



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupíčkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Zemědělská výroba Bartoušov s. r. o.**, se sídlem Tobrucká 714/27, Vokovice, Praha 6, zastoupen Mgr. Davidem Miličem, advokátem se sídlem Horní 10, Havlíčkův Brod, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 9. 2018, č. j. 62 Af 116/2016 - 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 1. 9. 2016 delegoval žalovaný podle § 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) místní příslušnost k výkonu správy daní s výjimkou daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí žalobce 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 rozhodnutí o delegaci oznámeno.

II.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji rozsudkem uvedeným v záhlaví zamítl. Konstatoval, že místní

příslušnost lze delegovat, jestliže je to účelné nebo jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti. Podstatné je přitom místo reálného každodenního chodu daňového subjektu. Dle zjištění žalovaného spočívá ekonomická činnost žalobce v pěstování kukuřice a obilí, chovu skotu, servisu bioplynové stanice vzdálené 10 km od provozovny žalobce a v prodeji materiálu do této bioplynové stanice. Krajský soud dospěl k závěru, že stěžejní část této činnosti je úzce spjata s provozovnou žalobce, nikoliv s jeho sídlem. Nepřisvědčil tvrzení, že v sídle žalobce se nachází jeho obchodní vedení a účetní oddělení, neboť žalobce nezaměstnává žádné osoby a chod podniku zajišťuje jeho jednatel za pomoci rodinných příslušníků. Při provedených místních šetřeních byl jednatel žalobce zastížen v provozovně či na poli, v sídle nikoliv. V provozovně se nadto nachází vybavené kancelářské prostory. Tvrzení, že k zásadním rozhodnutím a k uzavírání obchodů dochází v sídle žalobce, nekoresponduje s vyjádřením zmocněnce žalobce v daňovém řízení. Pro posouzení věci není rozhodné, kde se nachází účetnictví žalobce i s ohledem na to, že žalobce má externího účetního. Krajský soud rovněž poukázal na to, že v sídle nebyl ani označen zvonek žalobce, přestože místní šetření bylo provedeno 4 měsíce po jeho přestěhování. Dle krajského soudu tak byly splněny podmínky pro delegaci místní příslušnosti na Finanční úřad pro Kraj Vysočina, neboť v jeho obvodu je vykonávána reálná činnost žalobce. Delegací proto dojde k zefektivnění řádného výběru daní. Závěrem krajský soud konstatoval, že žalovaný zatížil řízení vadou, neboť se nevypořádal s důkazními návrhy žalobce. Tato vada však neměla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, jelikož jednatel žalobce i jeho zmocněnec se k věci vyjádřili, a jejich výsledky by tak nové rozhodné skutečnosti nepřinesly. Výpovědi zbývajících svědků by pak nemohly zvrátit řádně podložený závěr žalovaného, že těžiště ekonomické činnosti žalobce se nachází v jeho provozovně. Z těchto důvodů neprovedl navrhané důkazy ani krajský soud.

III.

[3] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Rozsudek považuje za nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud nevypořádal s jeho námitkou, že jednatel pobývá v Českých Budějovicích, odkud by musel do provozovny denně dojíždět více než 4 hodiny. Dojíždění do Prahy je pro něj snazší. Krajský soud se touto námitkou vůbec nezabýval.

[4] Dále rozporuje závěr krajského soudu, že podmínky pro delegaci místní příslušnosti byly splněny. Ekonomická činnost stěžovatele totiž probíhá v Praze, kde je rovněž umístěna účetní a obchodní dokumentace. V Bartoušově se nachází pouze výrobní aktivity, které mají spíše sezónní charakter. Delegace správy daní na Finanční úřad pro Kraj Vysočina proto není účelná a hospodárná. Místní šetření v provozovně byla provedena v době zemědělské sezóny, přítomnost jednatele tedy byla logická. Pokud by bylo místní šetření provedeno v zimě, pravděpodobně by zde správce daně nikoho nezastihl. O jisté účelovosti postupu správce daně svědčí i to, že místní šetření v Praze nebylo opakováno. Správce daně proto nedostatečně zkoumal rozsah činnosti prováděné v sídle, a nemohl ji tak porovnat s rozsahem činnosti vykonávané v provozovně. Nelze též bagatelizovat, že účetní a obchodní dokumentace související s podnikáním je umístěna v sídle. Z existence kancelářských prostor v místě provozovny nelze dovozovat, že se jedná o zázemí

pokračování

podnikatelské činnosti stěžovatele; má zde sídlo rovněž několik podnikajících fyzických osob. Vada řízení, kterou konstatoval krajský soud, měla fatální vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Soud ji nemohl zhojit vlastními úvahami o významu svědeckých výpovědí pro věc. V tomto postupu stěžovatel spatřuje vadu řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. [zřejmě myšleno písm. d), pozn. soudu]. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž označil námitky stěžovatele za nedůvodné. Rozsudek krajského soudu nelze považovat za nepřezkoumatelný, neboť žalobní námitka týkající se vzdálenosti provozovny od místa trvalého bydliště jednatele stěžovatele byla pro posouzení věci v podstatě irelevantní. Mezi trvalým bydlištěm a sídlem je totiž prakticky stejná vzdálenost. Nadto je jednatel stěžovatele podnikající fyzickou osobou se sídlem na adrese provozovny stěžovatele. Žalovaný nepovažuje termíny místních šetření za účelově stanovené. První z nich proběhlo předtím, než mu byl dán podnět k delegaci místní příslušnosti, druhé v návaznosti na vyjádření stěžovatele. Vzhledem ke shromážděným zjištěním nebylo účelné opakovat místní šetření v sídle stěžovatele. Závěr žalovaného byl dostatečně podložen. Rovněž umístění účetnictví není pro delegaci příliš rozhodné; účetní doklady mohou být při kontrolní činnosti předloženy elektronicky. Kontrola reálného výkonu ekonomické činnosti může být naopak provedena efektivně pouze v provozovně stěžovatele. Žalovaný připouští, že se dopustil procesního pochybení, avšak souhlasí s krajským soudem, že toto nemohlo mít vliv na výrok rozhodnutí. Výslech jednatele stěžovatele a jeho zmocněnce nelze vůbec provést, neboť by vypovídali o svých vlastních poměrech, nikoliv o poměrech třetích osob. Nadto s oběma bylo opakovaně jednáno. Ostatními důkazními návrhy chtěl stěžovatel prokázat užívání rejstříkového sídla. Tato skutečnost však nebyla rozporována. Rozhodnutí o delegaci spočívá na závěru, že se těžiště výkonu ekonomické činnosti stěžovatele nachází v místě provozovny. Vzhledem k jejímu charakteru ostatně tato ani nemůže být vykonávána v místě sídla. Žalovaný proto navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Jelikož stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek skutečně nepřezkoumatelný. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí je srozumitelné a vychází z relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[9] Konkrétně stěžovatel namítá, že krajský soud nevypořádal jeho námitku, v níž poukazoval na vzdálenost provozovny od místa bydliště jeho jednatele. Je pravdou, že krajský soud se k této dílčí námitce v napadeném rozsudku nijak nevyjádřil.

[10] Postup krajského soudu nicméně odpovídá konstantní judikatuře, podle níž není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009 vydaném pod sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl, že *„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.“* (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Tomuto požadavku krajský soud dostal. Z odůvodnění rozsudku je zřejmé, proč krajský soud shledal, že každodenní ekonomická činnost stěžovatele probíhá v jeho provozovně, nikoliv v jeho sídle. Tvrzení stěžovatele ohledně výkonu obchodní činnosti v jeho sídle nepovažoval za prokázaná s ohledem na charakter stěžovatelem vykonávané činnosti, která je úzce spjata právě s jeho provozovnou a na popis realizace činnosti ze strany samotného jednatele a zmocněnce J. K., poskytnutý v daňovém řízení. Rozsudek krajského soudu je řádně odůvodněn a je plně srozumitelný. Zdejší soud již opakovaně vyslovil, že nepřezkoumatelnost 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 (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Takovými vadami však rozsudek krajského soudu netrpí.

[11] Předmětem sporu je otázka, zda byly splněny podmínky pro delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní stěžovatele z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Kraj Vysočina.

[12] Podle § 18 odst. 1 daňového řádu pro delegaci platí, že *[n]a 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.*

pokračování

[13] V nyní posuzované věci byla delegace místní příslušnosti správce daně provedena z důvodů žalovaným 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 nerozpíral, 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 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.“

[14] 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, efektivnosti 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 ne hospodárny“ (BAXA, Josef a kol. Daňový řád, Komentář I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011).

[15] Nejvyšší správní soud považuje za spolehlivě zjištěný skutkový stav, že stěžovatel má reálné těžiště výkonu své podnikatelské činnosti v provozovně v Bartoušově, nikoliv v sídle zapsaném v obchodním rejstříku v Praze. Krajský soud tento závěr přesvědčivě, srozumitelně a dostatečně komplexně odůvodnil v odstavcích 20-23 napadeného rozsudku.

[16] Poukazuje-li stěžovatel na to, že většina z jeho obchodních aktivit probíhá v Praze, pak toto tvrzení neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Dle protokolu o ústním jednání ze dne 21. 8. 2015 (se zmocněncem J. K.) provozuje stěžovatel zemědělskou (roślinou) výrobu, servis bioplynové stanice Keřkov vzdálené 10 km od jeho provozovny a prodej materiálu do této bioplynové stanice. Stěžovatel nemá zaměstnance, veškeré práce zajišťuje jeho jednatel za pomoci rodinných příslušníků nebo subdodavatelů. Zemědělská výroba, poskytování služeb i prodej zboží probíhá na provozovně v Bartoušově, kterou má stěžovatel v nájmu od svého jednatele. Zde se nachází i hmotný majetek stěžovatele. Je odtud částečně vykonáváno řízení společnosti a probíhají zde rovněž obchodní jednání. Jednatel stěžovatele má trvalé bydliště v Českých Budějovicích, přechodně se zdržuje u rodičů ve V. (16 km od provozovny, pozn. soudu). V protokolu ze dne 24. 3. 2016 zmocněnec J. K. dále doplnil, že zemědělská produkce je používána zčásti pro bioplynovou stanici Keřkov a zčásti pro export do zahraničí. Na adrese provozovny stěžovatel užívá halu pro štěpkování, sklad obilí, část pozemků, silážní jámu a teletník. Jednatel stěžovatele v daném zemědělském objektu současně chová skot a pěstuje obilí jako soukromý zemědělec. Dohodne-li stěžovatel obchod, vystaví jednatel dodací list, který naskenuje ve V. externímu účetnímu a ten vystaví doklad. Jednatel se v místě provozovny zdržuje dle potřeby stěžovatele a jeho vlastní podnikatelské činnosti. Provozní rozhodnutí jsou činěna v Bartoušově. Žalovaný dále při místním šetření zjistil, že na adrese Nitranská 584/8, Praha 10, je označeno sídlo stěžovatele a dalších několika společností. Objekt není veřejnosti přístupný a nejsou tam umístěny zvonky. Dle fotografií založených ve spisu a s ohledem na předmět podnikání není možné, aby stěžovatel na adrese sídla realizoval své podnikatelské činnosti. Nelze tedy přisvědčit námitce, že většina jeho obchodních aktivit probíhá v Praze. Obchodní aktivity stěžovatele jsou navázány na jeho zemědělskou produkci, která nepochybně probíhá pouze v místě provozovny. Obchodní vedení je pak v podstatě tvořeno jediným jednatelem, který se pravidelně zdržuje v místě provozovny, kde se kromě podniku stěžovatele věnuje i svému vlastnímu podnikání. Lze tedy souhlasit s krajským soudem, že obchodní vedení se nenachází v sídle stěžovatele a ani na ně není nijak pevně vázáno. Nelze samozřejmě vyloučit, že určitá rozhodnutí jsou formálně činěna v sídle stěžovatele (tato stěžovatel blíže nespecifikoval, J. K. při výpovědi zmínil pouze tvorbu osevních plánů), a že se tam rovněž mohou konat jednání s obchodními partnery a uzavírat smlouvy. Nejedná se však o žádnou samostatnou obchodní aktivitu, která by byla zcela nezávislá na vlastním provozu podniku. Tento se přitom nesporně odehrává v provozovně v Bartoušově, přičemž dle výpovědi J. K. i tam dochází k obchodním jednáním. Související administrace provozu podniku prováděná údajně v sídle stěžovatele nepředstavuje podstatu jeho podnikání, ale toliko její nutnou doprovodnou součást. Z provedených důkazů nicméně plyne, že těžiště podnikatelské činnosti stěžovatele se nepochybně nachází v Bartoušově, přestože tam umístěná provozovna dle tvrzení

pokračování

stěžovatele není vybavena plnohodnotným administrativním zázemím. Námitka, že skutkový stav byl pro rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti zjištěn nedostatečně, tak není důvodná.

[17] 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 stěžovatelem, 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 stěžovatelem.

[18] Dovozuje-li stěžovatel, že místní šetření v provozovně byla provedena účelově v době zemědělské sezóny, pak Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, v čem by měla tvrzená účelovost postupu správce daně spočívat. Neprovozuje-li stěžovatel podnikání celoročně, ale toliko v sezóně, nelze spatřovat nic účelového na tom, že správce daně z hlediska určení místní příslušnosti mapoval jeho průběh právě po dobu, kdy se obchodní aktivity stěžovatele odehrávají. Pokud je zemědělská aktivita stěžovatele, která tvoří podstatu jeho podnikání, v průběhu zimních měsíců dle jeho tvrzení utlumena, a on tak *de facto* nevyvíjí v předmětu svého podnikání žádnou činnost, pak se tento útlum z logiky věci projeví nejen v provozovně, ale i v sídle společnosti. Stěžovatel v řízení netvrdil, že by se snad v průběhu zimních měsíců věnoval jiné podnikatelské aktivitě. Nejvyšší správní soud nepovažuje za projev účelovosti postupu správce daně ani to, že místní šetření v Praze nebylo - na rozdíl od místního šetření v Bartoušově - opakováno. Jak již bylo uvedeno výše, předmět podnikání stěžovatele zjevně nelze realizovat na adrese jeho sídla. Na tomto závěru by opakované místní šetření nemohlo ničeho změnit.

[19] Se stěžovatelem lze souhlasit, že pro kontrolní činnosti správce daně mají nepochybně velký význam účetní doklady. Je tomu tak proto, že daňové subjekty svá tvrzení prokazují primárně svým účetnictvím a jinými evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze opakovaně uvedl, že dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, či ze dne 21. 3. 2018, č. j. 8 Afs 143/2017 - 40). Z hlediska určení místní příslušnosti však nelze význam místa vystavování dokladů a jejich fyzického umístění nijak absolutizovat, zvláště pak v případě právnických osob, jejichž účetnictví je vedeno externími poskytovateli účetních služeb. Je třeba zohlednit poměrně široký rozsah digitalizace účetnictví i správy daní, který sebou nutně přináší potřebu vystavování účetních dokladů a jejich archivace v elektronické formě (tento trend ostatně zachycují i příslušné právní předpisy, srov. např. § 33 zákona o účetnictví, či § 35a zákona o dani z přidané hodnoty). Předávání dokladů správci daně při provádění kontrolní činnosti se v dnešní době standardně děje elektronickou formou, což je Nejvyššímu správnímu soudu známo z úřední činnosti. Místo, kde jsou účetní doklady fyzicky vystavovány a archivovány tak z hlediska určení místní příslušnosti v řadě případů poněkud ztrácí na významu. Sám stěžovatel ostatně dle vyjádření jeho zmocněnce využívá při zpracování účetních dokladů prostředky elektronické komunikace (viz popis účtování zachycený v protokolu ze dne 24. 3. 2016). Navíc ohledně místa vystavování dokladů uvedl rozdílné údaje. Zatímco ve svých podáních tvrdil, že tyto jsou vystavovány v sídle společnosti, jeho

zmocněnec J. K. v protokolu o ústním jednání ze dne 24. 3. 2016 uvedl, že doklady jsou vystavovány na pokyn jednatele v sídle účetní společnosti (Havlíčkův Brod). Krom toho se při kontrolní činnosti orgánů Finanční správy ČR a Celní správy ČR, tj. správců daní v užším slova smyslu [§ 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu], obecná pravidla místní příslušnosti ani neuplatní. Jedná se o tzv. vybranou působnost, kterou jednotlivé finanční a celní úřady vykonávají s účinností od 29. 7. 2016 na celém území České republiky (srov. § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky a § 6 odst. 2 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017 - 34, ze dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 393/2017 - 33, ze dne 2. 7. 2018, č. j. 5 Afs 217/2017 - 28, ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 84/2018 - 49, a ze dne 20. 12. 2018, č. j. 7 Afs 380/2018 - 31).

[20] V závěru kasační stížnosti a jejím doplnění stěžovatel krajskému soudu vytkl, že nezrušil rozhodnutí žalovaného, přestože bylo zatíženo procesní vadou. Žalovaný totiž nevypořádal důkazní návrhy stěžovatele na provedení svědeckých výpovědí. Navrhované výslechy svědků (jednatele stěžovatele, jeho zmocněnce, spoluvlastníka nemovitosti, v níž je umístěno sídlo stěžovatele a zákazníků, se kterými bylo v tomto sídle jednáno) pak neprovedl ani krajský soud.

[21] Dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. platí, že *[s]oud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[22] Krajský soud shledal procesní pochybení žalovaného v tom, že se nevypořádal s návrhy na provedení svědeckých výpovědí. Odkázal přitom na judikaturu Ústavního soudu, podle níž měl žalovaný buďto navrhované důkazy provést, nebo je neprovádět a tento postup náležitě odůvodnit (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, a ze dne 12. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 95/97). Tato skutečnost však sama o sobě nepostačuje k tomu, aby bylo rozhodnutí žalovaného automaticky zrušeno. Musí být rovněž splněna podmínka, že uvedené pochybení mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Její naplnění však již krajský soud neshledal. I bez provedení těchto výpovědí byl totiž dle krajského soudu skutkový stav pro rozhodnutí o delegaci zjištěn dostatečně. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené ztotožňuje.

[23] Jednatel stěžovatele měl v řízení vypovídat k okolnostem týkajícím se samotného stěžovatele, nejednalo by se tedy striktně vzato o svědeckou výpověď, ale o vyjádření účastníka řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 - 101). Stěžovateli však byl v řízení poskytnut dostatečný prostor pro vyjádření, kterého buďto on sám (viz vyjádření ze dne 22. 2. 2015 podepsané jednatelem) či prostřednictvím svého zmocněnce J. K. (viz protokoly o ústních jednáních ze dne 21. 8. 2015 a ze dne 24. 3. 2016) rovněž využil. Poskytnutá vyjádření se přitom týkala jak činnosti stěžovatele v provozovně v Bartoušově, tak i v jeho sídle. Zmocněnec J. K. se vyjádřil k náplni podnikatelské činnosti stěžovatele a způsobu její realizace v obou místech velmi zevrubně zejména v protokolu ze dne 24. 3. 2016, a nelze tak předpokládat, že by jakákoliv další vyjádření stěžovatele či jeho zmocněnce mohla přinést z hlediska předmětu věci nějaké další nové podstatné skutečnosti. Stěžovatel ostatně v žalobě ani v kasační

pokračování

stížnosti neuvedl žádné skutečnosti, které snad měly zůstat opomenuty. Ve své argumentaci opakovaně poukazoval toliko na to, že sídlo využívá pro obchodní jednání, řízení a fyzické umístění dokumentace související s předmětem jeho podnikání. Jak již bylo uvedeno výše, tyto skutečnosti však samy o sobě nemohou zvrátit spolehlivě zjištěný závěr, že těžiště podnikatelské činnosti stěžovatele se nachází v místě jeho provozovny. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že provedení ostatních navržených svědeckých výpovědí, jejichž smyslem bylo prokázat využívání sídla stěžovatele k uvedeným účelům, by bylo neúčelné a nadbytečné. Skutečnost, že stěžovatel může využívat své sídlo k uvedeným účelům, nebyla v řízení nijak zpochybněna. Podstatné však je, že v řízení bylo spolehlivě zjištěno, že předmět podnikání je naprosto zřejmě realizován především v provozovně v Bartoušově. Krajský soud proto postupoval správně, pokud pro namítané procesní pochybení rozhodnutí žalovaného nezrušil, neboť toto rozhodnutí i přes uvedenou vadu řízení ob stojí. Sám krajský soud se pak s totožnými důkazními návrhy řádně vypořádal a vzhledem k výše uvedenému nelze ani tomuto postupu ničeho vytknout.

[24] Nejvyšší správní soud neshledal v rozhodnutích žalovaného a krajského soudu ani žádné další vady, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit. Jejich závěry mají plnou oporu v právní úpravě a správním spisu. Zdejší soud se s jejich hodnocením ztotožnil a plně jej přebírá. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani polemiku stěžovatele s jejich argumentací.

[25] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. in fine). Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[26] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné činnosti.

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

V Brně dne 14. listopadu 2019

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu