



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Sativa Keřkov, a.s.**, IČO: 474 69 447, se sídlem Jemnická 355/3, Michle, Praha 4, zast. Mgr. Danielem Miličem, advokátem, se sídlem Horní 10, Havlíčkův Brod, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2018, č. j. 29301/18/5100-41452-706445, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2020, č. j. 31 Af 62/2018 - 30,

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 o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím rozhodl o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy všech 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. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný mimo jiné konstatoval, že v případě žalobce existují objektivní důvody pro delegaci místní příslušnosti ke správě daní spočívající v účelnosti delegace, neboť těžiště majoritní části ekonomické činnosti žalobce je soustředěno v působnosti Finančního úřadu pro Kraj Vysočina.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítl, že sídlí v Praze již od roku 2011, přičemž toto sídlo je každodenně využíváno, sídlí zde vedení žalobce a ekonomické oddělení, nejedná se tedy o sídlo fiktivní. Z tohoto místa je vykonáváno obchodní řízení společnosti, jsou zde přijímána koncepční rozhodnutí, z tohoto místa je

řízena výroba. V sídle společnosti probíhají jednání se zákazníky, podepisování smluvní dokumentace, hotovostní platby, je zde přebírána pošta. V provozovně žalobce v Keřkově probíhá zejména činnost výrobní – polnohospodářská. Žalobce shrnul, že základem jeho ekonomické činnosti je výroba a obchod se zemědělskými produkty a veškerá podstatná rozhodnutí i podstatné činnosti jsou vykonávány na adrese pražského sídla žalobce, což vyplývá i ze všech předložených důkazů.

[3] V posuzovaném případě se nejedná o zákonem stanovený případ pro delegaci místní příslušnosti dle § 18 zákona č. 280/2009, daňového řádu. Z ničeho nevyplývá, že by převážná ekonomická činnost žalobce byla vykonávána na jiném místě než v Praze, závěr správních orgánů o vhodnosti delegace je tak zcela nesprávný. Důkazy, které byly správními orgány předloženy, svědčí o tom, že stávající správce daně je pro žalobce jednoznačně vhodnější, než Finanční úřad pro Kraj Vysočina. Vyhovění návrhu na delegaci místní příslušnosti označil žalobce za nevhodné a neefektivní. Bylo by absurdní, aby se pracovníci Finančního úřadu Kraje Vysočina při případné několikadenní finanční kontrole přesunovali do Prahy, kde má žalobce archivováno účetnictví, konkrétně na adrese Nitranská 8, Praha 10, kde jsou uloženy veškeré originály smluv a účetních dokladů, neboť na adrese v Keřkově jsou pouze kopie těchto dokumentů.

[4] Žalobce na rozdíl od žalovaného tvrdil, že na adrese sídla se nachází zvonek na právnické osoby zde sídlící, přičemž nese označení „Sativa Keřkov“. Označení žalobce v době místního šetření na zvonku ještě uvedeno nebylo, a to z důvodu právě probíhajících stavebních prací. Žalobce na této adrese fakticky sídlí a vyvíjí zde ekonomickou činnost. Závěrem žalobce odkázal na čl. 38 Listiny základních práv a svobod a zde vyjádřené právo na zákonného soudce, které lze vztáhnout též na případ delegace místní příslušnosti k výkonu správy daní. Při delegaci je třeba dbát na to, aby taková změna sloužila řádnému a efektivnímu výběru daně a musí co nejvíce šetřit práva daňového subjektu. Současně by delegace měla být výjimečným řešením a správce daně musí volit jen takové postupy a taková opatření, která daňový subjekt co nejméně omezují.

[5] Krajský soud v Brně v záhlaví nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl, přičemž dospěl k závěru, že delegace místní příslušnosti z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Kraj Vysočina sledovala zcela legitimní cíl, a to zjednodušit a zefektivnit komunikaci mezi správcem daně a žalobcem, respektive umožnit správci daně nadanému znalostí místních poměrů např. provádět efektivněji místní šetření či daňovou kontrolu. Místní šetření ani daňovou kontrolu nebude možné účelně provádět v místě formálního sídla žalobce, neboť z provedeního dokazování plyne, že v případě prostor v Praze v ul. Jemnická se fakticky nejedná o skutečné sídlo žalobce, ale toliko prostor pro jednání, který je evidován jako úřední sídlo žalobce. Na uvedeném místě se nenachází žádná dokumentace žalobce a není na něm ani vykonávána ekonomická činnost žalobce a s ní související úkony, které by musel správce daně v případě místních šetření či daňových kontrol prověřovat. Pro jakýkoliv výkon činnosti správce daně je prostor v Praze v ul. Jemnické neefektivní, jelikož se jedná o prázdný byt, nadto se o něj žalobce dělí s dalším ekonomickým subjektem.

[6] Účelnost přesunu správy daní na Finanční úřad pro Kraj Vysočina je podtržena i tím, že společnost spravující účetnictví žalobce má provozovnu v Havlíčkově Brodě,

pokračování

tj. v blízkosti provozovny žalobce a v působnosti delegovaného správce daně. V této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, č. 3486/2016 Sb. NSS, přičemž dodal, že uložení účetních dokumentů v sídle společnosti, která je pověřena vedením účetnictví žalobce, není důvodem pro konstatování, že nebylo splněno kritérium účelnosti, neboť je zřejmé, že podnikatelské aktivity žalobce, specifikované v obchodním rejstříku, nemohou být vykonávány v místě jeho formálního sídla, byť o velikosti 1+KK v bytovém domě v Praze. Naopak stěžovatel realizuje své podnikatelské aktivity v Keřkově, který spadá do obvodu místní působnosti delegovaného správce daně.

[7] Závěrem krajský soud konstatoval, že nezpochybňuje skutečnost, že by snad žalobce mohl vykonávat určité činnosti v Praze, avšak tato není v posuzované věci rozhodnou, přičemž odkázal na rozsudek NSS ze dne 8. 8. 2018, č. j. 3 Afs 87/2017 - 36. Tvrzení žalobce o neefektivitě případných přesunů zaměstnanců správce daně do Prahy je spekulací, která by mohla být obdobně použita i jako argument pro delegaci místní příslušnosti správce daně. Delegací nadto nejsou dotčeny aktivity žalobce co do výběru místa pro organizování schůzek s obchodními partnery, případný obchodní význam „pražské adresy“ pro žalobce není rovněž delegací nikterak devalvován a s ohledem na shora uvedené skutečnosti vážící se k aktivitám žalobce v Keřkově nemůže být výsledkem delegace ani nárůst žalobcových nákladů.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítl nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku. Stěžovatel v žalobě namítal porušení čl. 38 Listiny základních práv a svobod ze strany správních orgánů, přičemž v této souvislosti navrhl výslech předsedy představenstva a několika dalších svědků. Krajský soud se však touto námitkou nezabýval, výslech svědků neprovedl a ani nezdůvodnil, proč tak neučinil. Stěžovatel připustil, že soud není povinen za splnění určitých podmínek reagovat na každou dílčí žalobní námitku, návrh na doplnění dokazování však není natolik marginální záležitostí, aby jej bylo možné zcela pominout. Navržení výslechu svědků nadto nebylo samoučelné, přičemž i správce daně chtěl předsedu představenstva stěžovatele vyslechnout, ale jak sám konstatoval v protokolu ze dne 7. 2. 2018, byl vzhledem k jeho dlouhodobému pobytu v nemocnici odkázán jen na právního zástupce a účetního stěžovatele. Soud pak pouze nekriticky přejal argumentaci žalovaného a zcela upozadil význam a obsah žaloby. V této souvislosti stěžovatel odkázal na judikaturu NSS (rozsudky ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, či ze dne 29. 8. 2019, č. j. 9 As 213/2019 - 110).

[9] Stěžovatel dále vyslovil nesouhlas s hodnocením účelnosti delegace ze strany správních orgánů a krajského soudu. V posuzovaném případě totiž neexistují objektivní důvody pro aplikaci delegace místní příslušnosti z podnětu správce daně, sídlo stěžovatele není virtuální a ani se nikterak nepodílí na karuselových obchodech, jeho ekonomická činnost je dlouhodobá a transparentní. Správce daně tak stěžovatele nepřímou nutí ke změně sídla, protože v Praze nedisponuje dostatečnými personálními kapacitami pro efektivní výkon správy daní. Stěžovatel dále poukázal, že požadavek účelnosti dle § 18 odst. 1 daňového řádu je nutné vykládat nejen z pohledu správce daně, ale i z pohledu daňového

subjektu, přičemž odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016, č. 3486/2016 Sb. NSS). Neefektivnost a ne hospodárnost delegace místní příslušnosti správy daní plyne též z toho, že proti ní stěžovatel brojí. Ani pro správce daně však nebude delegace místní příslušnosti o mnoho snazší, jelikož v Praze se nacházejí účetní doklady stěžovatele. Ačkoli stěžovatel může správci daně poskytnout mnoho účetních dokladů v elektronické podobě prostřednictvím moderních prostředků elektronické komunikace, správce daně většinou vyžaduje předložení dokumentace v originální podobě. Upozornil, že i z odborné literatury vyplývá, že s ohledem na zásady hospodárnosti, efektivnosti a šetrnosti daňového řízení je vhodná místní příslušnost u správce daně, v jehož obvodu má daňový subjekt k dispozici všechny dokumenty a jiné podklady sloužící k prokazování skutečností tvrzených daňovým subjektem v rámci daňových řízení.

[10] K odkazu žalovaného jakož i krajského soudu na skromné vybavení sídla stěžovatele tento namítl, že tato skutečnost byla ovlivněna změnou sídla stěžovatele a souvisejícími úpravami nového sídla. Skutečnost, že byla v jeho sídle k dispozici jen pověřená osoba a pouze v předem domluveném termínu, byla taktéž ovlivněna specifickými okolnostmi, a to dlouhodobou pracovní neschopností předsedy představenstva stěžovatele. Stěžovatel se dále neztotožnil se závěry žalovaného a krajského soudu, že je těžiště majoritní části ekonomické činnosti stěžovatele soustředěno v působnosti Finančního úřadu pro Kraj Vysočina. Ačkoli se na Vysočině koncentruje část aktiv stěžovatele, především zemědělská prvovýroba, která k tomu potřebuje odpovídající materiální a personální zajištění, samotná obchodní činnost se až na výjimky odehrává v sídle stěžovatele. Zemědělská část činnosti stěžovatele má sice kvůli svému charakteru vyšší nároky na personální zajištění, ale k posuzování jednotlivých činností nelze přistupovat matematicky porovnáváním počtu zaměstnanců na jednotlivých pracovištích. Jádrem činnosti stěžovatele je naopak obchodní činnost v sídle stěžovatele, která sice nevyžaduje zvýšené personální nároky, ale pro fungování stěžovatele coby ekonomického subjektu je klíčová. Stěžovatel na závěr vyjádřil domněnku, že v řízení nebylo prokázáno, že by se jeho formální sídlo lišilo od sídla skutečného. Není mu tedy zřejmé, v čem spočívají tak výjimečné důvody pro delegaci místní příslušnosti. Pro úplnost stěžovatel uvedl, že v mezidobí došlo ke změně jeho sídla, což však nemá vliv na skutečnost, že je napadený rozsudek krajského soudu nezákonný.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě. Dále označil za rozporné tvrzení stěžovatele, že došlo ke změně jeho sídla, přičemž z obchodního rejstříku plyne, že ke dni 7. 7. 2020 je sídlo stěžovatele zapsáno na adrese Jemnická 355/3, 140 00 Praha 4 - Michle. K námitce stěžovatele, že krajský soud nevypořádal jeho námitku porušení čl. 38 Listiny základních práv a svobod a neprovedl výslech jím navržených svědků, žalovaný poukázal, že řízení před krajským soudem je ovládáno dispoziční zásadou, přičemž rozsah a kvalita žaloby předurčují také obsah, rozsah a kvalitu rozhodnutí soudu. V bodu III. žaloby stěžovatel uvedl řadu obecných tvrzení, jež ale nejsou nijak konkretizována či provázána na posuzovanou věc, přičemž stěžovatel nespecifikoval důvody, v nichž spatřuje porušení čl. 38 Listiny základních práv a svobod. Ke stěžovatelovu návrhu na doplnění dokazování žalovaný poukázal, že i bez provedení stěžovatelem navržených důkazů byl skutkový stav pro rozhodnutí o delegaci zjištěn zcela dostatečně. V řízení bylo spolehlivě zjištěno, že

pokračování

majoritní část ekonomické činnosti stěžovatele je realizována v provozovně stěžovatele, tedy v obvodu územní působnosti delegovaného správce daně. Jakékoli stěžovatelem tvrzené procesní pochybení krajského soudu nemohlo mít v posuzovaném případě bez dalšího vliv na zákonnost kasační stížnosti napadeného rozsudku.

[12] Žalovaný se dále s krajským soudem ztotožnil ohledně hodnocení naplnění kritéria účelnosti delegace místní příslušnosti v posuzovaném případě, přičemž uvedl, že stěžovatelem tvrzené skutečnosti nemají na závěr o naplnění kritéria účelnosti žádný vliv. Přestože rejstříkové sídlo stěžovatele není sídlem fiktivním, k výkonu majoritní části ekonomické činnosti soustavného charakteru na adrese rejstříkového sídla stěžovatele nedochází a nelze bez dalšího konstatovat, že by stěžovatel byl na adrese svého rejstříkového sídla plynule kontaktní, dohledatelný, a vykonával zde majoritní část ekonomické činnosti. Za spekulativní označil žalovaný tvrzení stěžovatele, že správce daně jej pouze nepřímou nutí ke změně sídla, neboť v hlavním městě nedisponuje dostatečnými personálními kapacitami pro efektivní výkon správy daní. K námitkám stěžovatele stran místa uložení a zpracování účetnictví žalovaný uvedl, že z hlediska určení místní příslušnosti nelze význam místa vystavování dokladů a jejich fyzického umístění nijak absolutizovat. Je třeba zohlednit poměrně široký rozsah digitalizace účetnictví i správy daní, který sebou nutně přináší potřebu vystavování účetních dokladů a také jejich archivace v elektronické formě. Předávání dokladů správci daně při provádění kontrolní činnosti se nadto v dnešní době děje standardně elektronickou formou. Místo, kde jsou účetní doklady fyzicky vystavovány a archivovány, tak z hlediska určení místní příslušnosti v řadě případů ztrácí na významu. Žalovaný uzavřel, že jednotlivá skutková zjištění, která byla popsána v napadeném rozhodnutí a aprobována krajským soudem, naplňují ve vzájemné souvislosti podmínku účelnosti delegace místní příslušnosti podle § 18 daňového řádu.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] 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, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[14] Kasační stížnost není důvodná

[15] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu mimo jiné pro vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je přitom vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel sám nenamítal.

[16] Nejvyšší správní soud také vyslovil, že s kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy

uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[17] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře Nejvyššího správního soudu bohatě zastoupena (srov. 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, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud 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.

[18] Stěžovatel dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů z toho, že se krajský soud nezabýval námitkou porušení čl. 38 Listiny základních práv a svobod a souvisejícím návrhem stěžovatele na provedení důkazu výsledkem svědků. Krajský soud pak ani nezdůvodnil, proč provedené důkazy neprovedl.

[19] Nejvyšší správní soud připomíná, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, přičemž obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Je-li tedy žaloba kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta. Jinými slovy, pokud stěžovatel uplatní obecnou námitku, může se jí ve stejném rozsahu zabývat i soud. K tomu srov. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60, a rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, a ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS). Stěžovatel v žalobě sice poukázal na čl. 38 Listiny základních práv a svobod, dále však nespecifikoval, z jakých důvodů spatřuje porušení tohoto článku ze strany správních orgánů, nadto toto porušení ani explicitně v žalobě nenamítal.

[20] Krajský soud tedy v posuzovaném případě nereagoval na zcela obecný odkaz stěžovatele na čl. 38 Listiny základních práv a svobod, kterýžto postup je v souladu s ustálenou judikaturou zdejšího soudu. Soudy totiž nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvracet. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých

pokračování

dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33). Obdobně zdejší soud např. v rozsudku ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018 - 36, vyslovil, že „*správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí*“. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „*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).

[21] Právě uvedeným kritériím napadený rozsudek vyhověl. Krajský soud výstižně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a přdestřel relevantní a ucelené právní závěry, kterými stěžejní žalobní argumentaci vypořádal. Ostatně stěžovatel proti výkladu podanému krajským soudem v kasační stížnosti obsáhle brojí a na více místech s ním polemizuje, což by v případě chybějících důvodů prakticky nebylo možné. Nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku přitom nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37).

[22] Na výše uvedeném závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že krajský soud neprovedl stěžovatelem navržené důkazy výsledkem svědků. Krajský soud sice pochybil, když se výslovně nevyjádřil k důkazním návrhům stěžovatele, přičemž ani neuvedl, proč tyto neprovedl, a řízení před ním tak bylo stiženo vadou. K tomu, aby kasační stížnost mohla být úspěšná, je však třeba, aby se jednalo o vadu takové intenzity, že by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). V daném případě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že tomu tak nebylo. O vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se totiž ve smyslu judikatury NSS nejedná, pokud lze přesvědčivě dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k zjištěné vadě vůbec nedošlo (viz např. rozsudky ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59, či ze dne 28. 7. 2008, č. j. 8 Afs 49/2006 - 95). Skutkový stav zjištěný správcem daně popsaný níže v bodech [27] a [28] tohoto rozsudku i bez stěžovatelem navržených výsledků poskytuje dostatečnou oporu pro závěr o účelnosti delegace místní příslušnosti k výkonu správy daní stěžovatele na jiného věcně příslušného správce daně (v posuzovaném případě na Finanční úřad pro Kraj Vysočina). Ostatně určité obchodní aktivity uskutečňované v Praze, které chtěl stěžovatel výsledkem svědků prokazovat (zejména jednání s obchodními partnery), žalovaný ani krajský soud nerozporovali. Z uvedeného je tedy zřejmé, že návrhům na provedení výsledku svědků krajský soud nevyhověl z důvodu nadbytečnosti.

[23] K odkazu stěžovatele na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, či ze dne 29. 8. 2019, č. j. 9 As 213/2019 - 110), zdejší soud poznamenává, že tato vzhledem k výše uvedenému nemá vliv na závěr ohledně přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Ačkoli se krajský soud dopustil procesního pochybení, když výslovně neodůvodnil neprovedení

stěžovatelem navržených důkazů, toto v posuzované věci nezakládá nezákonnost napadeného rozsudku, jak je predestřeno výše.

[24] S ohledem na výše uvedené nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit žádné ze stěžovatelových námitek týkajících se důvodů dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., jak byly vymezeny v odst. [18].

[25] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami stěžovatele, kterými tento zpochybňoval správnost závěrů správních orgánů, jakož i krajského soudu, ohledně účelnosti delegace místní příslušnosti k výkonu správy daní stěžovatele z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Kraj Vysočina.

[26] Problematika delegace je upravena v § 18 daňového řádu. Podle odst. 1 citovaného 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; proti rozhodnutí ve věci delegace nelze uplatnit opravné prostředky.*

[27] Zdejší soud ze správního spisu ověřil, že dne 8. 9. 2017 provedl správce daně místní šetření na adrese tehdejšího sídla stěžovatele – Na Popelce 3187/12a, Praha – Smíchov, přičemž bylo zjištěno, že se jednalo o rodinný dům, který nebyl ve vlastnictví stěžovatele a v němž mělo sídlo celkem patnáct ekonomických subjektů. V rámci dalšího místního šetření, které bylo správcem daně provedeno dne 5. 4. 2018, bylo ověřeno sídlo stěžovatele na adrese Jemnická 355/3, Praha 4, přičemž bylo zjištěno, že se jedná o bytový dům, stěžovatel však nebyl označen ani na zvoncích, ani na poštovních schránkách, ani nebyl uveden v katastru nemovitostí jako vlastník některé z bytových jednotek. V rámci dalšího místního šetření uskutečněného dne 4. 6. 2018 za účasti zástupkyně stěžovatele správce daně zjistil, že stěžovatel je nově označen na zvonku příslušné bytové jednotky (ten nesl původně označení „b. j. 37/404“) a na schránce bytové jednotky p. H. V.-J., a to spolu s dalším ekonomickým subjektem (společností Cena půdy Vysočina s.r.o.). Současně bylo zjištěno, že se jedná o bytovou jednotku 1+KK, dle fotografií bez jakýchkoliv stop po užívání ke kancelářské práci, bez uložení jakýchkoliv materiálů.

[28] V protokolu z místního šetření ze dne 4. 6. 2018, č. j. 5055160/18/2000-11452-110917, zástupkyně stěžovatele uvedla, že ekonomickou činností stěžovatele je zemědělská výroba probíhající v Keřkově, kde má stěžovatel skladové prostory ve svém vlastnictví. V prostorech v Praze, ul. Jemnická, se cca 2x týdně schází představenstvo. Účetnictví zpracovává společnost Ing. Josef Kubín – KONZULT s.r.o. se sídlem v Praze, ul. Nitranská, přičemž na tomto místě se schází představenstvo stěžovatele taktéž cca 2x týdně a probíhají zde jednání s obchodními partnery. Vedení stěžovatele se zdržuje v Praze a v Keřkově s tím, že zásadní rozhodnutí jsou přijímána v sídle společnosti v Praze. Účetnictví je vedeno a uloženo u uvedené společnosti, která má sídlo i v Havlíčkově Brodě, archiv je v Praze, ul. Nitranská. K obchodním jednáním stěžovatele zástupkyně stěžovatele uvedla, že ty probíhají buď v sídle stěžovatele, nebo na ul. Nitranská v Praze, nebo jinde dle telefonické domluvy. Prostory na adrese sídla jsou určeny k jednání, není zde k dispozici kancelář, v případě jednání jsou potřebné dokumenty přineseny na jednání a

pokračování

následně zase odneseny. Všechny dokumenty včetně obchodních smluv jsou u účetní společnosti a kopie smluv jsou v kanceláři v Keřkově. Celkem má stěžovatel čtrnáct zaměstnanců, z nichž čtyři vykonávají činnost i v Praze a ostatní v Keřkově. Z webových stránek stěžovatele, které jsou též součástí správního spisu, vyplynulo, že adresou pro doručování písemností stěžovateli je adresa provozovny stěžovatele, tj. Keřkov 72, Příbyslav. Z výpisu obchodního rejstříku se pak podává, že se stěžovatel zabývá zemědělskou výrobou; výrobou, obchodem a službami neuvedenými v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a dále výrobou elektřiny.

[29] Nejvyšší správní soud předně souhlasí se stěžovatelem, že účelnost delegace ve smyslu § 18 odst. 1 daňového řádu musí být posuzována v kontextu celého skutkového stavu, nikoliv výhradně ve vztahu ke správci daně (viz LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád. Komentář*. C. H. Beck, 2016, komentář k § 18, dostupné z právního informačního systému beck-online). Tento postup však správce daně jakož i krajský soud dodrželi, přičemž posouzení účelnosti delegace ve vztahu ke stěžovateli je výslovně vyjádřeno v bodu 28. napadeného rozsudku, kdy krajský soud konstatoval, že „[d]elegací jistě nejsou dotčeny aktivity žalobce co do výběru místa pro organizování schůzek s obchodními partnery, případný obchodní význam „pražské adresy“ pro žalobce není rovněž delegací nikterak devalvován a s ohledem na shora uvedené skutečnosti vážící se k aktivitám žalobce v Keřkově nemůže být výsledkem delegace ani nárůst žalobcových nákladů“.

[30] Z rozsudku NSS ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, č. 3486/2016 Sb. NSS, se podává, že „[s]právní orgán rozhodující o delegaci místní příslušnosti správce daně z důvodu účelnosti (§ 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) zkoumá zejména, zda realizace podnikatelských aktivit probíhá v místě formálního sídla daňového subjektu, v místě jeho provozovny či jinde, resp. o jaký druh podnikatelských aktivit se jedná. Je možné delegovat místní příslušnost na správce daně se sídlem blíže místu reálného podnikání daňového subjektu, pokud bude následně správa daní efektivnější a hospodárnější pro daňový subjekt i pro správce daně“. Předestřené skutečnosti žalovaný, jakož i krajský soud zkoumali, přičemž dospěli ke správnému závěru, že výkon majoritní části ekonomické činnosti stěžovatele soustavného charakteru je realizován v místě v živnostenském rejstříku zapsané provozovny v Keřkově, tedy v územní působnosti Finančního úřadu pro Kraj Vysočina. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje. Místem realizace podnikatelských aktivit totiž primárně není místo, odkud dochází k obchodnímu vedení společnosti statutárním orgánem, jak nastínil stěžovatel v kasační stížnosti, nýbrž místo, kde dochází k reálnému každodennímu chodu daňového subjektu s ohledem na oblast jeho činnosti. „Právě tato okolnost totiž nejlépe svědčí o účelnosti delegace podle § 18 daňového řádu ve vztahu k plnění vzájemných práv a povinností mezi správcem daně a daňovým subjektem. Kromě toho, daňový subjekt může s ohledem na současný technologický stav komunikačních prostředků změnit místo svého obchodního vedení relativně snadno, zatímco místo každodenního podnikání, zvláště pokud spočívá v technicky náročnějších činnostech a vyžaduje tak náročnější zázemí, lze považovat za stálejší“ (viz rozsudek NSS ze dne 8. 8. 2018, č. j. 3 Afs 87/2017 - 36).

[31] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou stěžovatele, že efektivita výkonu správy daní Finančním úřadem pro hlavní město Prahu může být odůvodněna skutečností, že v jeho obvodu má sídlo účetní společnost stěžovatele. Jak ostatně uvedl

Nejvyšší správní soud v již shora citovaném rozsudku č. j. 1 As 230/2016 - 18 „[m]ístní 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“. V posuzovaném případě, jak ostatně přilehavě konstatoval též krajský soud, je účelnost přesunu správy daní na Finanční úřad pro Kraj Vysočina umocněna též tím, že společnost spravující účetnictví stěžovatele má provozovnu v Havlíčkově Brodě, tedy v blízkosti provozovny stěžovatele a v působnosti delegovaného správce daně.

[32] Nejvyšší správní soud s ohledem na vše shora uvedené konstatuje, že kritérium účelnosti delegace místní příslušnosti ve smyslu § 18 odst. 1 daňového řádu bylo v posuzovaném případě naplněno. Je zřejmé, že stěžovatelovy podnikatelské aktivity týkající se zemědělské výroby nemohou být vykonávány v místě jeho formálního sídla v Praze. Naopak stěžovatel realizuje stěžejní podnikatelské aktivity ve svojí provozovně v Keřkově, který spadá do působnosti Finančního úřadu pro Kraj Vysočina.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[34] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 30. října 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu