



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Lenky Krupičkové a Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **BOHEMIA GOLD s. r. o.**, se sídlem Lannova 2061/8, Praha 1, zastoupené JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem U Soudu 363/10, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2022, č. j. 62 Af 22/2020 - 224,

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 10. 3. 2020, č. j. 9799/20/5100-41452-712033, delegoval žalovaný (Odvolací finanční ředitelství) podle § 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, 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 Liberecký kraj. Správci daně zdůraznili, že ekonomická činnost je vykonávána v Libereckém kraji, zde vykonávají práci zaměstnanci, sídlí účetní a sídlí zde i jednatel společnosti, přičemž žalobkyně má v tomto kraji zapsané provozovny.

II.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“). Zdůraznila v ní, že její zástupkyně nemohla v průběhu lhůty pro podání žaloby nahlížet do daňového spisu. Vůči rozhodnutí žalovaného namítla absenci odůvodnění, proč k delegaci dochází k 21. dni kalendářního měsíce následujícího po měsíci,

v němž bylo oznámeno rozhodnutí. Dále podle ní absentovaly důvody účelnosti delegace místní příslušnosti a správce daně nesprávně a neúplně zjistil skutkový stav věci. Závěrem konstatovala porušení zásady rovnosti a poukázala na nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného.

[3] Krajský soud argumentaci žalobkyně nepřisvědčil. Rozhodnutí žalovaného shledal přezkoumatelným. Co se týče nahlížení do spisu po dobu běhu lhůty pro podání žaloby, poukázal na možnost žalobkyně nahlížet do spisu minimálně od 11. 3. 2020 do 22. 4. 2020, na skutečnost, že žalobkyně věděla, kde se spis nachází (sama podala podnět k přezkumu ke Generálnímu finančnímu ředitelství) a na to, že v průběhu soudního řízení neuvedla, v čem by žalobní argumentaci hodlala doplnit. Dále soud uvedl, že odůvodnění data účinnosti delegace sledovalo praxi správce daně. Jeho stanovení nebylo na první pohled nepřiměřené a žalobkyně ani neoznačila negativní dopady do jejích práv. Soud pak neměl pochyb o tom, že těžiště obchodní činnosti žalobkyně vskutku probíhalo v Libereckém kraji, k čemuž žalovaný dostatečně zjistil skutkový stav (podklady shledal dostatečnými a aktuálními). V postupu správců daně soud neindikoval účelovost či přímo šikanózní jednání. Nenastalo ani porušení rovnosti, neb není nezbytné, aby došlo k delegaci všech subjektů sídlících na stejné virtuální adrese. Žalobu pro shora uvedené zamítl.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost. Tu rozdělila do čtyř kasačních okruhů. V prvním poukazuje na to, že došlo k porušení práva na nahlížení do daňového spisu a tím i práva na spravedlivý proces. Soud nesprávně zhodnotil předložený daňový spis a bezdůvodně neprovedl stěžovatelkou navržené důkazy. Krajský soud nepřipustně omezil její právo na seznámení se s důkazy a s podklady pro správní rozhodnutí. Stěžovatelka nebyla řádně poučena o možnosti nahlížet do spisu a v posuzovaném období nadto byl vyhlášen nouzový stav (ten a restriktce s ním spojené trvaly od 12. 3. 2020 do 17. 5. 2020) a zakázán volný pohyb osob. S ohledem na vývoj epidemie musela nahlížení do spisu ponechat až na poslední dny lhůty pro podání žaloby. Krajský soud tak nejenže nepřihlédl ke všem skutkovým okolnostem dané věci a neprovedl navržené důkazy, ale v rozporu se zásadou legální licence ignoroval zákonem stanovenou dobu dvou měsíců pro podání žaloby (tuto nepřipustně zkrátil). Jde-li o nahlížení do spisu od 23. 4. 2020 do 11. 5. 2020, krajský soud nesprávně uvedl, že stěžovatelka byla informována o postoupení daňového spisu (k tomu nebyl žalovaný oprávněn) spolu s podnětem k přezkoumání napadeného rozhodnutí Generálnímu finančnímu ředitelství. Sdělení k přezkumu jí nebylo doručeno fikcí dne 28. 5. 2020, ale dne 23. 4. 2020, a týkalo se toliko postoupení podnětu (nikoliv spisu). O možném korespondenčním nahlížení do spisu žalovaný stěžovatelku vyrozuměl až po uplynutí lhůty k podání žaloby. Daňový spis nadto nebyl k dispozici ani po předchozí telefonické domluvě a krajský soud ignoroval písemnosti a důkazy předkládané stěžovatelkou po lhůtě k podání žaloby, byť sám deklaroval příznivější náhled soudu na doplnění věcné argumentace po umožnění přístupu ke správnímu spisu.

[5] Ve druhém okruhu kasačních námitek stěžovatelka namítá absenci odůvodnění lhůty k delegaci místní příslušnosti. Delegaci podle ní nešlo realizovat s ohledem na vyhlášený nouzový stav. Praxe správců daně není jednotná, když lhůta k delegaci místní příslušnosti je

pokračování

stanovena od 2 do 6 měsíců po jejím oznámení. Třetí okruh námitek směřuje vůči absenci účelnosti delegace. Správci daně účelnost dostatečně neodůvodnili, přičemž z ničeho nevyplývá, že by dosavadní stav byl neekonomický a nehospodárný. Nebylo přihlédnuto k novějším podkladům pro tuto zásadní otázku řízení a nadto jde o problém archaický, neboť většinu kontrolních úkonů může vykonávat kterýkoliv správce daně. V posledním, čtvrtém, okruhu námitek stěžovatelka uvádí, že mělo dojít k delegaci na jiné územní pracoviště (Frydlant namísto České Lípy). Správci daně nesprávně zjistili skutkový stav věci. Konečně, stěžovatelka na více místech kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Proto navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry rozsudku krajského soudu. Konstatoval, že stěžovatelka byla seznámena se zjištěnými skutečnostmi (výčet podkladů byl uveden i v odůvodnění napadeného rozhodnutí) a do spisu mohla nahlížet i korespondenčně (žádost o tento způsob nahlížení do spisu byla podána dne 6. 5. 2020). Krajský soud zhodnotil všechny předložené věcné argumenty. Navržené dokazování daňovými spisy Finančního úřadu pro hlavní město Prahu či metodikou k delegaci místní příslušnosti věcnou argumentaci nedoplňuje. Námitky absence oprávnění postoupit spis Generálnímu finančnímu ředitelství, věcné příslušnosti žalovaného a nepoučení o možnosti nahlížet do spisu, byly poprvé uplatněny až v řízení o kasační stížnosti, a jsou proto nepřipustné. Stěžovatelka fakticky nijak nebrojí proti závěru, že majoritní ekonomickou činnost vykonává v Libereckém kraji. Rozsudek krajského soudu vycházel v otázce lhůty k delegaci místní příslušnosti z ustálené praxe; tvrzení stěžovatelky jsou nepodložena. Žalovaný závěrem připomněl, že v Lázních Libverda (okres Frydlant) provozuje stěžovatelka svou činnost toliko sezónně a krajský soud se aspekty delegace podrobně zabýval. Stěžovatelce se nadto nabízí možnost k podání podnětu ke změně umístění daňového spisu. Pro výše uvedené žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

V.

[7] 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, 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Podstatou projednávané věci je otázka, zda delegace místní příslušnosti k výkonu správy daní na jiného správce daně v případě stěžovatelky splnila zákonné podmínky. Samostatně pak stěžovatelka vznáší otázku dodržení práva na spravedlivý proces v řízení před krajským soudem.

[10] Úvodem soud toliko pro forma uvádí, že by stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí i důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., jde o důvod vyhrazený toliko pro *nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení*. V souzené věci však došlo k zamítnutí

žaloby, a nikoliv k jejímu odmítnutí či zastavení řízení. Soud se proto tímto důvodem již dále nezabýval.

[11] Nejvyšší správní soud nejdříve přistoupil k námitkám nepřezkoumatelnosti, které v obsáhlé kasační stížnosti stěžovatelka zmiňuje i v souvislosti s nezákonností dílčích závěrů krajského soudu. Je tomu tak proto, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71). Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud (či správní orgán) rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016-51).

[12] Takovou vadou však napadený rozsudek netrpí. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění jednoznačně seznatelné. Krajský soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). S těmi ostatně stěžovatelka polemizuje. Jde-li o namítané opomenuté dokazování či doplnění věcné argumentace až po lhůtě k podání žaloby, vztahuje se k otázkám (zejména účelnost delegace a dodržení práva na spravedlivý proces), na něž krajský soud poskytl ucelené odpovědi (o tom dále).

[13] Stěžovatelka v kasační stížnosti zejména obsáhle namítá, že bylo porušeno její právo na spravedlivý proces, neboť jí nebylo umožněno nahlížet do daňového spisu po dobu plynutí lhůty pro podání žaloby. Na tomto místě je třeba vyjasnit, že krajský soud (a tím méně Nejvyšší správní soud) se v nynějším řízení nemůže zabývat námitkami stěžovatelky vůči jakémukoliv postupu žalovaného (či jiného orgánu finanční správy), který následoval poté, co nabylo žalobou napadené rozhodnutí právní moci. Předmětem soudního přezkumu je totiž právě a pouze rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2020. Na jeho zákonnost nemůže mít z povahy věci jakýkoliv vliv to, jak žalovaný nakládal se správním spisem po pravomocném ukončení daňového řízení. Ostatně, *při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu* (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K tomu lze poukázat na přílehlavé závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2017, č. j. 7 Azs 326/2017-21: *„Jak vyplývá z výše naznačené časové souslednosti, v době, kdy stěžovatelka podávala žalobu, se žalovaný k její žádosti o nahlédnutí do spisu dosud nevyjádřil, jeho dopis byl odeslán v době, kdy již řízení před krajským soudem probíhalo. Vzhledem k tomu, že se stěžovatelka následně mohla seznámit s obsahem správního spisu prostřednictvím nahlížení do spisu vedeného u krajského soudu, neměla patrně potřebu brojit proti sdělení žalovaného opravným prostředkem, případně žalobou. Protože jde nicméně o tvrzené pochybení žalovaného, ke kterému došlo až po ukončení správního řízení, nemůže k němu Nejvyšší správní soud žádným způsobem přihlídnout. Při posuzování žaloby proti rozhodnutí vychází soud ze skutkového stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1*

pokračování

s. ř. s.), což dopadá i na řízení o následné kasační stížnosti. Konečně nelze ani přehlédnout, že jednání žalovaného v souvislosti s nahlážením do spisu už nemohlo nijak způsobit nezákonnost jeho rozhodnutí, neboť k němu nedošlo v rámci probíhajícího správního řízení ukončeného vydáním tohoto rozhodnutí. Pokud tedy stěžovatelka zamýšlela dosáhnout přezkumu postupu žalovaného, kterým jí odepřel nahlázení do spisu, musela by k tomu zvolit jiný procesní prostředek, než zformulování příslušné námitky v kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu o žalobě proti rozhodnutí žalovaného.“

[14] S předmětem řízení se tak zcela mívají kasační námitky vytykající žalovanému, že znemožnil stěžovatelce nahlížet do daňového spisu v době po vydání žalobou napadeného rozhodnutí [spočívající v tvrzení, že stěžovatelce byl odepřen přístup do (kompletního) spisu na Finančním úřadu pro hlavní město Prahu v rámci jednání dne 6. 5. 2020, že se spis ke dni 11. 5. 2020 nenacházel v sídle nového správce daně, že žalovaný nebyl oprávněn postoupit spis Generálnímu finančnímu ředitelství pro účely řízení o přezkoumání rozhodnutí a že stěžovatelka byla informována o možnosti korespondenčního nahlížení do spisu až zprávou ze dne 18. 5. 2020]. Ani jedna z těchto námitek se totiž nevztahuje k jednání správních orgánů ve správním řízení, z něhož vzešlo žalobou napadené rozhodnutí, nýbrž k jejich jednání v době po pravomocném skončení řízení o delegaci. Takové jednání už nemohlo nijak způsobit nezákonnost rozhodnutí žalovaného a nelze proti němu brojit prostřednictvím kasační stížnosti (či doplnění žaloby). Krajský soud proto nijak nepochybil, pokud na dané námitky nereagoval v rovině posuzování zákonnosti daného jednání žalovaného (či jiného orgánu finanční správy) a provádění k tomu navrhovaných důkazních prostředků.

[15] Soud dále dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustil kasační námitky spočívající v tvrzení, že stěžovatelka nebyla v napadeném rozhodnutí řádně poučena o možnosti nahlížet do spisu u žalovaného a že žalovaný manipuloval se spisem, aniž by k tomu byl příslušný. Tyto totiž nenacházely předobraz (byť zárodek) v uplatněných žalobních bodech (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Na okraj soud připomíná, že žalovaný jakožto finančním úřadům nejbližše společně nadřízený správce daně ve smyslu § 18 daňového řádu ve spojení s § 7 odst. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky byl oprávněn vést řízení o delegaci, tedy byl příslušným správcem daně pro vedení spisu ve smyslu § 64 a násl. daňového řádu. Jde-li o poučení o možnosti nahlížet do spisu, nejedná se o náležitost rozhodnutí podle § 102 odst. 1 daňového řádu. Oprávnění nahlížet do spisu si stěžovatelka navíc zjevně byla vědoma, týká se ho ostatně drtivá část její žalobní i kasační argumentace.

[16] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že v řízení před žalovaným stěžovatelka na svém právu nahlížet do spisu a vyjadřovat se k věci nijak omezena nebyla (ani to netvrdí). Žalovaný stěžovatelce ve sdělení ze dne 16. 1. 2020 ozřejmil důvody, pro které mu finanční úřad adresoval podnět k delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní. Ta se k nim i vyjádřila podáním ze dne 4. 2. 2020. Nelze proto v žádném případě hovořit o tom, že by snad stěžovatelka neměla možnost nahlédnout do spisu, či že jí v řízení bylo odepřeno právo se k věci vyjádřit a seznámit se nosnými důvody, pro které k delegaci došlo. Na tom nic nemění její tvrzení, že jednatel stěžovatelky je osobou práva neznanou a nebyl si možnosti nahlížet do spisu subjektivně vědom. Žalovaný stěžovatelce řádně oznámil zahájení řízení o delegaci (sdělení ze dne 16. 1. 2020), současně ji seznámil s důvody, pro

kteří k zahájení řízení přistoupil a popsal skutečnosti, z nichž při posouzení důvodnosti podnětu k delegaci vycházel. Poskytl jí rovněž prostor, aby se k věci vyjádřila. Po účastnících řízení lze přitom spravedlivě požadovat, aby se v souladu s principem *vigilantibus iura* obeznámili se svými procesními právy a tato aktivně uplatňovali, případně využili pomoc profesionála, pakliže se v procesních pravidlech neorientují, zvláště pak pokud s postupem správního orgánu nesouhlasí.

[17] Skutečnost, do jaké míry bylo stěžovatelce (respektive její zástupkyni zplnomocněné po vydání rozhodnutí žalovaného) objektivně znemožněno se i přes vynaloženou snahu seznámit s obsahem správního spisu, však může být relevantní při hodnocení postupu krajského soudu při vypořádávání žalobních bodů. Případná objektivní absence možnosti seznámit se s obsahem správního spisu totiž pochopitelně může znesnadnit právní pomoc (kvalifikovanou přípravu žaloby) v žalobním řízení, a zasáhnout tak do práva na spravedlivý proces. Nastanou-li takové okolnosti, lze od krajského soudu očekávat, že připustí případné významnější doplnění obecněji formulovaných žalobních bodů poté, co bude žalobci umožněno se se spisovým materiálem řádně seznámit bez ohledu na běh lhůty pro podání žaloby. K rozvinutí uplatněného žalobního bodu může ostatně žalobce přistoupit i po uplynutí lhůty pro podání žaloby, zvláště odůvodňují-li takový postup objektivní okolnosti. Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje, že obsah žalobních bodů nelze posuzovat přepjatě formalisticky, jelikož takový přístup by byl v rozporu s hlavním úkolem soudů ve správním soudnictví, kterým je ochrana veřejných subjektivních práv (srov. rozsudek ze dne 12. 1. 2016, č. j. 4 Azs 285/2015-24). Toho si byl ostatně krajský soud vědom, protože se důkladně zabýval tím, do jaké míry bylo stěžovatelce objektivně znemožněno po dobu plynutí lhůty pro podání žaloby nahlížet do daňového spisu, a tuto skutečnost vzal při vypořádávání námitek směřujících do merita věci (rozhodnutí o delegaci a postup žalovaného v řízení o delegaci) v potaz.

[18] Krajský soud upozornil na skutečnost, že daňový spis byl po více než měsíc přístupný u správce daně (v období od 11. 3. 2020 do 22. 4. 2020), poté byl v návaznosti na podnět stěžovatelky k přezkoumání rozhodnutí o delegaci předložen Generálnímu finančnímu ředitelství (k vrácení došlo 26. 8. 2020), a následně do něj stěžovatelka mohla nahlížet u krajského soudu. K poukazu stěžovatelky na to, že v období do 8. 4. 2020 byla možnost využít nahlížení do spisu toliko akademická, Nejvyšší správní soud opět musí připomenout výše zmíněnou zásadu *vigilantibus iura*. Za situace, kdy stěžovatelka měla podle zjištění krajského soudu objektivně prostor seznámit se s obsahem spisového materiálu, nemohlo dojít k popření jejího práva zaručeného čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Byla to stěžovatelka, kdo se rozhodl využít profesionální poradenství až v polovině lhůty pro podání žaloby, a kdo ve zbytku této lhůty zvolil procesní strategii spočívající nejprve v podání podnětu k přezkoumání rozhodnutí žalovaného, s čímž je přirozeně spojeno postoupení spisového materiálu příslušnému orgánu (zde Generálnímu finančnímu ředitelství, srov. § 122 odst. 1 ve spojení s § 68 odst. 1 daňového řádu).

[19] Nadto stěžovatelka využila možnosti svou žalobní argumentaci dále doplňovat, a to i po uplynutí lhůty pro podání žaloby. V následných podáních se sice koncentrovala právě zejména na aktuální jednání orgánů finanční správy, v němž spatřovala porušení práva na spravedlivý proces, avšak rovněž zopakovala a podpořila výtky vznesené v žalobních bodech. K věcné argumentaci týkající se účelnosti delegace zejména rozvinula tezi

pokračování

o možnosti mít virtuální sídlo. K tomuto soud připomíná, že napadený rozsudek krajského soudu stojí na tom, že důvody pro delegaci místní příslušnosti žalovaný osvědčil (prokázal). Informace o charakteru sídla, provozovnách (ekonomickém zázemí), trvalém bydlišti jednatele či sídle účetní, o něž se žalovaný v rozhodnutí o delegaci opíral, přitom vyplývají z veřejně dostupných informací i z vyjádření samotného jednatele stěžovatelky. Ten je sám potvrdil v protokolu ze dne 6. 12. 2019, č. j. 1464564/19/2602-005510-507975. Na nosné důvody delegace tak stěžovatelka mohla reagovat již ve lhůtě pro podání žaloby a tyto případně rozvinout po seznámení se s obsahem daňového spisu. Krajský soud pak v komplexní úvaze o účelnosti delegace jí přednesené argumenty vyvrátil, nadto výslovně přezkoumal i řadu výtek uvedených po uplynutí lhůty k podání žaloby (srov. zejména body [36] a násl. napadeného rozsudku). Nelze také odhlédnout od skutečnosti, že stěžovatelce byla zaslána přinejmenším část spisu před uplynutím lhůty k podání žaloby (srov. sdělení Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 6. 5. 2020 a téhož dne dodané do datové schránky zástupkyně stěžovatelky). S ohledem na okolnosti projednávané věci a nosné důvody rozhodnutí, proto Nejvyšší správní soud neshledal namítané porušení práva na spravedlivý proces v řízení před krajským soudem.

[20] Nejvyšší správní soud však musí korigovat dílčí závěr krajského soudu o možnosti přijetí nových žalobních bodů po uplynutí lhůty k podání žaloby. Takový postup znění zákona bez dalšího neumožňuje. Zákon však samozřejmě nebrání v připuštění doplnění žalobních bodů, byť by tyto byly v žalobě právě s ohledem na okolnosti projednávané věci (omezení přístupu do spisu a vyhlášení nouzového stavu ve lhůtě pro podání žaloby) obecněji formulované. Nelze však odhlédnout od toho, že stěžovatelka v rámci řízení, namítala-li, že došlo k porušení jejího práva na spravedlivý proces tím, že jí nebylo umožněno nahlížet do spisu, tuto námitku po celou dobu řízení nespojila s konkrétními skutečnostmi, které by měly rozhodný vliv na předmět sporu, a to ani v řízení o kasační stížnosti. Obecně přitom platí, že pochybení soudu či správního orgánu je způsobilé mít vliv na zákonnost jejich rozhodnutí právě a pouze v situaci, může-li být rozhodné pro výsledek řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2011, č. j. 7 As 23/2011-82, či rozsudek téhož soudu, včetně v něm obsažené judikatury, ze dne 15. 7. 2021, č. j. 1 As 132/2021-30). Omezení přístupu do spisu nemusí bez dalšího znamenat (ne)zákonnost rozhodnutí, je vždy zapotřebí s tím spojit vliv na výsledek řízení, což krajský soud, byť toliko v obecnosti, v projednávané věci učinil. Stěžovatelka pak po celou dobu řízení před krajským soudem nebyla ani omezena na možnosti výtku porušení práva na spravedlivý proces spojit s plausibilním tvrzením zásahu do jejího hmotněprávního postavení.

[21] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení merita věci, tedy, zda delegace místní příslušnosti stěžovatelky splnila zákonné podmínky.

[22] 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.*

[23] V posuzované věci žalovaný delegoval místní příslušnost z důvodu účelnosti správy daní. Podle judikatury taková delegace předpokládá kombinaci důvodů a zjištění, ze kterých je patrné, že realizace správy daní bude u konkrétního daňového subjektu účelnější a efektivnější u správce daně, na kterého má být výkon správy daní delegován. Jinými slovy, delegaci lze provést, pokud realizace správy daní a jejího cíle bude pro daňový subjekt i pro správce daně hospodárnější, efektivnější a rychlejší u nového správce daně. Tak tomu bude zejména tehdy, nachází-li se formální sídlo daňového subjektu na jiném místě než tam, kde se odehrává skutečný výkon jeho ekonomické činnosti či jeho podnikatelské aktivity. Je tedy třeba zkoumat nejen formální zápis v obchodním rejstříku, ale primárně i skutečný obsah činnosti vykonávané daňovým subjektem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2017, č. j. 4 Afs 32/2017-30, a ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016-18, č. 3486/2016 Sb. NSS).

[24] Nejvyšší správní soud považuje za spolehlivě zjištěné, že stěžovatelka neměla reálné těžiště výkonu své podnikatelské činnosti (výroba skla a skleněných výrobků, hostinská a ubytovací činnost) v sídle zapsaném v obchodním rejstříku v působnosti Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, ale naopak svou ekonomickou činnost provozovala v Libereckém kraji. Krajský soud tento závěr přesvědčivě, srozumitelně a dostatečně komplexně odůvodnil v bodech [25] až [31] napadeného rozsudku. Založil jej zejména na skutkových zjištěních daňových orgánů, která vyplývají ze shromážděných podkladů ve správním spise a z nichž je zřejmé, že stěžovatelka disponovala v Praze toliko formální adresou, na níž mělo k datu druhého místního šetření dne 3. 9. 2019 uvedeno na ceduli sídlo cca 250 ekonomických subjektů, bez jakéhokoliv stálého materiálně-technického zázemí vztahujícího se k ekonomické činnosti stěžovatelky. Stěžovatelka nebyla označena na zvonku, nebyl zde nikdo k zastížení a ani se nepodařilo stěžovatelku nějak kontaktovat. Naopak ze zjištění správce daně vyplynulo, že stěžovatelka má provozovny (sklad, kancelář, prodejnu, showroom a výdejnu e-shopu) v Libereckém kraji, kde má jednatel společnosti i trvalé bydliště (k tomu podpůrně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 3 Afs 206/2018-62). Sídlí zde také účetní, u níž je uloženo účetnictví (doklady), a je zde vedena většina zaměstnanců stěžovatelky. Jde o dostatečné důvody k osvědčení účelnosti delegace výkonu správy daní právě do Libereckého kraje, resp. osvědčení neúčelnosti výkonu správy daní v hlavním městě Praze, kde absentuje významnější ekonomická činnost soustavného charakteru [podle (nadto nedoložených) tvrzení stěžovatelky ve správním řízení zde dochází toliko k příležitostným obslužným formálním úkonům – uzavírání smluv se zahraničními klienty, archivace blíže nespecifikovaných dokladů]. Podklady, z nichž výše uvedené vyplývá, sledovaly stav v době rozhodování žalovaného (potvrzený jednatelem stěžovatelky v protokolu ze dne 6. 12. 2019), přičemž, změnil-li se okolnosti odůvodňující delegaci místní příslušnosti (správa daní již nebude účelná nebo pro její výkon bude zapotřebí mimořádných odborných znalostí), lze tuto na žádost daňového subjektu změnit.

[25] Stěžovatelka nadto závěry krajského soudu o těžišti ekonomické činnosti fakticky nespornuje. Toliko namítá, že mělo dojít k delegaci na jiné územní pracoviště správce daně. Žalovaný však neurčil, že nově místně příslušným správcem daně bude územní pracoviště v České Lípě, nýbrž stanovil ve výroku svého rozhodnutí, že se deleguje místní příslušnost k výkonu správy daní na Finanční úřad pro Liberecký kraj. V odůvodnění pak sice uvedl, že správa daní vykonávána územním pracovištěm bude hospodárnější a efektivnější, nicméně místní příslušností je nadán správce daně, a tím je konkrétní finanční úřad. Ke

pokračování

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 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 na jednotlivá územní pracoviště. Jinými slovy, v případě stěžovatelky byla místní příslušnost delegována pouze na finanční úřad, nikoli na konkrétní územní pracoviště (srov. rozsudek č. j. 1 As 230/2016-18). Její kasační výtka tak není pro věc relevantní.

[26] Pro vše výše uvedené má Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem za to, že došlo k dostatečnému osvědčení naplnění kritéria účelnosti s ohledem na výkon správy daní, spočívající například ve zjednodušení a zefektivnění osobní komunikace mezi správcem daně a stěžovatelkou, v umožnění správci daně nadanému znalostí místních poměrů efektivněji provádět místní šetření či daňovou kontrolu nebo v uspořené době v důsledku zkrácení vzdálenosti mezi delegovaným správcem daně a stěžovatelkou (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 489/2018-27, či ze dne 23. 6. 2022, č. j. 8 Afs 259/2020-38). Na tyto závěry nemá vliv ani skutečnost, že správci daně dle § 8 odst. 2 zákona o Finanční správě České republiky vykonávají vybranou působnost na celém území České republiky. Jde totiž o činnost vybranou (k tomu blíže § 10 odst. 4 výše uvedeného zákona), přičemž výkon správy daní bude vždy účelnější – efektivnější, hospodárnější a rychlejší, bude-li jej vykonávat správce daně znalý místních poměrů a daňovému subjektu i geograficky bližší (k celkové digitalizaci správy daní prozatím nedošlo).

[27] Jde-li o absenci odůvodnění délky lhůty pro delegaci místní příslušnosti, odkazuje stěžovatelka na rozsudky správních soudů k § 131 daňového řádu. V řízení dle § 131 daňového řádu dochází k delegaci na základě změny podmínek pro určení místní příslušnosti správce daně. Jde tedy o delegaci vyvolanou fakticitou změny (formálních) podmínek (zejména změna sídla), která souvisí s jednáním samotného daňového subjektu. Správci daně tak určují toliko, kdy k delegaci dochází, a je proto pochopitelný důraz na odůvodnění rozsudku v části týkající se lhůty k delegaci (stanovení jejího data), neb jde fakticky o jedinou „volní“ aktivitu (úvahu) správce daně v řízení. Oproti tomu těžiště úvah správce daně v řízení o delegaci místní příslušnosti dle § 18 daňového řádu spočívá v posouzení naplnění kritéria účelnosti delegace (případně potřeby mimořádných odborných znalostí). Lhůta k samotné delegaci je stanovována správci daně jednotně – jde o 21. den kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo rozhodnutí o delegaci daňovému subjektu oznámeno (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu 14. 11. 2019, č. j. 7 Afs 386/2018-40, nebo ze dne 23. 6. 2022, č. j. 8 Afs 259/2020-387, či rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 24. 9. 2020, č. j. 30 Af 79/2018-90, a ze dne 21. 12. 2020, č. j. 29 Af 144/2018-79). Nadto ustálenou praxi dokládá i skutečnost, že výše uvedená lhůta je stanovena v souladu s Metodickou pomůckou k delegaci místní příslušnosti ze dne 1. 1. 2015, č. j. 58032/14/7100-40124-011654. Nepodložené tvrzení stěžovatelky o dvouměsíční a delší lhůtě k delegaci místní příslušnosti správce daně se proto opravdu jeví toliko tvrzením účelovým, jak naznačuje ve vyjádření žalovaný. Nelze ani odhlížet od skutečnosti, že stanovení striktních podmínek omezujících pohyb osob spjatých s vyhlášením nouzového stavu nemohl správce daně v době rozhodování o delegaci předvídat, k vyhlášení totiž došlo

dva dny (12. 3. 2020) po vydání rozhodnutí o delegaci (10. 3. 2020). Případné administrativní potíže spojené s faktickým provedením rozhodnutí o delegaci tak nelze automaticky pokládat za důkaz o její neúčelnosti či nepřiměřenosti stanovené lhůty, jak činí poněkud zjednodušujícím způsobem stěžovatelka. Je třeba vnímat dobový kontext a okolnosti, které nastaly bezprostředně po vydání rozhodnutí o delegaci.

[28] V souzené věci krajský soud v souvislosti se stanovením lhůty k delegaci dále správně poukázal na skutečnost, že stanovení této lhůty nemělo vliv na hmotněprávní postavení stěžovatelky. Stěžovatelka pak toliko poukazovala na skutečnost, že delegace k tomuto datu nebude možná, neboť byl vyhlášen nouzový stav. Neuvedla však jakýkoliv negativní zásah do jejich práv relevantních pro výsledek řízení o delegaci. Stanoví-li si správce daně lhůtu, kterou není reálně schopen dodržet, může z toho pro daňový subjekt plynout možnost podat prostředky proti nečinnosti či se o ochranu svých práv brát v řízení proti nezákonnému zásahu. Jde-li však o délku lhůty pro delegaci místní příslušnosti, kasační soud její stanovení, byť bez bližších důvodů, neshledává *prima facie* nepřiměřenou (stejně jako krajský soud) a v souzené věci nenachází žádného důvodu, pro který by absence odůvodnění stanovení její délky bylo vadou s vlivem na výsledek řízení.

[29] Poslední okruh kasačních námitek míří na absenci důvodů pro stanovení, u kterého územního pracoviště správce daně bude stěžovatelka „zapsána“. Krajský soud přitom poukázal na sezónnost ekonomické aktivity v Lázních Libverda a naopak zdůraznil stálost činnosti v České Lípě. Stěžovatelka však na výše uvedené v kasační stížnosti nijak nereaguje. Zrušení provozovny spadající pod územní pracoviště v České Lípě pak může mít vliv na přesunutí spisu na jiné územní pracoviště dle krajským soudem uváděného pokynu Generálního finančního ředitelství. Nelze opomenout, že delegace místní příslušnosti se stanoví pro správce daně na úrovni finančního úřadu, nikoliv územního pracoviště (k tomu viz bod [25] výše).

[30] Pro výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost neshledal důvodnou.

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto 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 v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 31. října 2023

Tomáš Foltas
předseda senátu