



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Auto Šíma s. r. o.**, se sídlem Vyšehradská 1349/2, Praha 2, zastoupený Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2014, čj. 7092/14/7001-41001-010590, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 7. 2016, čj. 30 Af 44/2014 - 30,

t a k t o :

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

I. Vymezení věci a závěry krajského soudu

[1] Na základě místního šetření ze dne 14. 6. 2013 Finanční úřad pro hlavní město Prahu zjistil, že se žalobce na adrese svého sídla nevyskytuje, neboť se jedná o virtuální sídlo, přičemž pošta adresovaná žalobci je přeposílána na adresu Čičenická 1213, Vodňany. Při místním šetření ze dne 13. 11. 2013 na uvedené adrese ve Vodňanech Finanční úřad pro Jihočeský kraj zjistil, že zde žalobce uskutečňuje veškerou podnikatelskou činnost.

[2] Odvolací finanční ředitelství rozhodlo dne 3. 12. 2013 rozhodnutím čj. 25496/13/5000-14507-711502 podle § 18 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy všech žalobcových daní, s výjimkou daně z nemovitých věcí, daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí,

z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Jihočeský kraj. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce včasnou žalobou, kterou krajský soud napadeným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou. Soud souhlasil se žalovaným, že byly splněny podmínky k delegaci z důvodu její účelnosti. Na adrese formálního sídla žalobce není možné vykonávat jeho podnikatelskou činnost (opravy motorových vozidel, výměna autoskel, příprava vozů na STK, aj.). Z hlediska správy daní je rozhodné, kde se nachází skutečná ekonomická činnost daňového subjektu. V případě žalobce to jsou Vodňany. Proto je efektivnější, aby správu daní prováděl finanční úřad, v jehož obvodu působnosti je provozovna žalobce. Žalobce neuvedl konkrétně, v čem by mu delegace mohla zvýšit náklady či by jinak omezila práva.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, a to z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Z obsahu kasační stížnosti dále plyne, že stěžovatel namítá i kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se delegace. Správní rozhodnutí neobsahuje pravidla, jimiž se mají správní orgány řídit při delegaci, proto je jednání a rozhodování žalovaného nepřezkoumatelné. Krajský soud se touto námitkou nezabýval a pouze se ztotožnil se závěry správních orgánů. Dále stěžovatel rozporoval i samotný závěr o účelnosti delegace. Podmínkou pro oprávněnost tvrzení větší efektivity správy daní je nástin ekonomického vyčíslení. Soud nastolil stav, ve kterém stačí, aby správní orgán „casi“ (o efektivnosti) tvrdil s tím, že se ani v budoucnu nemusí nějaká efektivnost skutečně projevit. Poslední námitka směřovala do určení konkrétního územního pracoviště správce daně. Žalovaný neměl kompetenci stanovit konkrétní územní pracoviště, mohl pouze delegovat správu daní z jednoho správce daně na jiného. Rovněž nebyly dány důvody, aby žalovaný zvolil územní pracoviště ve Vodňanech. Správa daní nebyla nijak navázána na adresu provozovny. Veškeré úkony vůči správci daně byly činěny prostřednictvím daňového poradce v Písku, kde je uloženo účetnictví žalobce. Pokud bude v budoucnu zahájena daňová kontrola, neexistuje lepší místo pro její provedení než Písek, kde již je kapacitně přiměřené územní pracoviště správce daně. Závěrem navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Žalovaný se ke kasační stížnosti ve stanovené lhůtě nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] 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 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud v první řadě zkoumal, zda napadené správní rozhodnutí splňuje kritéria podle § 65 s. ř. s., a jedná se tedy o rozhodnutí, které lze přezkoumat ve správním soudnictví, či naopak, zda se nejedná o jednu z kompetenčních výluk ve smyslu § 70 s. ř. s. V této souvislosti soud odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, čj. 7 Afs 13/2007 - 54, dle kterého „[r]ozhodnutí správce daně vyššího stupně o delegaci místní příslušnosti ke správě daně (§ 5 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je rozhodnutím správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.; není vyloučeno z přezkoumání soudem.“ Dřívější právní úprava delegace podle § 5 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, má v současnosti odraz v § 18 daňového řádu (kritérium opodstatněnosti delegace bylo modifikováno na účelnost nebo nezbytnosti mimořádných odborných znalostí), a proto je možné závěry z citovaného usnesení aplikovat i na nyní posuzovanou věc.

[9] Kasační soud se dále zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, kterou by se musel Nejvyšší správní soud zabývat dle § 109 odst. 4 s. ř. s. i z úřední povinnosti. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[10] Zmíněnou nepřezkoumatelnost v nedostatku důvodů spatřuje stěžovatel v tom, že se krajský soud nezabýval námitkou, že správní rozhodnutí neobsahuje pravidla, kterými se správní orgány mají řídit při delegaci místní příslušnosti.

[11] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „[...] nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“ K tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů se v obecné rovině Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjádřil (viz např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2012, čj. 8 Afs 60/2012 - 27). Nedostatkem důvodů se míní i situace, kdy se krajský soud ztotožní s nedostatečným odůvodněním rozhodnutí správního orgánu (srov.

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, čj. 1 Afs 3/2003 - 68, publ. pod č. 327/2004 Sb. NSS).

[12] Nejvyšší správní soud konstatuje, že námitka nepřezkoumatelnosti není důvodná. Krajský soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami, jednotlivě je posoudil, přesvědčivě a v dostatečném rozsahu zdůvodnil své závěry, a jeho rozsudek je tedy plně přezkoumatelný. Námitce nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí se krajský soud věnoval v obecné rovině v rámci celého svého právního hodnocení, resp. konkrétněji v prvním odstavci na straně 6 napadeného rozsudku. Pravidla pro delegaci jsou vymezena v § 18 daňového řádu (kritérium účelnosti či nezbytnosti mimořádných odborných znalostí). Správní orgány i krajský soud jasně vysvětlily, v čem bylo kritérium účelnosti splněno, resp. proč k delegaci správní orgán přistoupil.

[13] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval posouzením právní otázky, které stěžovatel považuje za nesprávné. Problematika delegace je upravena v § 18 daňového řádu. Dle odstavce 1 tohoto ustanovení „[n]a 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; včas podané odvolání proti rozhodnutí o delegaci má odkladný účinek.“ Jak bylo již uvedeno v předchozím odstavci, z uvedeného ustanovení vyplývají dvě základní (nikoli kumulativní, nýbrž alternativní) kritéria pro delegaci, a to účelnost delegace nebo nezbytnosti mimořádných odborných znalostí, kterými místně příslušný správce daně nedisponuje. V nyní posuzované věci bylo aplikováno kritérium účelnosti, a proto se Nejvyšší správní soud zabýval posouzením naplnění pouze tohoto kritéria.

[14] Pojem „účelnost“ ve smyslu § 18 odst. 1 daňového řádu je neurčitým právním pojmem, jenž 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 Čičenická 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. V případě sídla stěžovatele se jedná pouze o tzv. „virtuální sídlo“ (obvykle se jedná o úplatné poskytnutí služeb třetí osobou, které spočívají v poskytnutí místa pro zřízení sídla podnikatele, přeposílání poštovních zásilek, aj.). 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 uspořené době 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.

[15] 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 (povaha činnosti daňového subjektu, např. poradenství, IT), neboť nikoliv každá ekonomická činnost vyžaduje trvalé kancelářské či provozní prostory. Pouhá existence virtuálního sídla daňového subjektu je tak pro jeho delegaci nedostatečná z důvodu, že mimo virtuální adresu může daňový subjekt vázat k dosavadnímu správci daně i jiná okolnost mající úzký vztah ke správě daní. Jedná se zejména o vedení a existenci (archivaci) účetnictví v obvodu místní příslušnosti dožadujícího správce daně” (LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 90. ISBN 978-80-7400-604-3.)

[16] Skutečnost, že stěžovatelovy účetní dokumenty jsou v sídle jeho daňového poradce v Písku, není důvodem pro konstatování, že nebylo splněno kritérium účelnosti. Místní šetření či daňová kontrola nejsou vázány pouze na místo uložení účetních dokumentů, nýbrž je možné kontrolovat a zjišťovat informace i při realizaci podnikatelských aktivit stěžovatele přímo v místě jeho provozovny. Rovněž je nutné zmínit, že daňového poradce může daňový subjekt změnit relativně snadno a často. Změnu místa, kde daňový subjekt vyvíjí obdobné podnikatelské aktivity, pak nebude možné provádět stejně často a snadno, a proto je vhodné, pokud je místní příslušnost určena podle sídla provozovny daňového subjektu. Navíc sídlo daňového poradce v Písku je podstatně blíže správci daně z Jihočeského kraje než tomu z Prahy.

[17] Nejvyšší správní soud s ohledem na vše shora uvedené konstatuje, že kritérium účelnosti delegace místní příslušnosti bylo v případě stěžovatele splněno. Je zřejmé, že stěžovatelovy podnikatelské aktivity týkající se oprav motorových vozidel nemohou být vykonávány v místě jeho formálního sídla v office house v Praze. Naopak stěžovatel realizuje podnikatelské aktivity ve Vodňanech, které spadají do působnosti správce daně v Jihočeském kraji.

[18] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že Odvolací finanční ředitelství neurčilo, že nově místně příslušným správcem daně bude územní pracoviště ve Vodňanech, nýbrž stanovilo ve výroku svého rozhodnutí, že se deleguje místní příslušnost k výkonu správy daní na Finanční úřad pro Jihočeský kraj. V odůvodnění pak sice uvedlo, že správa daní vykonávána územním pracovištěm bude hospodárnější a efektivnější, nicméně místní příslušností je nadán správce daně, a tím je konkrétní finanční úřad. Ke dni 31. 12. 2012 finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, zanikly a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné

podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. „Staré“ finanční úřady jsou v současné době územními pracovišti, která však nejsou samostatnými správními orgány, nýbrž jsou součástí finančních úřadů. Územní pracoviště spadají pod jednoho správce daně, tedy pod jeden finanční úřad, který se v rámci vnitřního rozdělení člení jednotlivá územní pracoviště. Jinými slovy, v případě stěžovatele byla místní příslušnost delegována pouze na finanční úřad, nikoli na konkrétní územní pracoviště. Jelikož je provozovna stěžovatele umístěna ve Vodňanech, je zcela logické s ohledem na vše výše uvedené, že spis byl předán tamnímu územnímu pracovišti, které je součástí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, na nějž byla místní příslušnost delegována.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační námitky stěžovatele nejsou důvodné. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[20] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 12. října 2016

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu