

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **KTJ Holding s.r.o.,** IČ: 25392212, se sídlem V Rohu 434/3, Praha 4, zastoupená Mgr. Davidem Frankem, advokátem, se sídlem Bartošova 1750/17, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 5. listopadu 2012, č. j. 15905/12-1300-109360, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. listopadu 2016, č. j. 6 Af 61/2012 - 62,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad v Přerově zahájil dne 21. července 2009 vytýkací řízení ve smyslu § 43 tehdy účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k daňovému přiznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009. Ke dni 21. září 2010 se místně příslušným správcem daně žalobkyně stal Finanční úřad v Praze – Modřanech, neboť žalobkyně přemístila své sídlo do jeho obvodu.

[2] Finanční úřad v Praze – Modřanech dne 9. prosince 2010 požádal podle § 5 zákona o správě daní a poplatků Finanční úřad v Přerově o „*provedení úkonů spojených s vyhodnocením a ukončením vytýkacího řízení, včetně úkonů s tím souvisejících*“, neboť zjistil, že provozovna žalobkyně, z níž je řízena její činnost, v níž se zdržuje jednatel a kde jsou uloženy účetní doklady, se nachází v Tovačově v okrese Přerov. Pracovníci Finančního úřadu v Přerově, kteří úkony v rámci vytýkacího řízení doposud prováděli a jsou se zjištěnými skutečnostmi důkladně obeznámeni, proto mohli snáze, hospodárněji a rychleji dokončit vytýkací řízení.

[3] Finanční úřad v Přerově provedl v rámci vytýkacího řízení potřebné úkony a následně při ústním jednání konaném dne 2. března 2011 zahájil daňovou kontrolu žalobkyně podle § 87 odst. 1 ve spojení s § 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, jenž mezitím nabyl účinnosti. Dne 26. dubna 2011 požádala žalobkyně, aby daňové řízení vedl správce daně příslušný podle místa jejího sídla, respektive aby bylo zrušeno dožádání Finančního úřadu v Přerově, neboť její finanční aktivity byly přeneseny do Prahy a její jednatel zde bydlí. Finanční úřad v Praze – Modřanech na tuto žádost dne 20. května 2011 odpověděl, že z šetření orgánů finanční správy nevyplývá, že by byla činnost žalobkyně řízena z Prahy. Neúměrná délka řízení, na kterou žalobkyně upozorňovala, je odvislá i od provádění jí navrhovaných důkazů.

[4] Dne 26. září 2011 Finanční úřad v Přerově s žalobkyní projednal zprávu o daňové kontrole, kterou jednatel žalobkyně bez připomínek podepsal. Finanční úřad v Praze – Modřanech následně vydal platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 24. listopadu 2011 č. j. 190231/11/012914107792, jímž žalobkyni vyměřil daň na vstupu ve výši 577 438 Kč a odpočet daně ve výši 540 741 Kč, vlastní daňová povinnost žalobkyně byla stanovena na 36 697 Kč.

[5] Platební výměr napadla žalobkyně odvoláním. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) dospělo k závěru, že žalobkyní namítaná absence poučení o možnosti podat žádost o stanovení lhůty pro vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění (§ 88 odst. 3 daňového řádu) je vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Finanční ředitelství proto žalobkyni rozhodnutím ze dne 1. srpna 2012, č. j. 6944/12-1300-109630, umožnilo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění ve lhůtě 15 dnů. Žalobkyně toto rozhodnutí napadla odvoláním, které Generální finanční ředitelství zamítlo.

[6] Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru finanční ředitelství zamítlo rozhodnutím označeným v návětí tohoto rozsudku. Konstatovalo, že o uskutečnění žalobkyní deklarovaných zdanitelných plnění existují oprávněné pochybnosti, které se žalobkyni nepodařilo odstranit, a hodnocení důkazů ze strany správce daně proto bylo v souladu se zákonem. Finanční ředitelství nepřisvědčilo námitce, že žalobkyně nebyla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, neboť podepsala protokol o projednání zprávy o daňové kontrole, k níž neměla výhrady. Absence poučení o možnosti podat žádost o stanovení přiměřené lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a případnému navržení jeho doplnění byla zhojena v odvolacím řízení. To, že správce daně

žalobkyni nepoučil, že je povinen předložit jí výsledek kontrolního zjištění k vyjádření, nelze považovat za vadu řízení, neboť tak správce daně fakticky učinil. K námitce, že daňová kontrola byla zahájena místně nepříslušným správcem daně, neboť dožádání Finančního úřadu v Přerově se omezovalo na vytýkací řízení, finanční ředitelství konstatovalo, že tento finanční úřad byl věcně příslušným a zákon dožádání umožňuje. Daňový řád na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků spojuje dokazování se zahájením daňové kontroly, přičemž daňová kontrola navázaná bezprostředně na postup k odstranění pochybností (který s účinností daňového řádu nahradil vytýkací řízení) je v jistém smyslu specifická a je nutno ji chápat jako úkon související s postupem k odstranění pochybností a tedy jako úkon, na který se vztahovalo dožádání ze strany Finančního úřadu v Praze – Modřanech.

[7] Proti rozhodnutí finančního ředitelství podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). V průběhu řízení před městským soudem došlo v důsledku nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, k reorganizaci finanční správy a do pozice žalovaného vstoupilo Odvolací finanční ředitelství. Městský soud vyhodnotil žalobu jako nedůvodnou a v záhlaví označeným rozsudkem ji zamítl. V odůvodnění konstatoval, že posouzení dožádání v daňovém řízení ze strany žalovaného odpovídá smyslu tohoto institutu. Ze zákona o správě daní a poplatků nelze dovodit, že by předmětem dožádání musel být pouze jednotlivě specifikovaný úkon. Z dožádání Finančního úřadu v Praze – Modřanech je přitom zřejmé, že Finanční úřad v Přerově měl provést všechny úkony, jejichž potřeba vyjde v rámci vytýkacího řízení najevo. Smyslu a účel institutu dožádání přitom zůstal stejný i s účinností daňového řádu, přičemž tento předpis navíc výslovně umožňuje dožádání provedení dílčích řízení a jiných postupů. Dožádání ze strany Finančního úřadu v Praze – Modřanech tak bylo v souladu se zákonem a v zájmu žalobkyně, která naopak neuvedla, jak konkrétně dožádání do jejích práv zasáhlo. Zahájení daňové kontroly ze strany Finančního úřadu v Přerově bylo rovněž zákonné, neboť se jednalo o úkon, jehož potřeba vyšla najevo v důsledku návrhu žalobkyně na doplnění dokazování. Městský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že s ní nebyly projednány výsledky kontrolního zjištění, neboť její jednatel podepsal protokol o projednání zprávy o daňové kontrole, aniž by k ní měl jakékoli výhrady. K námitce absence poučení o možnosti požádat o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu městský soud stejně jako žalovaný konstatoval, že tato vada byla zhojena v rámci odvolacího řízení, které tvoří s řízením prvostupňovým jeden celek. V tomto směru městský soud přihlédl i k tomu, že ani poté, co bylo žalobkyni umožněno se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřit, tohoto svého práva nevyužila. Konečně neshledal městský soud opodstatněnou ani námitku porušení § 92 daňového řádu ze strany žalovaného, kterou nadto žalobkyně formulovala pouze v obecné rovině.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[8] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včas kasační stížnost, v níž navrhovala zrušení tohoto rozhodnutí a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení. Stejně jako v žalobě stěžovatelka namítala zejména nezákonnost přesunutí vytýkacího řízení formou dožádání od Finančního úřadu v Praze – Modřanech

k Finančnímu úřadu v Přerově. Finanční úřad v Praze – Modřanech mohl jiný věcně příslušný finanční úřad v souladu s § 5 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků požádat o provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení, ale nikoli o provedení celého řízení. Obdobně podle § 17 daňového řádu lze požádat o provedení úkonů, dílčích řízení nebo jiných postupů. Finanční úřad v Přerově nebyl nadán pravomocí ve věci rozhodnout, a nemohl proto ani vyhodnocovat a ukončit vytýkací řízení. Finanční úřad v Přerově navíc vytýkací řízení neukončil, nýbrž zahájil daňovou kontrolu, aniž by v tomto směru obdržel další dožádání ze strany Finančního úřadu v Praze – Modřanech, jediného správce daně, který byl oprávněn tak učinit. Daňovou kontrolu přitom nelze považovat za dílčí řízení nebo postup, nýbrž celek složený z těchto úkonů. Stěžovatelka se proto domnívá, že daňovou kontrolu provedl místně nepříslušný správce daně a vyměření daně na základě takového postupu je nezákonné. Její názor je přitom v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. dubna 2007, č. j. 8 Aps 2/2007 - 61.

[9] Stěžovatelka nesouhlasí s názorem městského soudu, že předmětem dožádání nemusí být nutně pouze jednotlivě specifikovaný úkon, a odkazuje v tomto směru na § 5 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Dožádaný Finanční úřad v Přerově byl oprávněn provést všechny úkony, jejichž potřeba vyšla najevo v rámci vytýkacího řízení, avšak po jeho dokončení měl podat zprávu Finančnímu úřadu v Praze – Modřanech, který měl vytýkací řízení vyhodnotit a rozhodnout o dalším postupu. Postup k odstranění pochybností končí sepsáním protokolu, nikoli zahájením daňové kontroly, které nemusí nastat vždy a je na správní úvaze místně příslušného správce daně.

[10] Městský soud navíc neposoudil samotné důvody pro dožádání a pouze převzal názor žalovaného. Stěžovatelka rovněž setrvala na dalších žalobních námitkách, na které pouze odkázala.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil s napadeným rozsudkem. Setrval na svém názoru, že Finanční úřad v Praze – Modřanech jednal v souladu se zákonem, stěžovatelka svou ekonomickou činnost uskutečňovala z Tovačova. Zopakoval rovněž své stanovisko o odlišnosti daňové kontroly zahájené v bezprostřední návaznosti na postup k odstranění pochybností, kterou je nutno považovat za úkon, jehož potřeba vyšla v rámci postupu k odstranění pochybností najevo.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[13] Hned na počátku musí Nejvyšší správní soud odmítnout námitky uvedené stěžovatelkou v kasační stížnosti na posledním místě. V prvé řadě nelze souhlasit s tvrzením, že městský soud neposoudil důvodnost dožádání. Hodnocení této otázky je vyjádřeno na straně 8 napadeného rozsudku, přičemž jeho vadou nemůže být skutečnost, že městský soud dospěl ke stejnému názoru jako žalovaný. Stěžovatelka navíc v kasační stížnosti nespecifikovala, v čem konkrétně měl být úsudek městského soudu založený na posouzení věci žalovaným nesprávný (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. července 2006 č. j. 8 Afs 125/2005 - 188). Nejvyšší správní soud přitom setrvale

judikuje, že „*důvodem kasační stížnosti nemohou být sice tvrzené, avšak nekonkretizované vady v řízení či vady v právním úsudku krajského soudu*“ [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. března 2006, č. j. 1 Afs 11/2004 - 192 (č. 891/2006 Sb. NSS)].

[14] K prostému odkazu stěžovatelky na její žalobní argumentaci Nejvyšší správní soud uvádí, že je zpravidla třeba, aby byly důvody kasační stížnosti vtěleny přímo do jejího textu. To by neplatilo jen v případě, pokud by stěžovatelka odkázala na „*jednoznačně individualizovanou a nezaměnitelnou skutkovou či právní argumentaci*“, kterou vyslovila v předchozím soudním řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. srpna 2008, č. j. 2 As 43/2005 - 79). Ačkoli stěžovatelka odkázala na konkrétní žalobní body, které považuje za relevantní i pro účely kasačního přezkumu, z judikatury Nejvyššího správního soudu zároveň plyne, že čím jsou jednotlivé námitky obecnější, tím obecněji lze k jejich přezkumu přistoupit a posuzovat je [rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. srpna 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78 (č. 2162/2011)]. Stěžovatelka sice setrvává na žalobních námitkách, ale nespecifikuje, v čem měl městský soud při jejich posouzení pochybit. Z toho důvodu Nejvyšší správní soud jen stručně uvádí, že co se týká posouzení tvrzených nedostatků v projednání výsledků kontrolního zjištění a absence poučení podle § 88 odst. 3 daňového řádu, ztotožňuje se zcela s náhledem městského soudu. Námitka, že stěžovatelka nebyla s výsledky kontrolního zjištění seznámena, totiž postrádá opodstatnění, neboť její jednatel podepsal protokol o projednání zprávy o daňové kontrole, k němuž nepřipojil žádné výhrady. Zhojení druhé z namítaných vad v odvolacím řízení neshledává Nejvyšší správní soud v rozporu s § 115 daňového řádu, neboť dává-li tento zákon odvolacímu orgánu v daňovém řízení možnost doplnit dokazování, vyplývá z toho logicky i možnost vyzvat daňový subjekt, aby se k provedeným důkazům vyjádřil. Nejvyšší správní soud přitom nevidí důvod, proč by odvolací orgán nemohl vyzvat daňový subjekt i k vyjádření k důkazům provedeným v prvostupňovém řízení. Stěžovatelka navíc ani v žalobě neuvedla, v jakém smyslu mělo být v důsledku uváděných procesních pochybení zasaženo do jejích práv, a ve chvíli, kdy jí byla žalovaným dána možnost vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění, této možnosti nevyužila. Ústavní soud přitom setrvale judikuje, že procesní práva účastníků řízení před orgány veřejné moci nelze chápat jako samoúčelná, nýbrž jako prostředek k ochraně hmotných subjektivních práv [např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. srpna 2003, sp. zn. I. ÚS 148/02 (U 19/31, SbNU 327)].

[15] Hlavní námitka stěžovatelky směřuje proti dožádání ze strany Finančního úřadu v Praze – Modřanech, který se stal místně příslušným správcem daně stěžovatelky až v průběhu vytýkacího řízení, vůči Finančnímu úřadu v Přerově, který vytýkací řízení zahájil a provedl v jeho rámci řadu úkonů, a který následně postup k odstranění pochybností překlopil do daňové kontroly, kterou sám provedl i ukončil.

[16] Finanční úřad v Praze – Modřanech požádal Finanční úřad v Přerově o „*provedení úkonů spojených s vyhodnocením a ukončením vytýkacího řízení, včetně úkonů s tím souvisejících*“ dne 9. prosince 2010, tedy ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, který v prvém odstavci stanovil, že *místně příslušný správce daně může požádat o provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení kteréhokoliv jiného věcně příslušného správce daně, téhož nebo nižšího stupně, může-li tento správce daně požadovaný úkon provést snáze, hospodárněji*

nebo rychleji. Dožádaný správce daně je povinen žádosti vyhovět nebo sdělit důvody, pro které dožádání vyhovět nemůže.

[17] Dne 1. ledna 2011 nabyl účinnosti daňový řád, z jehož přechodných ustanovení vyplývá, že od tohoto data se na zahájená řízení (až na výjimky) aplikuje nová právní úprava (§ 264 odst. 1 daňového řádu), přičemž právní účinky úkonů učiněných za účinnosti zákona o správě daní a poplatků zůstávají zachovány (odst. 2 citovaného ustanovení). Dožádání se tedy dále řídí § 17 daňového řádu, jehož první dva odstavce stanoví: *(1) Místně příslušný správce daně může dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec. (2) Dožádaný správce daně provede dožádané úkony, jakož i úkony, které zajišťují účel dožádání, bezodkladně, nebo sdělí důvody, pro které dožádání vyhovět nemůže.*

[18] Již na první pohled je zřejmé, že možnosti dožádání jsou v daňovém řádu pojaty šíře, než tomu bylo v zákoně o správě daní a poplatků. Ustanovení § 5 zákona o správě daní a poplatků umožňoval dožádání ve vztahu k *jednotlivým úkonům*, daňový řád rozšířil možnost požádat o provedení dílčích řízení či jiných postupů, opravňuje navíc dožádaného správce daně provést nad rámec dožádaných úkonů i takové, které *zajišťují účel dožádání*. Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné zabývat se otázkou, zda by vymezení „*úkonů spojených s vyhodnocením a ukončením vytýkacího řízení, včetně úkonů s tím souvisejících*“ obstálo v přezkumu, zda bylo dožádání dostatečně specifikováno tak, aby dožádaný správce daně mohl provést pouze jednotlivé dožádané úkony, jak požadoval zákon o správě daní a poplatků, neboť v kontextu nyní platné a účinné právní úpravy takto formulované dožádání obstojí. Uvedenou formulaci lze navíc považovat za projev respektu k zásadě hospodárnosti daňového řízení vzpomínané v § 5 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Obecně totiž není možné *a priori* všechny potřebné úkony vymezit. Individualizovaná dožádání pro každý úkon (výslech svědka, místní šetření atp.), jehož potřeba v rámci vytýkacího řízení vyjde najevo, by daňové řízení pouze prodlužovala, přičemž jeho konečná podoba by zpravidla byla stejná (úkony by provedl dožádaný správce daně).

[19] Za mnohem problematičtější považuje Nejvyšší správní soud skutečnost, že Finanční úřad v Přerově jakožto dožádaný správce daně nejen, že provedl potřebné úkony v rámci vytýkacího řízení (od 1. ledna 2011 v rámci postupu k odstranění pochybností podle § 89 – 90 daňového řádu), na něž se vztahovalo dožádání, ale sám zahájil a provedl daňovou kontrolu stěžovatelky. O provedení daňové kontroly jej však Finanční úřad v Praze – Modřanech nežádal. Nejvyšší správní soud přitom nepovažuje za správný názor žalovaného, který bez dalšího převzal i městský soud, že v případě daňové kontroly zahájené podle § 90 odst. 3 daňového řádu „*existuje přímá a bezprostřední vazba na předcházející postup k odstranění pochybností, což zároveň vymezuje rozsah prověřovaných skutečností, který je dán rozsahem přetrvávajících pochybností ze strany správce daně a návrhem daňového subjektu, který tento postup svou žádostí iniciuje*“, pročež je třeba takovou daňovou kontrolu považovat za úkon, jejichž potřeba vyšla v rámci postupu k odstranění pochybností najevo. Je sice pravda, že předmět daňové kontroly zahájené v návaznosti na

postup k odstranění pochybností bude omezen přetrvávajícími pochybnostmi, zde však správnost úvah žalovaného končí. V prvé řadě daňová kontrola není úkonem, nýbrž postupem [systematicky je zařazena do druhého dílu hlavy VI části druhé daňového řádu nazvaného „Postupy při správě daní"; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. října 2004, č. j. 5 Afs 31/2003 - 81 (č. 647/2005 Sb. NSS)]. Především však nelze daňovou kontrolu považovat za součást postupu k odstranění pochybností, jak ve svém rozsudku naznačuje městský soud. »*Je pravdou, že postup k odstranění pochybností může být „překlopen" do daňové kontroly, ale to pouze pokud vyvstanou podmínky, které zahájení daňové kontroly odůvodňují. I v takovém případě ale musí být nejprve ukončen postup k odstranění pochybností a poté je zahájena daňová kontrola*« (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. února 2015, č. j. 9 Afs 276/2014 - 43). Postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou dva relativně samostatné postupy, které probíhají nezávisle na sobě (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. září 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31). Každý z těchto postupů přitom sleduje jiný cíl; postup k odstranění pochybností má sloužit zejména k odstranění dílčích, již konkrétně vyjádřených pochybností, zatímco daňová kontrola zpravidla zahrnuje obsáhlejší dokazování [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. října 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52 (č. 2729/2013 Sb. NSS)].

[20] Z toho vyplývá, že Finanční úřad v Přerově nebyl příslušný k provedení daňové kontroly stěžovatelky, neboť dožádání ze strany místně příslušného Finančního úřadu v Praze – Modřanech se vztahovalo pouze na úkony související s vytýkacím řízením (postupem k odstranění pochybností). Je sice pravda, že zákon o správě daní a poplatků překlopení vytýkacího řízení do daňové kontroly neumožňoval (vytýkací řízení končilo vždy rozhodnutím – viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 10/2012 - 52). Nelze však dovozovat, že s účinností nové právní úpravy, která rozšířila portfolio možností, jak ukončit postup k odstranění pochybností, došlo zároveň k rozšíření výčtu úkonů, o něž byl Finanční úřad v Přerově dožádán. Přechodná ustanovení daňového řádu přikazují dokončit postupy započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, které nová právní úprava nezná, podle ustanovení tohoto zákona upravujících postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. V případě vytýkacího řízení je to bezesporu postup k odstranění pochybností (srov. důvodovou zprávu k daňovému řádu), nikoli i navazující daňová kontrola. V tomto směru by teoreticky mohlo obstát ještě zahájení daňové kontroly jako úkon *de facto* ukončující postup k odstranění pochybností a tedy zajišťující účel dožádání, ale nikoli její provedení a ukončení, neboť na ně se dožádání i při nejextenzivnějším možném výkladu vztahovat nemohlo.

[21] Daňovou kontrolu stěžovatelky tedy provedl místně nepříslušný správce daně, což lze považovat za vadu daňového řízení. „*Otázka ‚oprávněnosti' místně nepříslušného správce daně k provedení úkonů daňového řízení je jedním z předpokladů zákonnosti daňového řízení jako celku a jako taková je samozřejmým a legitimním cílem soudního přezkumu*" [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106 (č. 1567/2008 Sb. NSS)]. Obecně totiž platí, že pouze daňové řízení vedené příslušným správcem daně odpovídá zásadě zákonnosti zakotvené v § 5 odst. 1 daňového řádu. Na druhou stranu, Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že ne každá vada správního (zde daňového) řízení zakládá důvodnost žaloby ve správním soudnictví, nýbrž jen taková, která by mohla

mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. června 2011, č. j. 2 As 60/2011 - 101). V rozsudku ze dne 24. června 2008, č. j. 2 Afs 159/2006 - 138, Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že na zákonnost rozhodnutí mnohdy nemá vliv, pokud rozhodnutí vydá správní orgán místně nepříslušný, „*neboť je rozhodování orgánem věcně příslušným a tedy odborně i jinak vybaveným k posouzení určité otázky. […] takové pochybení nijak nezasáhne do veřejných subjektivních práv adresáta tohoto aktu, neboť pro jeho právní sféru není vůbec podstatné, zda bylo rozhodnutí vydáno místně příslušným orgánem či nikoli. Rozdělení věcně příslušných správních orgánů k rozhodování podle místní příslušnosti má totiž za cíl jediné, a to přiměřeně rozložit určitou agentu mezi více správních orgánů podle určitého územního klíče a zejména ‚zpřístupnit' správní orgán účastníkům správních řízení, tedy zajistit rychlost a hospodárnost řízení.*“ Nejvyšší správní soud je toho názoru, že citované závěry lze bez dalšího vztáhnout i na daňovou kontrolu, která, ač se práv daňových subjektů dotýká, většinou do jejich právní sféry nezasahuje tak významně jako rozhodnutí v daňovém řízení, které zpravidla představuje bezprostřední zásah do vlastnického práva.

[22] Jak již bylo výše zmíněno, procesní práva nejsou samoúčelná. Stěžovatelka kromě obecné výtky, že daňová kontrola provedená místně nepříslušným správcem daně automaticky zakládá nezákonnost vyměření daně, neuvedla žádnou konkrétní okolnost, v níž by bylo možno spatřovat zásah do jejích práv. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje tuto vadu za způsobilou ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného (respektive platebního výměru, který byl potvrzen žalovaným rozhodnutím). Stěžovatelka navíc po celé řízení s výjimkou žádosti o zrušení dožádání ze dne 26. dubna 2011 nevyvracela zjištění žalovaného, že i přes přemístění sídla do Prahy nadále uskutečňuje ekonomickou činnost z Tovačova. Provedení daňové kontroly ze strany finančního úřadu, v jehož územním obvodu stěžovatelka skutečně podnikala, tak lze považovat spíše za jednání v jejím zájmu. Jelikož skutková zjištění Finančního úřadu v Přerově, z nichž Finanční úřad v Praze – Modřanech a následně i žalovaný vycházel, stěžovatelka (s výjimkou obecných námitek ohledně porušení ustanovení daňového řádu o dokazování, které městský soud správně vyhodnotil jako nedůvodné) nezpochybňovala, nelze než uzavřít, že provedení daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně do jejích práv nijak nezasáhlo, a proto nemohlo ani ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[23] Na závěr Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelkou vzpomínaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. dubna 2007, č. j. 8 Aps 2/2007 - 61, nelze na projednávanou věc vztáhnout, neboť se týkal situace, kdy v průběhu řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem došlo k přemístění sídla žalobce, v důsledku čehož zanikla delegace místní příslušnosti. Skutkově se tedy jednalo o zcela jinou situaci, než v jaké se ocitla stěžovatelka, nadto důvodem kasace byla nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, neboť krajský soud se nevypořádal s žalobní námitkou.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji ve smyslu poslední věty § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[25] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. dubna 2017

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu