



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **STAVOIZOLA s.r.o.**, se sídlem V Štíhlách 2051/2, Praha, zastoupené Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 116/7, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2016, č. j. 5864/16/5100-41459-711847, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2018, č. j. 30 Af 45/2016 – 36,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **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

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 2. 2016, č. j. 5864/16/5100-41459-711847 (dále jen „napadené rozhodnutí“) byla podle § 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), delegována 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 Kraj

Vysočina, a to s účinností od 21. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo napadené rozhodnutí žalobkyni oznámeno.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně dne 12. 4. 2016 žalobou podanou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jíž se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Žalobkyně v podané žalobě namítala, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť z něj nelze seznat důvody, pro které žalovaný shledal delegaci účelnější a hospodárnější. V napadeném rozhodnutí totiž chybí konkrétní posouzení, proč bude správa daní Finančním úřadem pro Kraj Vysočina účelnější než Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, přičemž odvolávání se žalovaného na náročné postupy, jako jsou místní šetření nebo daňová kontrola, jsou dle žalobkyně kvůli novele daňového řádu ohledně celorepublikových kontrol liché. Kdyby totiž žalovaný vykládal účelnost ve smyslu hospodárnosti, jistě by uvedl alespoň přibližný ekonomický kalkul, což se však nestalo, protože není dle žalobkyně delegace účelná, nýbrž pouze účelová. Žalovanému bylo dále vytýkáno, že nebral v úvahu náklady, které žalobkyni vzniknou „dvojkolejností“ místních příslušností, když pro živnostenský úřad, správu sociálního zabezpečení či rejstříkový soud zůstává místně příslušná Praha. Žalobkyně tvrdila, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť došlo k porušení ustanovení § 25 odst. 2 daňového řádu tím, že žalovaný neoznámil přímé jednání s jednatelem žalobkyně jejímu daňovému poradci. Dále taktéž brojila žalobkyně proti tomu, že žalovaný nad rámec svého zákonného zmocnění rozhodl o uložení spisu na Územním pracovišti v Třebíči.

[4] Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, přičemž jej shledal věcně přezkoumatelným, neboť je z něj možné seznat, jakými úvahami byl žalovaný při své rozhodovací činnosti veden, jakými konkrétními skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení příslušného výroku rozsudku.

[5] Dále se krajský soud věnoval interpretaci neurčitého pojmu „účelnost“, jenž je jedním z alternativních kritérií pro delegaci místní příslušnosti správce daně. Naznal, že z hlediska účelnosti lze přijmout závěr, že k delegaci může dojít tehdy, pokud se sídlo daňového subjektu zapsané do veřejného seznamu liší od skutečného sídla, kde dochází k reálné ekonomické činnosti. Při rozhodování o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní dle § 18 odst. 1 daňového řádu je dle krajského soudu totiž podstatné místo reálného každodenního chodu daňového subjektu s ohledem na oblast jeho činnosti, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18. Rozhodným v tomto případě je, že žalobkyně neučinila spornou skutečnost, že má v živnostenském rejstříku zapsanou provozovnu v Třebíči, v níž reálně vykonává majoritní část své ekonomické činnosti, a která představuje těžiště její podnikatelské aktivity. To bylo prokázáno Protokolem o místním šetření ze dne 26. 3. 2015, č. j. 608866/15/2912-60563-711482, dle něž jednatel žalobkyně sdělil, že ekonomické aktivity probíhají na stavbách, v Praze a v Třebíči, kde zpracovávají účetnictví a mají zde uloženy veškeré dokumenty. Z přílohy č. 1 k Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti stěžovatelky za zdaňovací období roku 2014 pak vyplynulo, že žalobkyně má 9 zaměstnanců, přičemž všichni měli evidované místo výkonu práce v T. Dále na webových stránkách žalobkyně byl uveden kontakt na kancelář v Třebíči, celkový

pokračování

obraz o faktickém místě podnikání pak dotvořila i skutečnost, že jednatel žalobkyně má v T. trvalý pobyt, jakkoli krajský soud dodal, že tento fakt by sám o sobě k delegaci zásadně vést nemohl, posloužil však jako pomocný poznatek. K žalobní námitce ohledně vznikuvší dvojkoľejnosti místních příslušností krajský soud uvedl, že je to právě zajištění efektivity a hospodárnosti správy daní, které je smyslem institutu delegace, a proto podstatným je především to, aby správu daní prováděl právě ten finanční úřad, v jehož obvodu je činnost fakticky vykonávána. Krajský soud tak dospěl k závěru, že k převážnému výkonu podnikatelské činnosti žalobkyně dochází v Třebíči, což ani ona nerozpouje, pročez pokládal kritérium účelnosti v tomto případě za naplněné. Zásadní totiž je, aby „daňové sídlo“ žalobkyně představovalo místo provozu, kde může ze strany daňové správy docházet k případnému uskutečňování místních šetření, daňových kontrol, bezprostřednímu kontaktu správce daně s daňovým subjektem či ověřování skutečností v reálném provozu a výkonu podnikatelské činnosti. Delegací místní příslušnosti správce daně navíc dle krajského soudu nejsou nikterak dotčeny možné aktivity žalobkyně související s obchodním významem její „pražské adresy“.

[6] K námitce žalobkyně o nesplnění povinnosti žalovaného předem oznámit jejímu zástupci konání místního šetření krajský soud uvedl, že ustanovení § 25 odst. 2 daňového řádu umožňuje přímé jednání správce daně s daňovým subjektem, přestože je tento zastoupen zástupcem, přičemž provedení prohlídky objektu provozovny a zjišťování, zda na této adrese dochází k majoritní části podnikatelské činnosti žalobkyně, je úkon podřaditelný pod toto ustanovení. Pokud však správce daně zástupce žalobkyně o tomto úkonu *ex post* nevyrozuměl, mohla by tato vada vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, avšak pouze tehdy, jestliže by dosáhla takové intenzity, že by v jejím důsledku bylo možné uvažovat o ovlivnění výsledku celého daňového řízení, k čemuž však v tomto případě není žádný rozumný důvod. Jednak proto, že smyslem tohoto šetření byla záležitost faktická, a nikoliv odborná, dále je též třeba zohlednit, že jednatel žalobkyně protokol o šetření bez výhrad podepsal a jejímu zástupci byl dán dostatečný prostor, aby jej případně rozporoval.

[7] K námitce nezákonného rozhodnutí o uložení spisu krajský soud konstatoval, že v napadeném rozhodnutí jde o praktické informování žalobkyně, kde se bude spis nacházet, nikoliv o součást výroku tohoto rozhodnutí, lze však připustit, že takto přesně konkretizované územní pracoviště určí až delegovaný správce daně. V žádném případě však dle krajského soudu nelze hovořit o vadě rozhodnutí způsobující jeho nezákonnost, neboť se jednalo pouze o informaci navíc, která na samotnou delegaci správce daně neměla v dané věci vůbec žádný vliv.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které navrhla rozhodnutí zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka v podané kasační stížnosti namítá, že se krajský soud jednostranně věnoval popisu, kdy je účelné, aby byla správa daní delegována na jiného správce daně, avšak zcela opomenul se zabývat jí vznesenou žalobní námitkou neexistence hmatatelných benefitů takového kroku. Stěžovatelka proto považuje za nepřezkoumatelně vypořádanou otázku, v čem byl v jejím případě výkon správy daní prováděn Finančním úřadem pro

hlavní město Prahu neefektivní a ne hospodárný oproti správě daní Finančním úřadem pro Kraj Vysočinu. Stěžovatelka je totiž názoru, že správa jejích daňových povinností byla před předmětnou delegací shodně nákladná, a za srovnatelných podmínek mohla být spravována kterýmkoli správcem daně. Očekává proto v rozsudku Nejvyššího správního soudu vyčíslení rozdílných nákladů Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a pro Kraj Vysočinu.

[10] V kasační stížnosti je dokonce připuštěna a vypočítávána možnost ekonomicky podloženého snížení nákladů související s předmětnou delegací místní příslušnosti správce daně, avšak dle stěžovatelky je spornou otázkou, zdali by se v předestřeném případě jednalo o účelnost ve smyslu předmětného ustanovení daňového řádu.

[11] Taktéž stěžovatelka vznáší otázku, kdo bude hradit zvýšení cestovních nákladů související s tím, že nyní bude její zmocněnec muset v případě nutnosti osobního jednání jezdit ze svého sídla v Písku až do Třebíče, což je vzdálenost takřka dvojnásobná oproti dojíždění do Prahy.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podstata kasačních námitek stěžovatelky je shodná s jejími námitkami obsaženými v žalobě, přičemž stejnými námitkami, jako byla zpochybňována zákonnost rozhodnutí správního orgánu, je nyní zpochybňována zákonnost rozhodnutí krajského soudu. Stěžovatelka dle žalovaného neuvedla nic nového a stále opakuje již vypořádané námitky, s nimiž žalovaný nesouhlasí, a proto navrhuje podanou kasační stížnost zamítnout.

[13] Požadavek ekonomického vyčíslení hospodárnosti, efektivnosti a ušetřených nákladů provedené delegace místní příslušnosti je dle žalovaného naprosto bezpředmětný a lichý, neboť podstatným faktem je, že na základě zjištěných skutečností bylo prokázáno, že správa daní prováděná Finančním úřadem pro Kraj Vysočina bude efektivnější a hospodárnější než správa daní prováděná Finančním úřadem pro hlavní město Prahu. Námitku tedy považuje žalovaný za nedůvodnou. V podrobnostech odkázal na správní spis, své předchozí vyjádření k žalobě a také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18.

[14] K námitce zvýšených nákladů zplnomocněného zástupce stěžovatelky pak žalovaný uvádí, že se nejedná o stěžejní argument, neboť sídlo zástupce je v řízení o delegaci pouze podpůrnou skutečností, která bez dalšího nemá zásadní vliv na delegaci místní příslušnosti. I tuto námitku proto považuje žalovaný za nedůvodnou.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

pokračování

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatelka výslovně napadá rozsudek z kasačních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., fakticky však v kasační stížnosti tvrdí pouze důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžovatelka v kasační námitce blíže popsané v bodě 9 tohoto rozhodnutí tvrdí, že krajský soud se v napadeném rozsudku nepřezkoumatelně vypořádal s otázkou, v čem konkrétně byl v jejím případě výkon správy daní prováděný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu neefektivní a ne hospodárný oproti správě daní Finančním úřadem pro Kraj Vysočinu, neboť se opomenul zabývat žalobní námitkou neexistence hmatatelných benefitů provedené delegace místní příslušnosti.

[19] Stěžovatelka tak napadá rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, když tvrdí nedostatečné vypořádání žalobní námitky. Nejvyšší správní soud předesílá, že nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí způsobují i nedostatky, jichž se dopustil krajský soud při vypracování odůvodnění svého rozhodnutí. K tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů se v obecné rovině Nejvyšší správní soud vyjádřil již mnohokrát (viz např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64, všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). V rozsudku ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, Nejvyšší správní soud shrnul, že „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 skutkové 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, č. j. 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, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68)“. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, však také zdůrazňuje, že „při posuzování nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí je nutno postupovat obezřetně a vyhradit tyto případy jen vážným vadám rozhodnutí. Zrušením rozhodnutí krajského soudu pro nepřezkoumatelnost se totiž oddaluje okamžik, kdy bude základ sporu správními soudy s konečnou platností vyřešen, což neprospívá zájmu účastníků řízení na projednání věci bez zbytečných průtahů ani veřejnému zájmu na hospodárnosti řízení. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které

bylo vydáno". Dle nálezů Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z www.usoud.cz), platí, že „je-li z rozhodnutí krajského soudu zřejmé, jak naložil s námitkami účastníků řízení a jakými úvahami se soud řídil, nebude každé dílčí pochybení soudu v odůvodnění jeho rozhodnutí znamenat nepřezkoumatelnost. Nereaguje-li soud na určitou argumentaci žalobce, ovšem jinak je zřejmé, jak s danou námitkou ve výsledku naložil, neznamená tento drobný procesní nedostatek nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí. Podle Ústavního soudu totiž není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná". Nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, pak uvádí, že „povinnost řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit rozhodnutí soudu neznamená, že na každý argument strany musí být v odůvodnění rozhodnutí podrobně reagováno.”

[20] Podle § 18 odst. 1 daňového řádu pro delegaci platí, že „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“. V nyní posuzované věci byla delegace místní příslušnosti správce daně provedena z důvodů správním orgánem tvrzeného naplnění kritéria účelnosti. K tomu se ve skutkově velmi obdobné věci již vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, když uvedl, že „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. ... 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 uspořádaném čase v důsledku zkrácení vzdálenosti mezi delegovaným správcem daně a stěžovatelem či možností efektivnější kontroly stěžovatele ze strany správce daně, aj. Navíc v nyní posuzované věci je účelnost delegace místní příslušnosti naprosto zřejmá ze zjištěného skutkového stavu“.

pokračování

[21] 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 namíste 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 nevhodný“* (BAXA, Josef a kol. *Daňový řád, Komentář I. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011).

[22] Nejvyšší správní soud považuje za spolehlivě zjištěný skutkový stav, že stěžovatelka má reálné těžiště výkonu majoritní části své podnikatelské činnosti v provozovně v Třebíči, nikoliv v sídle zapsaném v obchodním rejstříku v Praze; nakonec toto sama ani nikdy nerozporovala. Za takovéto situace má Nejvyšší správní soud ve shodě s výše citovanou judikaturou a literaturou za to, že již prokázáním této skutečnosti je zároveň i dostatečně osvědčeno naplnění kritéria účelnosti s ohledem na výkon správy daní, spočívající například ve zjednodušení a zefektivnění osobní komunikace mezi správcem daně a stěžovatelkou, umožnění správci daně nadanému znalostí místních poměrů efektivněji provádět místní šetření či daňovou kontrolu nebo v uspořádaném čase v důsledku zkrácení vzdálenosti mezi delegovaným správcem daně a stěžovatelkou.

[23] Rozhodnutí krajského soudu v odstavcích 18-23 obsahuje přesvědčivé, srozumitelné a dostatečně komplexní odůvodnění toho, na základě jakých skutečností a důkazů bylo prokázáno, že stěžovatelka vykonává většinu své podnikatelské činnosti v Třebíči, stejně tak proč tato skutečnost odlišného zapsaného sídla a faktického místa činnosti vedla krajský soud k závěru o účelnosti delegace místní příslušnosti správce daně. Není však dle Nejvyššího správního soudu ve smyslu výše uvedeného 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 vyčíslil. Kritérium účelnosti je v zákoně uvedeno zejména proto, aby se vyloučila libovůle daňových orgánů při rozhodování o změnách místní příslušnosti. Náročné odůvodnění včetně detailního ekonomického

rozboru by překračovalo význam tohoto opatření, a to i z hlediska očekávatelných dopadů na daňový subjekt.

[24] Nejvyšší správní soud proto posoudil tuto námitku stěžovatelky proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu jako nedůvodnou. Nejvyšší správní soud taktéž neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a proto konstatuje, že napadený rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný.

[25] Kasační stížnost je dále, co se týče dalších věcných a konkrétních námitek stěžovatelky vůči rozsudku krajského soudu, velmi kusá. Proto Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek ze dne 2. 12. 2011, č. j. 2 Afs 11/2011 - 90, v němž upozornil, že „řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1 As 67/2011 – 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54). Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky. Z kasační stížnosti je v dané věci patrné, že stěžovatel klade větší důraz na popis průběhu předchozích řízení a vytýkaní možných vad těch řízení, ke kterým jeho kasační stížnost nesměřuje, nežli na precizní vyjádření stížnostních důvodů. Tyto důvody vyjadřuje pouze velice obecně a nepodporuje je žádnou přesvědčivou argumentací. Proto, chtěl-li stěžovatel dosáhnout podrobnějšího přezkoumání věci kasačním soudem, měl dbát více na kvalitu jím podané kasační stížnosti“. Obdobně v rozsudku ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 As 92/2015 - 29, Nejvyšší správní soud připomenul, že „je na stěžovateli, aby upřesnil každý důvod, o který opírá svou kasační stížnost, a to po stránce právní i skutkové. Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě, ale je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku za procesní situace, kdy řízení před krajským soudem již bylo pravomocně skončeno. Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí a postup krajského soudu, stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, odst. 140 a judikatura tam citovaná). Dále soud doplňuje, že žalobní či kasační bod je způsobilý projednání v té míře obecnosti, ve které byl formulován (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, č. 835/2006 Sb. NSS)“. Dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, je „žalobce povinen vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Tyto závěry rozšířeného senátu lze plně vztáhnout i na formulaci důvodů kasační stížnosti s tím, že důvody musí směřovat proti rozhodnutí krajského soudu, neboť podstatou řízení o kasační stížnosti je přezkum soudního rozhodnutí (§ 102 s. ř. s.)“.

[26] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti dokonce připouští možné ekonomicky podložené snížení nákladů související s provedenou delegací, když představuje své úvahy spočívající v problematice nákladů na průměrného zaměstnance v Praze a Třebíči, či v počtu daňových subjektů připadajících na jednotlivého úředníka příslušných finančních úřadů. Nakonec stěžovatelka pochybuje, že právě tyto důvody by naplňovaly

pokračování

požadovanou účelnost ve smyslu daňového řádu. Nejvyšší správní soud k tomu pouze stručně uvádí, že se ze strany stěžovatelky nejedná o kasační námitku vůči napadenému rozsudku krajského soudu, nýbrž jde o pouhou spekulativní úvahu, pročež se touto argumentací blíže nezabývá.

[27] Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka uvádí otázku, která spíše než jako kasační námitka má podobu pouhého povzdachu, a totiž, kdo bude hradit zvýšení cestovních nákladů jejího zmocněnce? Stěžovatelka v žalobě vytýkala správnímu orgánu, že nevzal v úvahu náklady, které „*touto dvoukolejností vzniknou, neboť stran jiných místních příslušností (živnostenský úřad, správa sociálního zabezpečení, rejstříkový soud...) zůstává místně příslušná Praha*“. Stěžovatelka tedy v žalobě vytýkala něco jiného, než uvádí nyní v kasační stížnosti, neboť v řízení před krajským soudem poukazovala na to, že její zmocněnec bude muset dojíždět jednou v případě finančního úřadu do Třebíče, jindy v případě jiných správních orgánů do Prahy, z čehož ale výslovně neplyne výhrada zvýšených nákladů na zmocněnce v souvislosti s delší dojezdovou vzdáleností z jeho sídla do sídla nově příslušného finančního úřadu. Nejvyšší správní soud však ve prospěch stěžovatelky posoudil tuto otázku spíše jako „dovysvětlení“ uvedené žalobní námítky než jako nové tvrzení ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., a proto se jí, ač ji shledává na hraně přípustnosti, bude věcně zabývat.

[28] Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, 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*“. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že je svobodnou volbou každého, včetně stěžovatelky, koho zmocní, aby ji zastupoval a právně za ni jednal. Tvrzené zvýšení nákladů stěžovatelky na zastoupení jejím zmocněncem však nemůže být rozhodujícím prvkem při vážení účelnosti delegace místní příslušnosti správce daně, které je v tomto případě převáženo požadavkem efektivnosti a hospodárnosti výkonu správy daní.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[29] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené závěry zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla v tomto kasačním řízení úspěch a úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost. Proto soud vyslovil, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému ji nepřiznal.

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

V Brně dne 4. září 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu