

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **EKO Logistics s.r.o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Slunečné náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 16. 2. 2022, č. j. 51 Af 32/2021 – 35,

t a k t o :

- I. Věc **se postupuje** k rozhodnutí rozšířenému senátu.
- II. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5000 Kč, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 (třiceti) dnů od právní moci tohoto usnesení k rukám zástupce žalobce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobou podanou dne 21. 10. 2021 u Krajského soudu v Praze se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí ze dne 17. 8. 2021, č. j. 50336/21/7700-10124-202542, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 2. 2021, č. j. 5468/21/5200-11431-711413. Odvolací finanční ředitelství tímto rozhodnutím v autoremeduře podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), částečně vyhovělo odvolání žalobce a změnilo své předchozí rozhodnutí ze dne 24. 8. 2020, č. j. 32326/20/5200-11431-711413, jímž v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu změnilo své původní rozhodnutí ze dne 15. 11. 2019, č. j. 47389/19/5200-11433-711413, kterým zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 22. 11. 2018, č. j. 4792396/18/2111-50523-202376 a č. j. 4792397/18/2111-50523-202376. Těmito platebními výměry byl žalobce vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení s úhradou daně z přidané hodnoty za zdaňovací období května a srpna 2012.

[2] Krajský soud v Praze usnesením ze dne 16. 2. 2022, č. j. 51 Af 32/2021 – 35, postoupil věc podle § 7 odst. 6 s. ř. s. Krajskému soudu v Brně jako soudu místně příslušnému, přičemž konstatoval, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v přezkumném řízení, v němž v prvním stupni rozhodovalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Přezkumné řízení podle § 121 a násl. daňového řádu je samostatným řízením, jež nelze chápat jako pokračování odvolacího řízení či jako řízení tvořící s odvolacím řízením jeden celek. Jedná se o samostatné řízení o dozorčím prostředku, které je relativně nezávislé na původním daňovém řízení. Místní příslušnost krajského soudu proto nelze odvozovat od sídla Finančního úřadu pro Středočeský kraj jakožto správce daně, který rozhodoval v prvním stupni v původním řízení, o jehož přezkumu bylo následně rozhodováno. Krajský soud v Praze tedy dospěl k závěru, že není k projednání a rozhodnutí této věci místně příslušný a že soudem místně příslušným je dle § 7 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud v Brně.

[3] Žalobce (stěžovatel) napadl usnesení Krajského soudu v Praze kasační stížností z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[4] Stěžovatel namítá, že místní příslušnost bylo nutno zkoumat nikoli ve vztahu k rozhodnutí vydanému v rámci přezkumného řízení, ale ve vztahu k původním prvostupňovým rozhodnutím (platebním výměrům), která vydal Finanční úřad pro Středočeský kraj. Dle stěžovatele je při posuzování otázky místní příslušnosti určující míra souvislosti žalobou napadeného rozhodnutí s původním řízením. V nyní posuzované věci je úzké propojení napadeného rozhodnutí s původním řízením nepochybné, jelikož v rámci přezkumného řízení je přezkoumáváno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání stěžovatele proti prvostupňovým rozhodnutím Finančního úřadu pro Středočeský kraj. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 2 As 106/2019 – 15 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Podle stěžovatele je přezkumné řízení vůči přezkoumávanému rozhodnutí v akcesorickém vztahu, přičemž úzká vazba je dána § 123 odst. 5 daňového řádu. Ten umožňuje přezkoumávané rozhodnutí pouze zrušit nebo změnit, nikoli vydat rozhodnutí nové, na původním přezkoumávaném rozhodnutí nezávislé. Stěžovatel odkázal na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2021, č. j. Nad 148/2021 – 45, v němž zdejší soud ve skutkově obdobné věci dospěl k závěru, že existuje úzká provázanost mezi rozhodnutími vydanými v přezkumném řízení a původními rozhodnutími (platebními výměry). I přesto, že stěžovatel na toto usnesení odkazoval již ve svém přípisu ze dne 3. 2. 2022, krajský soud na tento odkaz nereagoval.

[5] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

II.

[6] Pátý senát Nejvyššího správního soudu, kterému byla věc přidělena, zjistil při jejím předběžném posouzení, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu existují rozporné právní názory na otázku, který krajský soud je podle § 7 odst. 2 s. ř. s. místně příslušný k řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle § 123 odst. 5 daňového řádu v přezkumném řízení.

pokračování

[7] V rozsudku ze dne 18. 5. 2022, č. j. 6 As 58/2022 – 17, Nejvyšší správní soud k povaze přezkumného daňového řízení konstatoval:

„Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nicméně vyplývá, že řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí se rozpadá do dvou fází: v první se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda přezkoumání vůbec bude povoleno či nařízeno; ve druhé fázi (nadto jen tam, kde je přezkoumání povoleno či nařízeno, a původní řízení tedy znovu „otevřeno“) rozhoduje orgán, který v původním řízení rozhodoval v posledním stupni.

Stěžovatelka v této souvislosti odkazovala na usnesení ze dne 9. 9. 2021, č. j. Nad 148/2021 - 45, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou místní příslušnosti v obdobné věci. Ve zmiňovaném případě se však jednalo již o druhou fázi řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí, v níž finanční orgán, který rozhodoval v původním řízení v posledním stupni, změnil původní rozhodnutí (změnil výši odvodu za porušení rozpočtové kázně). (...)

Na nyní posuzovanou věc tak dopadají závěry usnesení ze dne 17. 1. 2019, č. j. Nad 147/2018 - 49, kde se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou místní příslušnosti soudu v případě žaloby proti rozhodnutí vydanému v tzv. první fázi řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí (jak tomu bylo i v tomto případě). Uzavřel, že první fáze přezkumného řízení – nařízení přezkoumání rozhodnutí, nemá úzkou souvislost s řízením původním. Jeho předmětem totiž není přezkoumávané rozhodnutí v úzkém slova smyslu, nýbrž to, zda jsou dány důvody k opětovnému „otevření“ věci již vyřešené původním rozhodnutím. Správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni (§ 122 odst. 1 daňového řádu), totiž posuzuje pouze to, zda jsou splněny podmínky pro nařízení přezkumu rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu. Tento správce daně však nerozhoduje o věci samé, o kterou se jednalo v onom původním řízení (přiměřeně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 2 As 188/2018 - 19, který řešil obdobnou otázku místní příslušnosti soudu v případě povolení obnovy řízení dle § 117 a násl. daňového řádu).“

[8] Co se týče rozhodnutí vydaných v popisované první fázi přezkumného řízení (o nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí), v judikatuře Nejvyššího správního soudu panuje shoda na tom, že se jedná o rozhodnutí, která nemají úzkou souvislost s řízením původním (viz rovněž např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. Nad 73/2021 – 156, či v citovaném rozsudku zmiňované usnesení ze dne 17. 1. 2019, č. j. Nad 147/2018 – 49). Dle této judikatury by tak v uvedených věcech měl být dle § 7 odst. 2 s. ř. s. příslušný krajský soud, v jehož obvodu je sídlo správce daně nejblíže nadřízeného správci daně, který rozhodl v původní věci v posledním stupni (§ 122 odst. 1 daňového řádu). Tento nadřízený správce daně totiž o nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí rozhoduje v prvním stupni (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 282/2020 – 19, týkající se nařízení přezkoumání daňových rozhodnutí v nyní posuzované věci).

[9] Jiná je ovšem situace, pokud jde o určení místně příslušného krajského soudu k řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v tzv. druhé fázi přezkumného řízení, tedy proti rozhodnutí, jímž byla podle § 123 odst. 5 daňového řádu (nebylo-li přezkumné řízení zastaveno z důvodu závěru o zákonnosti původně přezkoumávaného rozhodnutí) původní rozhodnutí zrušeno nebo změněno. V judikatuře Nejvyššího správního soudu se totiž

vyskytují rozporné právní názory ohledně toho, který krajský soud by měl být k projednání a rozhodnutí takové věci místně příslušný.

[10] V usnesení čtvrtého senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2018, č. j. Nad 80/2018 – 59, o něž své rozhodnutí opřel i krajský soud v nyní posuzované věci, zdejší soud konstatoval, že „[p]ro posouzení místní příslušnosti správního soudu podle § 7 odst. 2 s. ř. s. v případě, že žalobce napadal rozhodnutí vydané žalovaným v přezkumném řízení, bylo nutné zkoumat, který správní orgán vydal rozhodnutí v prvním stupni takového přezkumného řízení. Přezkumné řízení podle daňového řádu totiž nelze chápat jako pokračování odvolacího řízení či jako řízení tvořící s odvolacím řízením jeden celek; jedná se o samostatné řízení o dozorčím prostředku, relativně nezávislé na původním správním řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3 Afs 99/2015 – 28). Jelikož tímto správním orgánem byl v projednávané věci žalovaný, tj. Odvolací finanční ředitelství, jehož sídlo je v Brně, měl být pro řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v takovém přezkumném řízení příslušný Krajský soud v Brně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 As 50/2016 – 36)“. Vyslovený názor zopakoval Nejvyšší správní soud např. v usnesení třetího senátu ze dne 20. 6. 2018, č. j. Nad 137/2018 – 25.

[11] Oproti tomu v usnesení ze dne 9. 9. 2021, č. j. Nad 148/2021 – 45, na které odkazoval i stěžovatel, sedmý senát Nejvyššího správního soudu konstatoval s ohledem na závěry vyslovené v již zmíněném rozsudku ze dne 30. 4. 2019, č. j. 2 As 106/2019 – 15, který se týkal místní příslušnosti krajského soudu v případě rozhodnutí vydaného v rámci zkráceného přezkumného řízení dle § 98 ve spojení s § 97 odst. 3 správního řádu, že mezi rozhodnutími vydanými v přezkumném řízení a původními daňovými rozhodnutími (v této věci, stejně jako ve věci nyní posuzované, platebními výměry), je úzká souvislost. Ve věci sp. zn. Nad 148/2021 proto sedmý senát konstatoval, že místně příslušným krajským soudem k řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu bude krajský soud, v jehož obvodu sídlí správce daně, který rozhodoval v prvním stupni v původním řízení. Ve zmiňované věci konkrétně rozhodoval v prvním stupni v původním řízení Finanční úřad pro Liberecký kraj, místně příslušným soudem proto dle sedmého senátu byl Krajský soud v Ústí nad Labem (pobočka v Liberci).

[12] Popsané judikturní linie se tedy rozcházejí v tom, zda je pro řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v druhé fázi přezkumného řízení dle § 123 odst. 5 daňového řádu místně příslušný krajský soud, v jehož obvodu se nachází sídlo správce daně, který v druhé fázi přezkumného řízení rozhodoval v prvním stupni, nebo zda vzhledem k úzké souvislosti mezi rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení a původním rozhodnutím je k řízení o žalobě místně příslušný krajský soud, v jehož obvodu se nachází sídlo správce daně, který rozhodoval v prvním stupni v původním řízení.

[13] Pátý senát se přiklání k názoru původně zastávanému čtvrtým a třetím senátem (a Krajským soudem v Praze v nyní posuzované věci), od něhož se následně sedmý senát v rozporu s § 17 odst. 1 s. ř. s. odchýlil, že místně příslušným soudem k řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v druhé fázi přezkumného řízení dle § 123 odst. 5 daňového řádu by měl být krajský soud, v jehož obvodu se nachází sídlo správce daně, který vydal rozhodnutí v přezkumném řízení v prvním stupni a který tedy rozhodoval v posledním stupni v původním řízení. V nynějším případě je jím tudíž Odvolací finanční ředitelství.

pokračování

[14] Přezkumné řízení dle § 121 a násl. daňového řádu je výlučně dozorčím prostředkem, který lze uplatnit toliko z moci úřední a který umožňuje přezkoumat, zda bylo daňové rozhodnutí vydáno v rozporu se zákonem či jiným právním předpisem. Podnět k zahájení přezkumného řízení se dle § 121 odst. 3 a 4 daňového řádu podává u správce daně, který v původním řízení rozhodl v posledním stupni. Přezkoumání rozhodnutí posléze dle § 122 odst. 1 ve spojení s § 121 odst. 1 daňového řádu nařídí správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v původním řízení v posledním stupni, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Druhá fáze přezkumného řízení je tedy zahájena vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí a přezkumné řízení provádí dle § 123 odst. 1 správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni a který je přitom dle § 123 odst. 3 daňového řádu vázán důvody, pro které bylo přezkumné řízení nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání (Grossová, M. E., Matyášová, L., Daňový řád s komentářem a judikaturou, 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015, Nakladatelství Leges, Praha, str. 461-462).

[15] V rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3 Afs 99/2015 – 28, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „[p]řezkumné řízení podle daňového řádu (...) nelze chápat jako pokračování odvolacího řízení či jako řízení tvořící s odvolacím řízením jeden celek. Obdobně se k povaze přezkumného řízení staví také předchozí judikatura Nejvyššího správního soudu, která dovodila, že institut přezkumného řízení nelze považovat za jakousi „nástavbu“ řádných opravných prostředků (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2011, č. j. 9 Afs 36/2011 – 55). Jde tedy o samostatné řízení o dozorčím prostředku. Správce daně má možnost v tomto řízení zrušit nebo změnit původní rozhodnutí, zjistí-li v průběhu přezkumného řízení, že byly dány podmínky pro jeho zahájení (tj. že původní rozhodnutí je v rozporu s právním předpisem). Zjistí-li správce daně, že tyto podmínky dány nejsou, přezkumné řízení zastaví (srovnej § 123 odst. 5 daňového řádu)“.

[16] Tedy, i přes zřejmou souvislost s původním daňovým řízením, která je dána tím, že přezkoumávané původní rozhodnutí může být v přezkumném řízení zrušeno nebo změněno, správce daně, který v původní věci rozhodoval v posledním stupni, vydává rozhodnutí dle § 123 odst. 5 daňového řádu v samostatném řízení, kdy je vázán důvody, pro které bylo přezkumné řízení nařízeno. Tento správce daně v přezkumném řízení rozhoduje v prvním stupni, neboť proti jeho rozhodnutí je možné podat odvolání k nadřízenému správci daně, jak stěžovatel učinil i v nyní posuzované věci. Pátý senát nepovažuje za rozhodující souvislost mezi původním a přezkumným řízením, ale právě to, že i v přezkumném řízení se rozhoduje ve dvou stupních, takže správce daně, který rozhodoval v původním řízení v posledním stupni a který je tedy dle § 123 odst. 1 daňového řádu příslušný k vedení prvostupňového přezkumného řízení, je oním správním orgánem, který ve smyslu § 7 odst. 2 s. ř. s. „ve věci vydal rozhodnutí v prvním stupni“, proti němuž musí daňový subjekt nejprve podat řádný opravný prostředek (odvolání), má-li být následně jeho případná žaloba přípustná.

[17] Je pravdou, že důsledkem tohoto právního názoru zastávaného třetím, čtvrtým i pátým senátem Nejvyššího správního soudu (jakož i Krajským soudem v Praze) je to, že v podstatné části těchto případů bude místně příslušný Krajský soud v Brně (všude tam, kde v původním řízení rozhodovalo jakožto odvolací orgán Odvolací finanční ředitelství), zatímco názor zastávaný sedmým senátem (jakož i stěžovatelem) by patrně vedl

k rovnoměrnějšímu rozložení těchto případů mezi krajské soudy. To však podle názoru Nejvyššího správního soudu nemůže být rozhodujícím kritériem pro určení místní příslušnosti dle § 7 odst. 2 s. ř. s., navíc se jen stěží jedná o statisticky významný počet případů, který by představoval pro Krajský soud v Brně citelnější zátěž. Ostatně rovněž závěry stávající (dosud jednotné) judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně místní příslušnosti krajských soudů k řízení o žalobě proti rozhodnutí nadřízeného správce daně dle § 121 odst. 1 daňového řádu o nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí vedou k obdobné koncentraci těchto případů, a to u Městského soudu v Praze, vzhledem k tomu, že v podstatné části těchto věcí bude tímto nejbližší nadřízeným správcem daně ve smyslu § 122 odst. 1 daňového řádu Generální finanční ředitelství.

[18] V každém případě již samotný rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu o rozhodné otázce zakládá povinnost pátého senátu zdejšího soudu obrátit se dle § 17 odst. 1 s. ř. s. na rozšířený senát. Tato otázka, jež je v judikatuře Nejvyššího správního soudu řešena rozdílně a jejíž zodpovězení je nezbytné pro rozhodnutí o dané kasační stížnosti, přitom zní: Bude k řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu místně příslušný ve smyslu § 7 odst. 2 s. ř. s. krajský soud, v jehož obvodu je sídlo správce daně, který rozhodoval v původním daňovém řízení v prvním stupni, nebo krajský soud, v jehož obvodu je sídlo správce daně, který rozhodoval v původním daňovém řízení v posledním stupni a tedy v přezkumném řízení v prvním stupni?

III.

[19] Stěžovatel spolu s kasační stížností zaplatil soudní poplatek ve výši 5000 Kč. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu však již v usnesení ze dne 9. 6. 2015, č. j. 1 As 196/2014 – 19, publ. pod č. 3271/2015 Sb. NSS, dospěl k následujícímu závěru: „*Stěžovatel má povinnost zaplatit poplatek za řízení o kasační stížnosti jen tehdy, pokud kasační stížnost směřuje proti rozhodnutí krajského soudu o návrhu ve věci samé (o žalobě), či o jiném návrhu, jehož podání je spojeno s poplatkovou povinností [§ 1 písm. a), § 2 odst. 2 písm. b) a § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích].*“

[20] Vzhledem k tomu, že kasační stížnost stěžovatele směřuje proti procesnímu rozhodnutí krajského soudu o postoupení věci místně příslušnému soudu, kterým nebylo rozhodnuto o návrhu (žalobě) ve věci samé a kterým se tedy řízení o žalobě nekončí, stěžovatel nebyl povinen zaplatit soudní poplatek za kasační stížnost. Nejvyšší správní soud s ohledem na to rozhodl dle § 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), o vrácení zaplaceného poplatku ve výši 5000 Kč k rukám zástupce stěžovatele, a to ve lhůtě 30 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto usnesení (§ 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích).

Poučení:

Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: Josef Baxa, Zdeněk Kühn, Karel Šimka, Filip Dienstbier, Barbara Pořízková, Aleš Roztočil a Petr Mikeš. Účastníci mohou

pokračování

namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě se mohou účastníci vyjádřit k věci předložené rozšířenému senátu.

V Brně dne 28. července 2022

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu