobkyni předem informoval. S ohledem na účel daných místních šetření (ověření, zda je žalobkyně na evidované adrese k zastižení a zda zde probíhá její ekonomická činnost) ani nebylo vhodné, aby žalobkyně byla o konání místních šetření předem informována. Krajský soud také zdůraznil, že předmětem řízení nebyl hmotněprávní daňový nárok žalobkyně, který by byl například popírán daňovými orgány pouze na základě poznatků zjištěných při místním šetření. Předmětem řízení byla toliko procesní otázka, zda je u žalobkyně účelnější správa daní prováděná z Prahy nebo z Jihomoravského kraje. Rozhodnutí žalovaného tak nevyžadovalo rozsáhlé dokazování svědeckými výpověďmi a místní šetření nebylo účelovou náhradou za „*plnohodnotné*“ dokazování. Dotazy na přítomné osoby neměly charakter výslechu svědků, nýbrž směřovaly k získání doplňujících informací nezbytných pro realizaci samotného místního šetření. Krajský soud neshledal nezákonným ani vstup správce daně do uzamčených prostor bez vědomí a souhlasu žalobkyně.

[3] Krajský soud zároveň přisvědčil žalovanému, že v posuzovaném případě byly naplněny důvody k delegaci místní příslušnosti. Při místních šetření na adresách sídla žalobkyně evidovaných v obchodním rejstříku (nejprve Zahradníčkova 1220/20a, Praha, od 13. 3. 2020 Na Zlíchově 18, Praha) nic nenasvědčovalo tomu, že by se zde nacházelo skutečné sídlo žalobkyně. Navíc, dle judikatury Nejvyššího správního soudu místem realizace podnikatelských aktivit primárně není místo, odkud dochází k obchodnímu vedení společnosti statutárním orgánem, nýbrž místo, kde dochází k reálnému každodennímu chodu daňového subjektu s ohledem na oblast jeho činnosti. Právě tato okolnost pak nejlépe svědčí o účelnosti delegace podle § 18 daňového řádu. Jak přitom vyplynulo z místního šetření konaného v místě provozovny žalobkyně (na adrese Tvrdonice 678), tato provozovna je místem, kde dochází k reálnému každodennímu chodu žalobkyně. Zde probíhá výroba, jsou zde přítomni zaměstnanci žalobkyně atd.

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatelka namítla, že žalovaný odůvodnil své rozhodnutí zejména skutkovými zjištěními získanými při místních šetřeních. Stěžovatelka však nebyla o žádném z místních šetření předem vyrozuměna, ta byla provedena bez jejího vědomí a v její nepřítomnosti. Stěžovatelka neodpírá žalované možnost provádět místní šetření bez vědomí daňového subjektu, tuto možnost ale považuje za výjimku, kterou je třeba vykládat restriktivně a která musí být přezkoumatelným způsobem odůvodněna. Žalovaná přitom potřebu provedení místních šetření bez přítomnosti stěžovatelky nijak neodůvodnila, teprve krajský soud se tento nedostatek snažil překlenout v odůvodnění napadeného rozsudku. V posuzovaném

případě navíc žádný zájem na utajení místního šetření nebyl, naopak s ohledem na základní zásady správy daní by bylo vhodné, aby se stěžovatelka místního šetření zúčastnila. Za významné považuje stěžovatelka zejména posouzení charakteru informací, které se žalovaná měla dozvědět od třetích osob, jakož i procesu jejich získání. Správce daně se totiž dotazoval osob, u nichž bylo místní šetření prováděno, respektive které byly místnímu šetření přítomny. Z takto zjištěných poznatků pak žalovaný činil zásadní závěry. Pokud by byl postup správce daně posouzen jako provádění výslechu svědků, dle judikatury Nejvyššího správního soudu by nebylo možné použít vyjádření těchto osob jako podklad pro zjištění skutkového stavu. Analogicky považuje stěžovatelka za neakceptovatelný zásah do jejích práv, pokud správce daně vstoupil do uzamčených prostor stěžovatelky bez jejího souhlasu.

[6] Dále stěžovatelka namítla, že předmětem její podnikatelské činnosti jsou dodávky ekologického systému pro extrakci, destratifikaci a adiabatickou evaporizaci pro velké průmyslové objekty. Jedná se o velké ventilační systémy vyráběné v provozovně v obci Tvrdonice v areálu bývalého JZD, kde je ale realizována pouze tovární výroba technických součástí dodávek a kde se nachází několik málo zaměstnanců. Rozhodovací činnost, schůzky s obchodními partnery, obchodní vedení, účetní doklady a administrativa daňového subjektu (včetně účetního aparátu daňového subjektu) sídlí na adrese zapsané v obchodním rejstříku. V uzamčených prostorech stěžovatelky bylo místním šetřením zjištěno, že jsou vybaveny kancelářským nábytkem, což potvrzuje, že se jednalo o skutečné sídlo. V době, kdy správce daně provedl místní šetření, ještě probíhal přesun do nových prostor, činnost stěžovatelky byla navíc ovlivněna pandemií onemocnění covid-19. Těžiště výkonu podnikatelské činnosti stěžovatelky se tedy nacházelo na adrese zapsané v obchodním rejstříku. Stěžovatelka se vyjádřila také k tomu, jak rozhodnutí žalovaného zasáhlo do jejích práv. Poukázala na skutečnost, že podání nebo platba daňového subjektu učiněné u místně nepříslušného správce daně nemá stejné účinky jako podání nebo platba učiněné u příslušného správce daně. Rozhodnutím žalovaného tak může být v některých případech ztížena komunikace stěžovatelky se správcem daně a její obrana proti daňovým rozhodnutím.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že hlavní ekonomická činnost stěžovatelky spočívá ve výrobě průmyslových chladících a klimatizačních zařízení, přičemž tato činnost je prokazatelně uskutečňována na adrese provozovny nacházející se v územní působnosti Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (v obci Tvrdonice). Skutečnost, že stěžovatelka plánovala vedení obchodních schůzek na adrese svého sídla, případně že zde tato jednání i probíhala, nemohla sama o sobě zpochybnit naplnění podmínky účelnosti stanovené v § 18 odst. 1 daňového řádu. Podle žalovaného rovněž místní šetření provedená správcem daně proběhla v souladu s daňovým řádem a s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Jádrem sporu v posuzované věci je, zda žalovaný rozhodl v souladu se zákonem o delegaci místní příslušnost k výkonu správy daní stěžovatelky (a to všech daní s výjimkou daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí).

[11] Podle § 18 odst. 1 daňového řádu platí, že *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.*

[12] V posuzované věci byla delegace místní příslušnosti správce daně provedena z důvodů žalovaným tvrzeného naplnění kritéria účelnosti. Nejvyšší správní soud se již zabýval skutkově srovnatelnými případy a dovodil, že kritérium účelnosti je naplněno typicky v případě, kdy nadřízený správce daně rozhodne o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní ze správce daně, v jehož územní působnosti se nachází toliko formální sídlo daňového subjektu, na správce daně určeného podle místa, kde se nachází reálné těžiště výkonu podnikatelské činnosti daňového subjektu (viz např. rozsudky ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, č. 3486/2016 Sb. NSS, ze dne 20. 4. 2017, č. j. 4 Afs 32/2017 - 30, nebo ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 489/2018 - 27). Nejvyšší správní soud zároveň v této souvislosti konstatoval, že místem realizace podnikatelských aktivit není primárně místo, odkud dochází k obchodnímu vedení společnosti statutárním orgánem, nýbrž místo, kde dochází k reálnému každodennímu chodu daňového subjektu s ohledem na oblast jeho činnosti. Určující není například ani místo, kde sídlí účetní společnost zpracovávající účetnictví daňového subjektu (viz rozsudky ze dne 16. 7. 2020, č. j. 3 Afs 206/2018 - 62, a ze dne 30. 10. 2020, č. j. 4 Afs 178/2020 - 38).

[13] Ze správního spisu plyne, že v nynější věci podal podnět k delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní Finanční úřad pro hlavní město Prahu. K podnětu přiložil úřední záznam z místního šetření provedeného dne 31. 5. 2019 na adrese tehdejšího sídla stěžovatelky Zahradníčkova 1220/20a, Praha, pořízenou fotodokumentaci a další související doklady, z nichž vyplývá, že k datu provedení místního šetření mělo na dané adrese sídlo celkem 229 ekonomických subjektů. Na adrese se nacházel bytový dům, na němž nebyl vyvěšen žádný seznam se zde sídlícími obchodními společnostmi, na zvoncích u vchodových dveří byla uvedena jména fyzických osob, na žádném zvonku nebyla označena ani stěžovatelka, ani její jednatel. Finanční úřad pro hlavní město Prahu dále odkázal na skutečnost, že stěžovatelka měla v rejstříku živnostenského podnikání zapsánu adresu provozovny Tvrdonice 678 a že na svých internetových stránkách prezentovala svou činnost a nabízené služby. Jednalo se o oblast ventilace, prodej úsporného interiérového a exteriérového LED osvětlení a zdravotnickou, regenerační, rehabilitační a wellness oblast. Také předseda představenstva a jediný akcionář stěžovatelky, pan Z. B., měl trvalé bydliště na adrese K., přičemž stěžovatelka si na tuto adresu nechávala zasílat veškeré písemnosti.

[14] Součástí správního spisu je také úřední záznam z místního šetření provedeného dne 12. 12. 2019 Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj v obci Tvrdonice. Podle uvedeného úředního záznamu se na adrese Tvrdonice 678 nacházel areál s halou, v níž byli přítomni dva

muži, kteří sdělili, že zde stěžovatelka působí a zabývá se dodáváním ekologických klimatizací.

[15] Stěžovatelka následně (ke dni 13. 3. 2020) změnila své sídlo zapsané v obchodním rejstříku na adresu Na Zlíchově 18, Praha a sdělila Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj, že se jedná o kancelářské prostory, kde bude působit obchodní vedení společnosti, budou zde probíhat schůzky s obchodními partnery a veřejností, budou zde prováděny účetní operace atd. To vše od ukončení mimořádného stavu. Podle úředního záznamu z místního šetření provedeného na dané adrese Finančním úřadem pro hlavní město Prahu dne 8. 6. 2020, přiložené fotodokumentace a dalších souvisejících dokladů zde mělo své sídlo celkem 26 ekonomických subjektů. Zaměstnankyně společnosti vlastnící budovu nacházející se na uvedené adrese nechala správce daně nahlédnout do kancelářských prostor, které zde měla stěžovatelka využívat. Jednalo se o dvě průchozí místnosti vybavené pouze kancelářským nábytkem, vchodové dveře do těchto místností nebyly označeny názvem stěžovatelky. Zmíněná osoba zároveň sdělila správci daně, že zde žádného zástupce stěžovatelky zatím neviděla. V areálu budovy se nacházela poštovní schránka stěžovatelky.

[16] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že od 21. 9. 2023 má stěžovatelka v obchodním rejstříku zapsané sídlo na adrese Tvrdonice 678.

[17] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud přisvědčuje žalovanému i krajskému soudu, že reálné těžiště výkonu podnikatelské činnosti stěžovatelky se nenacházelo na výše uváděných adresách v Praze, ale v Tvrdonicích. Právě zde se nachází provozovna, v níž stěžovatelka vyrábí průmyslová chladicí a klimatizační zařízení, což představuje její hlavní ekonomickou činnost. Uvedenou skutečnost stěžovatelka ani nijak nezpochybňuje. Stěžovatelka pouze namítla, že obchodní vedení, účetní doklady a administrativa sídlily na adrese zapsané v obchodním rejstříku, zde mělo docházet k rozhodovací činnost, schůzkám s obchodními partnery atd.

[18] K tomu však lze předně uvést, že z místních šetření provedených správcem daně vyplývá opak. Sídlo na adrese Zahradníčkova 1220/20a, Praha bylo zcela zjevně tzv. virtuálním sídlem. Na adrese Na Zlíchově 18, Praha sice stěžovatelka měla pronajaté kancelářské prostory, ani zde však nic nesvědčilo tomu, že by v tomto místě pracovali zaměstnanci stěžovatelky, docházelo ke schůzkám s klienty atd. Stěžovatelka přitom na podporu svých tvrzení nepředložila žádné důkazy, a to ani v reakci na zmíněná zjištění učiněná při místních šetřeních. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že obrana stěžovatelky, podle níž v době konání místního šetření na adrese Na Zlíchově 18 ještě probíhal přesun do nových prostor, se jeví být účelová. Neobstojí ani námitka, že činnost stěžovatelky byla v té době ovlivněna pandemií onemocnění covid-19. Sama stěžovatelka správci daně sdělila, že bude nové prostory využívat po skončení mimořádného stavu. Nouzový stav vyhlášený dne 12. 3. 2020 ovšem skončil dne 17. 5. 2020 a místní šetření se uskutečnilo až dne 8. 6. 2020.

[19] Navíc z výše shrnuté judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pro posouzení účelnosti delegace místní příslušnosti k výkonu správy daní obecně není primární místo, odkud dochází k obchodnímu vedení společnosti, nýbrž místo, kde dochází k reálnému každodennímu chodu daňového subjektu s ohledem na oblast jeho činnosti.

I kdyby tedy stěžovatelka prokázala například konání schůzek s klienty nebo výkon určité administrativní činnosti na adrese jejího tehdejšího sídla, samo o sobě by to nemohlo zvrátit závěr o účelnosti delegace.

[20] Nedůvodné jsou také kasační námitky týkající se zákonnosti provedení místních šetření a použitelnosti poznatků zjištěných na jejich základě. Správce daně provedl místní šetření v rámci vyhledávací činnosti, přičemž podle § 78 odst. 2 daňového řádu správce daně provádí vyhledávací činnost i bez součinnosti s daňovým subjektem. Nutno dodat, že judikatura Nejvyššího správního soudu zároveň dovodila, že provádí-li správce daně místní šetření, jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je namístě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu zúčastnit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009-91). Z uvedeného však nutně nevyplývá, že každé konání místního šetření bez přítomnosti daňového subjektu vede automaticky k nezákonnosti daňového řízení a jeho výsledku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012-31).

[21] 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. V případě neúčasti daňového subjektu je nutné zkoumat, zda správce daně během místního šetření nezjistil skutečnosti z důkazních prostředků, jejichž provedení se daňový subjekt musí osobně účastnit a musí o nich být ze zákona vyrozuměn (např. výslech svědka). Zároveň je vždy nutné zkoumat okolnosti konání místního šetření. U místního šetření konaného v rámci probíhajícího daňového řízení je v obecné rovině vhodné, aby se daňový subjekt o konání místního šetření dozvěděl. U místního šetření konaného mimo daňové řízení lze nepřítomnost daňového subjektu obecně připustit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2019, č. j. 7 Afs 368/2018-36).

[22] Vysvětlení podaná v rámci místních šetření nelze podle § 79 odst. 3 daňového řádu použít v rozhodnutí jako podklad pro zjištění skutkového stavu. Vyjádření získaná v rámci místního šetření lze spíše chápat jako vysvětlení poskytnutá například za účelem usnadnění orientace v předložených listinách. Důkaz je však za takové situace třeba provést samotnou listinou, nikoli vysvětlením. Problematické je, použije-li správní orgán při popisu skutkového stavu v rozhodnutí informace z vysvětlení, které jdou nad rámec předložených listin (tj. pokud zdrojem informace bylo vyjádření, nikoli listina). Použití takové informace (zachycené v protokolu o místním šetření) jdoucí nad rámec předložených listin jako podklad pro zjištění skutkového stavu v rozhodnutí značí, že k vyjádření bylo přistoupeno jako k výslechu svědka, což není možno připustit, jelikož při místních šetřeních nebyly naplněny procesní nároky spojené s výslechem svědka (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37, a ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016-32).

[23] Nejvyšší správní soud v posuzovaném případě neshledal, že by správce daně provedením místních šetření bez součinnosti se stěžovatelkou postupoval v rozporu s výše shrnutými závěry judikatury. Jak správně uvedl krajský soud, s ohledem na účel daných místních šetření ani nebylo vhodné, aby stěžovatelka byla o jejich konání dopředu

informována. Ze spisu zároveň neplyne, že by správce daně při místních šetřeních prováděl úkony, při nichž by byla účast stěžovatelky nezbytná, nedošlo například k zastřenému výslechu svědků. Pokud žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel z vysvětlení podaných v rámci místních šetření, činil tak jen zcela okrajově. S krajským soudem lze souhlasit v tom, že dotazy správce daně na přítomné osoby směřovaly především k získání doplňujících informací nezbytných pro realizaci místních šetření. Stěžovatelka namítla, že žalovaný činil z takto zjištěných poznatků zásadní závěry, nespecifikovala ale, o jaké konkrétní závěry by se mělo jednat. Pochybení žalovaného nelze spatřovat ani v tom, že v žalobou napadeném rozhodnutí nijak neodůvodnil potřebu provedení místních šetření bez přítomnosti stěžovatelky. Stěžovatelka uplatnila námitky týkající se zákonnosti místních šetření teprve v žalobě, a tak je logické, že na ně reagoval až krajský soud v napadeném rozsudku. Také je třeba zdůraznit, že výše citovaná judikatura se týká primárně případů, v nichž je předmětem řízení určitý hmotněprávní daňový nárok daňového subjektu. V nyní posuzovaném případě je však předmětem řízení, jak správně upozornil i krajský soud, pouze otázka, u kterého správce daně je účelnější provádět správu daní stěžovatelky. Tím spíše v tomto případě platí, že lze konat místní šetření i v nepřítomnosti daňového subjektu.

[24] Ke kasační námitce, že neakceptovatelným zásahem do práv stěžovatelky byl vstup správce daně do uzamčených prostor stěžovatelky bez jejího souhlasu, Nejvyšší správní soud (ve shodě s krajským soudem) konstatuje, že správce daně je k takovému postupu dle § 81 odst. 1 a § 82 odst. 1 daňového řádu obecně oprávněn. Stěžovatelka zároveň neuvedla nic, co by svědčilo závěru, že postup správce daně byl v tomto ohledu nepřiměřený.

[25] Na závěr kasační stížnosti stěžovatelka poukázala na skutečnost, že podání nebo platba daňového subjektu učiněné u místně nepříslušného správce daně nemá stejné účinky jako podání nebo platba učiněné u příslušného správce daně. Posuzovaným rozhodnutím žalovaného tak může být v některých případech ztížena komunikace stěžovatelky se správcem daně a její obrana proti daňovým rozhodnutím. Nejvyšší správní soud konstatuje, že zmíněné úvahy stěžovatelky jsou irelevantní pro posouzení dané věci. Stěžovatelka se navíc může velmi snadno vyhnout zmiňovaným dopadům rozhodnutí žalovaného tím, že bude činit podání a platby u místně příslušného správce daně.

[26] Nejvyšší správní soud tedy ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[27] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému pak nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 12. dubna 2024

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu