



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **FREVER TRADE s. r. o.**, se sídlem Valová 334/22, Zábřeh, zastoupena JUDr. Zuzanou Novotnou, advokátkou se sídlem Komenského 312/3, Šumperk, 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 18. 9. 2018, č. j. 29 Af 60/2016 - 40,

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 d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 20. 4. 2016 žalovaný delegoval 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 žalobkyně z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Olomoucký kraj, a to s účinností od 21. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo rozhodnutí o delegaci oznámeno.

II.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji zamítl rozsudkem uvedeným v záhlaví. S odkazem na odbornou literaturu a judikaturu správních soudů konstatoval, že při rozhodování o delegaci je potřeba zkoumat skutečnost, zda k reálné ekonomické činnosti daňového subjektu dochází v místě jeho sídla, které je uvedené v obchodním rejstříku, provozovny nebo na jiné adrese, včetně toho o jaký druh činnosti se jedná. Na základě zjištění žalovaného krajský soud dospěl k závěru, že těžiště

obchodní činnosti žalobkyně probíhá fakticky v Zábřehu, kde se nachází jediná provozovna uvedená v živnostenském rejstříku (novinový stánek), jakož i místo výkonu práce jejího jediného zaměstnance. V Zábřehu se rovněž v dané době nacházelo bydliště jediného jednatele žalobkyně. Tvzení žalobkyně, že vykonává obchodní činnost po celé České republice, k čemuž je nezbytná existence sídla v hlavním městě, zůstalo toliko ničím nepodloženou proklamací. Důkazy založené ve správním spise pak svědčí o opaku. V době konání místního šetření se na adrese sídla nezdržovaly osoby oprávněné za žalobkyni jednat. Předmětem smlouvy uzavřené se společností COMEFLEX CONSULTING s. r. o. pak je poskytnutí sídla společnosti, adresy pro doručování zásilek a přeposílání došlé pošty; to vše za 477 Kč měsíčně. I pořízená fotodokumentace svědčí o formálnosti tohoto sídla. Tyto skutečnosti nevyvrátilo ani prohlášení poskytovatele sídla provedené soudem jako důkaz. Ze shromážděných důkazů je zřejmé, že žalobkyně reálně vykonává podnikatelskou činnost na adrese své provozovny v Zábřehu, nikoliv na adrese zapsaného sídla v Praze. Účelnost delegace místní příslušnosti pro výkon správy daní na Finanční úřad pro Olomoucký kraj tak byla řádně odůvodněna. Dle krajského soudu správní orgány nepochybily ani v tom, že žalobkyni nevyrozuměly o konání místních šetření. Jejich účelem bylo ověřit přítomnost oprávněných osob v sídle, resp. v provozovně žalobkyně. Vědomost žalobkyně o prováděném místním šetření by tak v daném případě mohla ovlivnit výsledek provedených místních šetření.

III.

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Žalovanému rozhodnutí vytýká, že nedošlo k posouzení věci komplexně a je výsledkem řešení interních organizačních problémů finanční správy. Nesouhlasí s tím, že byl žalovaný oprávněn provést místní šetření bez jejího vědomí a součinnosti. Takový postup by měl být s ohledem na základní zásady správy daní zcela výjimečný. V dané věci žalovaný postupoval překvapivě, nepřiměřeně a účelově. Krajský soud ani žalovaný pak nevzali v potaz charakter činnosti stěžovatelky. Ta je prováděna v zásadě jen prostřednictvím jejího jednatele a spočívá v nákupu a prodeji zboží po celé České republice i v zahraničí. Značná část aktivit je provozována v Praze a okolí. Je tedy nepravděpodobné, že by mohli být jednatel či zmocněná daňová poradkyně bez předchozího upozornění zastíženi na místě, kam byla delegována místní příslušnost. Provoz novinového stánku v Zábřehu tvoří jen dílčí část podnikatelských aktivit stěžovatelky. Nenachází se zde přitom vhodné prostory pro styk se správcem daně či uložení účetních a daňových dokladů a ani žádná kompetentní osoba. Krajský soud rovněž nesprávně vyhodnotil prohlášení poskytovatele sídla provedené jako důkaz. Vyplývá z něj, že by poskytovatel byl schopen zajistit stěžovatelce vhodné materiálně - technické zázemí pro realizaci obchodních aktivit, styk se správcem daně i rozhodovací procesy. Mohla zde být tedy ekonomická činnost vykonávána. Ne každá činnost vyžaduje kancelářské či provozní prostory a pouhá existence virtuálního sídla není pro delegaci dostatečným důvodem. V případě potřeby bylo možné využít namísto delegace jiné nástroje správy daní jako je dožádání či celostátní územní působnost daňové správy. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž poukázal na to, že stěžovatelka pouze opakuje výhrady proti jeho postupu, které již uplatnila v žalobě. S právním názorem stěžovatelky nesouhlasí a odkazuje na rozsudek krajského soudu, své vyjádření k žalobě a správní spis. Trvá na zákonnosti svého rozhodnutí, které bylo řádně odůvodněno. Poukazuje na to, že umístění provozovny bylo jednou z mnoha skutečností, které jej vedly k závěru o účelnosti

pokračování

delegace. Faktický výkon ekonomické činnosti v Zábřehu přitom stěžovatelka nezpochybňovala. Institut dožádání či celostátní územní působnost slouží k jiným účelům, resp. k dílčím úkonům daňového řízení, nikoliv ke komplexní správě daní. Žalovaný proto navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V.

[5] 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Jelikož stěžovatelka 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.

[8] Konkrétně stěžovatelka namítá, že krajský soud nevypořádal její námitku poukazující na možnost využití institutu dožádání dle § 17 daňového řádu v případě, že by některé dílčí úkony mohly být provedeny jen s obtížemi či při vynaložení neúčelných nákladů. Je pravdou, že krajský soud se k této dílčí námitce v napadeném rozsudku nijak nevyjádřil.

[9] 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 stěžovatelky neprobíhá v jejím sídle a proč má naopak za to, že bude účelnější, aby správu jejích daní vykonával Finanční úřad pro Olomoucký kraj. Tvrzení stěžovatelky ohledně výkonu obchodní činnosti v jejím sídle nepovažoval za prokázaná s ohledem na zjištění učiněná žalovaným a absencí jakýchkoliv důkazů o této činnosti ze strany stěžovatelky. 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.

[10] K věci samé je třeba předeslat, že řízení o kasační stížnosti jako mimořádném opravném prostředku proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) slouží k přezkumu zákonnosti a správnosti rozhodnutí krajského soudu. Stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, odst. 140, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012 - 64, odst. 21, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 249/2016 - 38). V posuzované věci krajský soud žalobní námitky řádně přezkoumal, zohlednil veškeré relevantní skutečnosti, obsah správního spisu, provedl rovněž jako důkaz stěžovatelkou navržené prohlášení poskytovatele sídla, zhodnotil jeho důkazní hodnotu a své rozhodnutí pečlivě zdůvodnil. Stěžovatelka na konkrétní argumentaci krajského soudu v kasační stížnosti prakticky nijak nereaguje, toliko parafrázuje obsah žaloby. Žádná z jejích kasačních námitek však nemá dle Nejvyššího správního soudu potenciál vyvolat zrušení rozsudku. Krajský soud posoudil věc v souladu s právní úpravou a v souladu s obsahem správního spisu, v důsledku čehož jeho závěry zdejší soud přebírá. Nejvyšší správní soud se tedy plně ztotožnil s hodnocením a závěry krajského soudu v napadeném rozsudku, na který v podrobnostech odkazuje.

[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 Olomoucký kraj.

[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.*

[13] V posuzované věci byla delegace místní příslušnosti správce daně provedena z důvodů žalovaným tvrzeného naplnění kritéria účelnosti. Krajský soud proto přílehavě odkázal na rozsudek ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, v němž se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve skutkově velmi obdobné věci následovně: *„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 V. 1349/2 v Praze pouze formální sídlo, přičemž poštovní zásilky jsou mu přeposílány na adresu Č. 1213 ve V. Na adrese ve V. se pak nachází provozovna stěžovatele. Z předmětu stěžovatelových podnikatelských činností vyplývá, že poskytuje služby v oblasti oprav motorových vozidel, oprav čelních skel vozidel, přípravy vozidel na STK, aj. Na adrese formálního sídla není možné, aby tam stěžovatel realizoval své podnikatelské činnosti. (...) Tuto skutečnost stěžovatel nerozporoval, stejně jako nikdy nepopřel, že podnikatelské aktivity realizuje v provozovně ve V. Proto lze souhlasit se závěry správních orgánů i krajského soudu, že delegace místní příslušnosti z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Jihočeský kraj sledovala zcela legitimní cíl, a to zjednodušit a zefektivnit komunikaci mezi správcem daně a stěžovatelem, resp. umožnit správci daně nadanému znalostí místních poměrů např. provádět efektivněji místní šetření či daňovou kontrolu. Je zcela logické, že místní šetření či daňovou kontrolu, které mohou vést ke správnému vyměření daňové povinnosti, nebude možné účelně provést v místě formálního sídla stěžovatele. K námitce, že správní orgán ve správním rozhodnutí ekonomicky nenastínil účelnost delegace, soud konstatuje, že účelnost nemusí nutně spočívat pouze ve snížení nákladů souvisejících se správou daní, nýbrž např. i v uspořádaném čase v důsledku zkrácení vzdálenosti mezi delegovaným správcem daně a stěžovatelem či možností efektivnější kontroly stěžovatele ze strany správce daně, aj. Navíc v nyní posuzované věci je účelnost delegace místní příslušnosti naprosto zřejmá ze zjištěného skutkového stavu.“*

pokračování

[14] Nejvyšší správní soud považuje za spolehlivě zjištěný skutkový stav, že stěžovatelka nemá reálné těžiště výkonu své podnikatelské činnosti v sídle zapsaném v obchodním rejstříku v Praze, nýbrž v Zábřehu. Krajský soud tento závěr přesvědčivě, srozumitelně a dostatečně komplexně odůvodnil v odstavcích 29-32 napadeného rozsudku. Založil jej zejména na zjištění daňových orgánů, z nichž vyplývá, že stěžovatelka disponuje v Praze toliko formální adresou bez jakéhokoliv zázemí, odkud je jí 1 x týdně přeposílána pošta na adresu jednatele, přičemž její jediná provozovna je umístěna v Zábřehu (novinový stánek), kde se nachází rovněž místo výkonu práce jejího zaměstnance, výdejní místo jí provozovaného e-shopu, a bydliště jediného jednatele.

[15] Poukazuje-li stěžovatelka na to, že většina jejích obchodních aktivit probíhá v Praze a okolí, pak toto tvrzení neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Sama stěžovatelka v řízení setrvala na obecném tvrzení, že vykonává obchodní činnost, pro niž je existence sídla v Praze nezbytná. Nijak však neosvětlila ani podstatu této tvrzené převažující ekonomické činnosti, natož to, proč je pro její realizaci nezbytné disponovat toliko pražskou adresou bez jakéhokoliv materiálně - technického zázemí. Žalovaný totiž při místním šetření zjistil, že na adrese Bělehradská 858/23, Praha 2, je označeno sídlo stěžovatelky a dalších několika společností a zvonek označený jako „recepce“. Objekt není veřejnosti přístupný a osoba, jež se ohlásila po zazvonění, úřední osoby nakonec nevpustila dovnitř a odkázala je na datovou schránku poskytovatele sídla. Ve správním spise je rovněž založena smlouva o poskytnutí sídla a/nebo administrativních služeb uzavřená dne 24. 6. 2014 se společností COMEFLEX CONSULTING s. r. o., jejímž předmětem je toliko poskytnutí sídla společnosti, adresy pro doručování zásilek a přeposílání došlé pošty. Dispoziční právo k využívání nějakého reálného prostoru k podnikání v tomto objektu tedy stěžovatelka nedoložila, o čemž svědčí i poměrně nízká cena za poskytované služby (477 Kč měsíčně). Na tom nic nemění ani prohlášení společnosti COMEFLEX CONSULTING s. r. o., které krajský soud provedl jako důkaz. Toto prohlášení sice hovoří o zřízení sídla v kancelářských prostorách v 1. patře pro účely jednání, to však s odvoláním na informaci poskytnutou samotným jednatelem stěžovatelky a bez jakékoliv bližší specifikace údajných kancelářských prostor. V dalším odstavci prohlášení je pak nekonzistentně tvrzeno, že poskytovatel sídla je toliko *schopen* stěžovatelce zajistit zázemí pro výkon ekonomické činnosti, tedy nikoliv, že by stěžovatelka reálně fakticky užívala jakékoliv prostory v daném objektu. Existence takových prostor v sídle stěžovatelky nebyla v řízení tvrzena ani prokázána. V prohlášení se rovněž konstatuje, že se v prostorách sídla zdržuje pověřený zástupce společnosti, který je oprávněn stěžovatelku v době její nepřítomnosti zastupovat, mimo jiné při místních šetřeních ze strany státní správy. Jak správně uvedl krajský soud, toto tvrzení je v rozporu se zjištěním učiněným úředními osobami při místním šetření na adrese zapsaného sídla. Nelze rovněž přehlédnout, že obsah prohlášení zjevně nekoresponduje s vymezením předmětu a rozsahu služeb (v uzavřené smlouvě ze dne 24. 6. 2014, na niž se odvolává). Tento rozpor nebyl nijak vysvětlen. Pro posouzení věci pak není podstatné, zda by ekonomická činnost stěžovatelky mohla být v sídle hypoteticky vykonávána, ale zda tomu tak skutečně je. Důkazní hodnota uvedeného prohlášení je tedy velmi nízká. Krajský soud proto správně uzavřel, že prohlášení neprokazuje těžiště ekonomické činnosti v zapsaném sídle.

[16] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že podnikatelská činnost stěžovatelky nemusí být zčásti fixována na určitý prostor a může být prováděna prakticky odkudkoliv (byť podstatu a obsah této ekonomické činnosti stěžovatelka nijak nespecifikovala). Pravidla místní příslušnosti jsou nicméně založena na existenci vztahu daňového subjektu k určitému místu, kde dochází k výkonu jeho podnikatelské činnosti. V posuzované věci byla nade vše pochybnost prokázána pevná vazba ke konkrétnímu místu výkonu ekonomické činnosti stěžovatelky, a to k Zábřehu, přestože tam umístěná provozovna podle jejího tvrzení není vybavena plnohodnotným administrativním zázemím (existenci takového zázemí nicméně stěžovatelka neprokázala ani v zapsaném sídle, viz výše). Tento závěr nijak nekoliduje s tím, že obchodní rozhodnutí a jednání

jsou činěna v různých místech České republiky. Faktický výkon jakékoliv podnikatelské činnosti v zapsaném sídle v Praze naopak nijak prokázán nebyl, provedené důkazní prostředky jej přitom vylučují. Jestliže je tedy podnikatelská aktivita stěžovatelky prokazatelně svázána s jedním místem (v němž nadto žije i její jediný jednatel), logicky žalovaný opřel určení místně příslušného správce daně právě o toto zjištění. Námitky směřující do toho, že skutkový stav pro rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti nebyl zjištěn dostatečně, tak nejsou důvodné.

[17] Za takovéto situace má Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem za to, že již prokázáním této skutečnosti je zároveň i dostatečně osvědčeno naplnění kritéria účelnosti s ohledem na výkon správy daní, spočívající například ve zjednodušení a zefektivnění osobní komunikace mezi správcem daně a stěžovatelkou, umožnění správci daně nadanému znalostí místních poměrů efektivněji provádět místní šetření či daňovou kontrolu nebo v uspořádaném čase v důsledku zkrácení vzdálenosti mezi delegovaným správcem daně a stěžovatelkou.

[18] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že by provedení místních šetření bez jejího vědomí představovalo procesní vadu s dopadem na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Místní šetření byla provedena ve dnech 27. 7. 2015 a 29. 9. 2015, podnět na delegaci místní příslušnosti učinilo Územní pracoviště pro Prahu 2 dne 8. 12. 2015. Obě místní šetření tedy proběhla ještě před zahájením daňového řízení v rámci tzv. vyhledávací činnosti. Tato se řídí § 78 daňového řádu, přičemž jedním z postupů, které je správce daně oprávněn při ní vykonat, je právě místní šetření [§ 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu]. Dle § 78 odst. 2 daňového řádu může správce daně provádět vyhledávací činnost i bez součinnosti s daňovým subjektem. Zákonodárce pro místní šetření (a vyhledávací činnost obecně) tedy nestanoví na rozdíl například od výslechu svědka výslovně právo daňového subjektu účastnit se místního šetření. To odpovídá především účelu místního šetření, kterým je v obecné rovině „*získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130).

[19] Oprávnění správce daně provést místní šetření bez součinnosti s daňovým subjektem je výslovným odklonem od základních zásad daňového řízení, a to především zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a zásady vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu). Jedná se o výjimku, kterou správce daně nemůže využívat excesivně bez ohledu na práva daňového subjektu. Neúčast daňového subjektu má především za následek, že je nutné zkoumat, zda správce daně během místního šetření nezjistil skutečnosti z důkazních prostředků, jejichž provedení se daňový subjekt musí osobně zúčastnit a musí o nich být ze zákona vyrozuměn (např. již zmiňovaný výslech svědka). Zároveň je ale vždy nutné rozlišovat okolnosti konání místního šetření. U místního šetření konaného v rámci probíhajícího daňového řízení je v obecné rovině vhodné, aby se daňový subjekt o konání místního šetření dozvěděl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009 - 91). U místního šetření konaného mimo daňové řízení je naproti tomu nepřítomnost daňového subjektu obecně akceptovatelnější (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017 - 91). Stěžovatelka přitom neuvedla, jak konkrétně byla zkrácena její procesní práva v důsledku nevyrozumění o konání místních šetření, při nichž finanční orgány toliko ověřovaly umístění jejího sídla a provozovny a pořizovaly fotodokumentaci. Namítala pouze v obecné rovině, že došlo k porušení základních zásad daňového řízení a že byl postup finančních orgánů účelový. Ani ze spisu pak nelyne, že by finanční orgány při místních šetřeních prováděly úkony, při nichž by byla účast stěžovatelky nezbytná (např. výslech svědka). Dle Nejvyššího správního soudu tento postup nepředstavoval žádné excesivní využití oprávnění podle § 78 odst. 2 daňového řádu.

pokračování

[20] Dovozuje-li stěžovatelka, že místní šetření byla provedena účelově bez její účasti, pak Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, v čem by měla tvrzená účelovost postupu finančních orgánů spočívat, potvrzuje-li sama stěžovatelka, že její podnikatelská činnost je vázána na jejího jediného jednatele, který zpravidla není bez předchozího upozornění v provozovnách k zastížení.

[21] Z hlediska určení místní příslušnosti nelze nijak absolutizovat ani význam místa umístění daňových dokladů, 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 umístěny tak z hlediska určení místní příslušnosti v řadě případů poněkud ztrácí na významu. Sama stěžovatelka ostatně dle svých vyjádření využívá pro komunikaci se správcem daně svou daňovou poradkyni (se sídlem v Zábřehu), která nepochybně disponuje vlastními prostory.

[22] Odkaz stěžovatelky na užití § 17 daňového řádu či pravidla tzv. vybrané působnosti, kterou jednotlivé finanční a celní úřady vykonávají s účinností od 29. 7. 2016 na celém území České republiky, se míjí s podstatou věci. Posuzovaná věc se týkala delegace místní příslušnosti k výkonu správy daní stěžovatelky v plném rozsahu tak, aby rozhodnutím určený správce daně spravoval účelně a efektivně všechny daňové záležitosti stěžovatelky, jako by se její sídlo nacházelo v jeho vlastním obvodu územní působnosti. Jak již bylo výše zdůvodněno, tyto předpoklady v posuzovaném případě prokazatelně splňuje Finanční úřad pro Olomoucký kraj.

[23] 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 je přebírá. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani polemiku stěžovatelky s jejich argumentací.

[24] 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.

[25] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, 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 23. dubna 2020

Mgr. David Hipšr
předseda senátu