



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudců Karla Šimky, Lenky Krupičkové, Zdeňka Kühna, Petra Mikeše, Barbary Pořízkové a Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupené Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Slunečné náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2021, č. j. 50336/21/7700-10124-202542, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 16. 2. 2022, č. j. 51 Af 32/2021 - 35,

t a k t o :

Kasační stížnost s e z a m í t á .

O d ů v o d n ě n í :

I. Jádru sporu a jeho dosavadní průběh

I. 1. Jádru sporu

[1] Jádrem sporu je, zda k řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu je místně příslušným 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 přezkumném řízení v prvním stupni.

I. 2. Dosavadní průběh správních a soudních řízení

[2] Finanční úřad pro Středočeský kraj vydal platební výměry ze dne 22. 11. 2018, č. j. 4792396/18/2111-50523-202376 a č. j. 4792397/18/2111-50523-202376. Jimi byl žalobce

vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení s úhradou daně z přidané hodnoty za zdaňovací období května a srpna 2012. Odvolací finanční ředitelství (dále též „OFŘ“) svým rozhodnutím ze dne 15. 11. 2019, č. j. 47389/19/5200-11433-711413, zamítlo odvolání žalobce a uvedené platební výměry potvrdilo.

[3] OFŘ následně rozhodnutím ze dne 24. 8. 2020, č. j. 32326/20/5200-11431-711413, v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu změnilo své shora uvedené původní rozhodnutí. Dále pak OFŘ rozhodnutím ze dne 11. 2. 2021, č. j. 5468/21/5200-11431-711413, v autoremeduře podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, částečně vyhovělo odvolání žalobce a změnilo své předchozí rozhodnutí. Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 17. 8. 2021, č. j. 50336/21/7700-10124-202542, zamítl odvolání žalobkyně proti druhému z rozhodnutí OFŘ a potvrdil je.

[4] Žalobkyně se žalobou domáhá zrušení zmíněného rozhodnutí žalovaného.

[5] Krajský soud v Praze v záhlaví citovaným usnesením postoupil věc podle § 7 odst. 6 věty první s. ř. s. Krajskému soudu v Brně jako soudu místně příslušnému. Shledal, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v přezkumném řízení, v němž v prvním stupni rozhodovalo OFŘ se sídlem v Brně. Krajský soud v Praze uvedl, že 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 jako správce daně, který rozhodoval v prvním stupni v původním řízení, jež skončilo vydáním rozhodnutí odvolacího orgánu, o jehož přezkumu bylo následně rozhodováno. Krajský soud v Praze tedy dospěl k závěru, že sám 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.

II. Kasační stížnost žalobkyně

[6] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) 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 stěžovatelky 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 OFŘ o odvolání stěžovatelky proti prvostupňovým rozhodnutím Finančního úřadu pro Středočeský kraj. Podle stěžovatelky 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.

[7] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

pokračování

III. Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

[8] Pátý senát při předběžném posouzení věci zjistil, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu existují odlišné právní názory na to, 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.

[9] V usnesení ze dne 11. 5. 2018, č. j. Nad 80/2018-59, o něž své rozhodnutí opřel i krajský soud v nyní posuzované věci, se uvádí, že „pro 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).“ Tento názor zopakoval Nejvyšší správní soud např. v usnesení ze dne 20. 6. 2018, č. j. Nad 137/2018-25.

[10] Oproti tomu v usnesení ze dne 9. 9. 2021, č. j. Nad 148/2021-45, na které odkazovala i stěžovatelka, Nejvyšší správní soud shledal s ohledem na závěry vyslovené v 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, jimi byly platebními výměry) je úzká souvislost. Ve věci sp. zn. Nad 148/2021 proto uzavřel, 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.

[11] Popsané judikaturní linie se liší v tom, zda za místně příslušný pro řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu považují krajský soud, v jehož obvodu se nachází sídlo správce daně, jenž v přezkumného řízení rozhodoval v prvním stupni, nebo zda vzhledem k úzké souvislosti mezi rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení a původním rozhodnutím je místně příslušný krajský soud, v jehož obvodu se nachází sídlo správce daně, který rozhodoval v prvním stupni v původním řízení.

[12] Předkládající senát se kloní k názoru vyjádřenému v rozhodnutích č. j. Nad 80/2018-59 a Nad 137/2018-25, od něhož se následně odchýlilo usnesení č. j. Nad 148/2021-45. Podle předkládajícího senátu by měl být místně příslušným soudem k řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu krajský soud, v jehož obvodu se nachází sídlo správce

daně, jenž vydal rozhodnutí v přezkumném řízení v prvním stupni a který tedy rozhodoval v posledním stupni v původním řízení. V projednávané věci je jím OFŘ.

[13] 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 nejbližší 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. Samotné přezkumné řízení je tedy zahájeno vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí a přezkumné řízení provádí dle § 123 odst. 1 daňového řádu správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni a který je podle § 123 odst. 3 daňového řádu vázán důvody, pro které bylo přezkumné řízení nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání.

[14] V rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3 Afs 99/2015 - 28, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „přezkumné 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).“

[15] 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, 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 pak jeho případná žaloba přípustná.

[16] Je pravda, že důsledkem právního názoru předkládajícího senátu je, že v podstatné části případů řešeného typu bude místně příslušný Krajský soud v Brně (všude tam, kde v původním řízení rozhodovalo jakožto odvolací orgán OFŘ), zatímco protichůdný právní

pokračování

názor by patrně vedl k rovnoměrnějšímu rozložení těchto případů mezi krajské soudy. To však podle páteho senátu nemůže být rozhodující pro určení místní příslušnosti dle § 7 odst. 2 s. ř. s. Navíc jde stěží o statisticky významný počet případů, který by představoval pro Krajský soud v Brně citelnější zátěž. I 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.

IV. Posouzení věci rozšířeným senátem

IV. 1. Pravomoc rozšířeného senátu

[17] Podle § 17 odst. 1 věty první s. ř. s., *dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.*

[18] Třetí a čtvrtý senát v usneseních č. j. Nad 80/2018-59 a č. j. Nad 137/2018-25 vyslovily, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení je za správní orgán, jehož sídlo je kritériem určení krajského soudu místně příslušného k projednání žaloby, třeba považovat správce daně, jenž vydal rozhodnutí v prvním stupni v přezkumném řízení, nikoliv v původním daňovém řízení.

[19] Druhý a sedmý senát naproti tomu v rozsudku č. j. 2 As 106/2019 - 15 a v usnesení č. j. Nad 148/2021-45 vyslovily právní názor, že z důvodu úzké souvislosti mezi předmětem přezkumného řízení a předmětem původního daňového řízení je třeba při určení krajského soudu místně příslušného k řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení za správní orgán, který ve věci rozhodoval v prvním stupni, považovat správce daně, který rozhodoval v prvním stupni v původním řízení. V rozsudku č. j. 2 As 106/2019 - 15 nadto druhý senát implicitně naznačil, že takto je potřeba postupovat u všech dozorčích prostředků (řízení o prohlášení nicotnosti, přezkumné řízení, řízení o obnově).

[20] Je zjevné, že uvedené právní názory vyslovené Nejvyšším správním soudem jsou ve vzájemném rozporu. Předkládající pátý senát nemůže ve věci rozhodnout, aniž by se aspoň od jednoho z nich odchýlil. Pravomoc rozšířeného senátu je dána.

IV. 2. Právní názor rozšířeného senátu

[21] Podle § 7 odst. 2 s. ř. s., *nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, je k řízení místně příslušný soud, v jehož obvodu je sídlo správního orgánu, který ve věci vydal rozhodnutí v prvním stupni nebo jinak zasáhl do práv toho, kdo se u soudu domáhá ochrany. Má-li tento správní orgán sídlo mimo obvod své působnosti, platí, že má sídlo v obvodu své působnosti.*

[22] Právní názor, vůči němuž se předkládající senát vymezuje, používá jako kritérium pro určení místní příslušnosti soudů k přezkumu rozhodnutí správních orgánů v řízení

o dozorčích prostředcích pojmu „úzké souvislosti“ s původním řízením. Zákon však tento pojem pro účely určení místní příslušnosti nezná; byl vytvořen judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[23] Poprvé Nejvyšší správní soud formuloval právní názor, že úzká souvislost s původním řízením má vliv na určení místní příslušnosti podle § 7 odst. 2 s. ř. s., v usnesení ze dne 28. 5. 2014, č. j. Nad 185/2014-26. V něm k určení soudu místně příslušného k přezkumu rozhodnutí vydaného v řízení o prohlášení o nicotnosti uvedl, že *„řízení o prohlášení nicotnosti dle § 78 správního řádu má obdobně jako přezkumné řízení (§ 94 a násl. správního řádu) charakter dozorčího prostředku (srov. Vedral, J. Správní řád. Komentář. 2. vydání. Praha: Bova Polygon, 2012. s. 675, resp. obdobně usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 3. 2013, č. j. 7 As 100/2010 - 65, publikované pod č. 2837/2013 Sb. NSS, bod 37). Představuje subsidiární možnost k dosažení nápravy nicotnosti rozhodnutí z důvodu uvedeného v § 77 odst. 1 správního řádu v případech, kdy rozhodnutí nelze odstranit v odvolacím řízení (usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 As 100/2010 - 65, bod 39). Řízení o prohlášení nicotnosti je tedy úzce spjato s řízením, v němž bylo nicotné rozhodnutí vydáno. Jeho účelem je náprava vadného stavu, k němuž v předcházejícím správním řízení došlo, a odstranění rozhodnutí, které vůbec nemělo být vydáno, nebylo-li dosud odstraněno. Lze jej chápat jako pokračování řízení, v němž bylo nicotné rozhodnutí vydáno, neboť jeho smyslem je odstranit nedostatky, k nimž v předcházejícím řízení došlo.“* Na základě toho Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že místně příslušným k přezkumu takového rozhodnutí bude soud, v jehož obvodu má sídlo správní orgán, který rozhodoval ve věci v prvním stupni v původním řízení. Tento právní názor byl následně bez dalšího převzat devátým senátem v rozsudku ze dne 3. 10. 2017, č. j. 9 As 282/2017 - 41.

[24] Kritérium úzké souvislosti s původním řízením pak bylo převzato do rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu napříč senáty.

[25] V usnesení ze dne 20. 6. 2018, č. j. Nad 137/2018-25, Nejvyšší správní soud uvedl, že první fáze přezkumného řízení, tedy fáze, v níž správce daně nadřízený správci daně, který v původním řízení rozhodoval v posledním stupni podle § 122 odst. 1 daňového řádu, rozhoduje o tom, zda nařídí přezkum, nemá úzkou souvislost s původním řízením. Pro přezkum rozhodnutí správce daně vydaného v první fázi přezkumného řízení tak je místně příslušný soud, v jehož obvodu má sídlo správce daně, který rozhodoval v prvním stupni ve věci nařízení přezkumu. K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 2 As 188/2018-19, č. 3824/2019 Sb. NSS, ve vztahu k první fázi řízení o obnově, tedy fázi, v níž správce daně, který rozhodoval v řízení v posledním stupni, rozhoduje o povolení či nařízení obnovy podle § 119 odst. 1 daňového řádu. V rozsudku ze dne 30. 4. 2019, č. j. 2 As 106/2019 - 15, bodě 12, pak Nejvyšší správní soud závěry dosavadní judikatury shrnul tak, že *„pro posouzení, zda je vydané rozhodnutí (např. v přezkumném řízení, rozhodnutí o prohlášení nicotnosti dle § 77 odst. 2 správního řádu, povolení či nařízení obnovy řízení dle § 117 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů) rozhodnutím v téže věci, nebo se jedná o ‚věc novou‘, je určující míra souvislosti takového rozhodnutí s původním řízením (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 2 As 188/2018 - 19, ze dne 3. 10. 2017, č. j. 9 As 282/2017 - 41, usnesení ze dne 28. 5. 2014, č. j. Nad 185/2014-26)“.*

pokračování

[26] Kritérium „úzké souvislosti“ rozhodnutí o dozorčích prostředcích s původním předmětem řízení však pro určení, který soud je místně příslušný k přezkumu rozhodnutí o dozorčích prostředcích, zákon nestanoví. V § 7 odst. 2 s. ř. s. je pravidlo pro určení místní příslušnosti stanoveno poměrně jednoznačně, a to tak, že místní příslušnost soudu určeného k přezkumu aktů orgánů veřejné správy je dána obvodem soudu, v němž má sídlo správní orgán, který rozhodoval „ve věci“ v první stupni. Jediným kritériem, jež má mít na určení místně příslušného soudu vliv, je pojem „věci“.

[27] Pojem „věci“ je obecně vykládán ve vztahu k jednání veřejné správy, vůči němuž má být poskytnuta soudní ochrana. Nejvyšší správní soud tak například ve své judikatuře posuzoval, co je věc, o které má podle § 31 odst. 2 s. ř. s. rozhodovat specializovaný samosoudce (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Ans 9/2011 - 106, a ze dne 22. 11. 2011, č. j. 1 Ans 10/2011 - 86), nebo zda určitý okruh právních vztahů spadá pod věci osvobozené ve správním soudnictví od soudního poplatku ve smyslu § 11 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, bez ohledu na to, jakým způsobem v nich veřejná správa jedná (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 4 Ans 11/2013 - 25, č. 3152/2015 Sb. NSS). Zmíněný rozsudek rozšířeného senátu v bodě 13 uvedený náhled shrnul takto: *„Judikatura NSS zde vychází z premisy, že v případě nečinnosti nebo zásahové žaloby je předmětem řízení nečinnost nebo zásah správního orgánu, nikoliv ‚věc‘, od níž se nečinnost nebo zásah odvíjí. Opačný přístup, tj. že určující není nečinnost či zásah, by podle této judikatury obecně vylučoval např. projednávání žalob na ochranu proti nečinnosti správního orgánu v ‚soukromoprávních věcech‘; ty přitom správní soudy běžně projednávají a rozhodují (takto cit. rozsudek č. 1 Ans 10/2011 - 86, bod 14).“*

[28] Pojem „věci“ má klíčový význam i pro vymezení individualizovaného právního vztahu, o němž má soud rozhodovat, pro účely posouzení, zda nedochází k porušení zásady *ne bis in idem*. Správní soudy v tomto kontextu pojem „věc“ používají tehdy, když posuzují, zda došlo k naplnění kritéria „totožnosti věci“ jakožto předpokladu pro vznik překážky věci pravomocně rozhodnuté či překážky litispendence ve smyslu § 46 odst. 1 s. ř. s. Totožnost věci je podle ustálené judikatury dána totožností účastníků a totožností předmětu řízení. V případě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu je přitom totožnost předmětu řízení představována totožností napadeného rozhodnutí správního orgánu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2011, č. j. 2 As 63/2011 - 60). V ostatních řízeních o žalobách nebo jiných návrzích ve správním soudnictví je totožnost předmětu řízení představována totožností žalobního nároku a žalobního důvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2006, č. j. 3 Ans 8/2005 - 52).

[29] Judikatura tedy obecně vzato přijímá, že „věc“ je vymezena předmětem řízení před správním soudem. Pouze v určitých případech daných jejich specifickým kontextem Nejvyšší správní soud na pojem „věci“ nahlížel odlišně, než jak je výše popsáno. Od „věci“ je nutno odlišit pojem „ohniska“ přezkumu, jímž je i v řízení o kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu *„v posledku rozhodnutí správního orgánu“* (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2020, č. j. 8 Azs 339/2019 - 38, č. 4039/2020 Sb. NSS, zejm. bod 44; pojem „ohniska“ přezkumu má v řízení o kasační stížnosti význam zejména v souvislosti s případným přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem).

[30] Za určitých podmínek může být nezbytné odchýlit se od prostého významu slov zákona. Zejména to připadá v úvahu, byl-li by doslovný výklad zákona v rozporu s ústavními hodnotami či pokud by vedl k nepřiměřenému zásahu do ústavně zaručených práv jednotlivce. Dalším důvodem odchýlení se může být rozpor mezi zněním zákona a jeho objektivním smyslem a účelem či, za splnění dalších podmínek, úmyslem historického zákonodárce. Odchýlení se může být nezbytné i kvůli plnění mezinárodních závazků (eurokonformní výklad či výklad v souladu s mezinárodním právem). Jistě jsou představitelné i další důvody, které není nyní třeba podrobněji identifikovat.

[31] Rozsudek rozšířeného senátu č. j. 4 Ans 11/2013 - 25 dospěl v kontextu specifických okolností jím posuzované věci, daných zejména relativně samostatnou právní úpravou soudních poplatků, k závěru, že „standardní“ výklad pojmu „věc“ by zde byl v rozporu s ústavněprávním požadavkem na široký přístup k soudnímu přezkumu aktů orgánů veřejné správy ve smyslu čl. 36 odst. 2 Listiny (viz zejm. body 17 a 18 zmíněného rozsudku).

[32] Specificky byl pojem „věci“ z obdobných důvodů vykládán i v některých dalších případech. Poukázat je třeba zejména na usnesení rozšířeného senátu ze dne 25. 5. 2022, č. j. Nad 202/2020-59, č. 4370/2022 Sb. NSS, v němž se řešila otázka místní příslušnosti u nečinnostních a zásahových žalob ve specifickém typu agendy vymezené v § 7 odst. 3 s. ř. s., tedy věcech zjednodušeně řečeno „sociálních“. Stejně restriktivně ve prospěch vyššího standardu soudní ochrany (rozhodování senátem, a nikoli samosoudcem) postupoval předtím rozšířený senát v rozsudku ze dne 26. 7. 2016, č. j. 6 As 165/2015 - 38, č. 3450/2016 Sb. NSS.

[33] Je dobře představitelné, že podobně jako při výběru soudních poplatků může vyvstat potřeba specifického výkladu pojmu „věc“ i v jiném kontextu. V úvahu připadá například vnímání pojmu „věci“ při určení okruhu věcí, o nichž má rozhodnout soud v občanském soudním řízení podle § 46 odst. 2 a 3 s. ř. s. Není však nyní důvodu tuto otázku hlouběji zkoumat, stačí pouze upozornit, že v některých případech, zejména kvůli zaručení přístupu k soudu, ochraně procesních práv jednotlivců, zaručení vysokého standardu soudní ochrany či z jiných podobných důležitých důvodů, může být pojem „věci“ vykládán jinak, než jak je běžně ve správním soudnictví chápán, proto, že k tomu existují zvláštní důležité důvody.

[34] Podobně specificky jako ve shora popsanych výjimečných případech k výkladu pojmu „věci“ přistoupil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2019, č. j. 2 As 106/2019 - 15, bodě 13, v němž vyslovil právní názor, že „pokud jde o rozhodnutí vydané v rámci zkráceného přezkumného řízení (§ 98 ve spojení s § 97 odst. 3 správního řádu), nemá Nejvyšší správní soud pochybnosti o tom, že úzká souvislost takového rozhodnutí s původním rozhodnutím (a řízením) je dána“. S ohledem na kritérium „úzké souvislosti“ s rozhodnutím v původním řízení (jež měl za v judikatuře zažité, což doložil odkazy v bodě 12 zmíněného rozsudku) pak určil, že k přezkumu rozhodnutí vydaného ve zkráceném přezkumném řízení bude místně příslušný soud, v jehož obvodu má sídlo správní orgán, který rozhodoval ve věci v prvním stupni v původním řízení.

[35] Tento závěr následně přejal ve vztahu k rozhodnutím vydaným v druhé fázi standardního přezkumného řízení, tedy ve fázi, v níž se rozhoduje o tom, zda je původní

pokračování

rozhodnutí nezbytné pro nezákonnost zrušit, sedmý senát v usnesení č. j. Nad 148/2021-45, citovaném předkládajícím senátem. Pojem „věci“ přezkumného řízení správního je v této judikatuře navázán na předchozí „původní“ správní řízení a jeho předmět.

[36] S takto popsaným ztotožněním předmětu původního řízení před orgánem veřejné správy a předmětu přezkumného řízení však pro účely určení místní příslušnosti krajského soudu ve správním soudnictví nelze souhlasit. Při výkladu pravidla pro určení místní příslušnosti krajského soudu u žaloby proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení dle § 123 odst. 5 daňového řádu nejsou patrné žádné zvláštní důvody, pro které by bylo třeba opustit běžný výklad pojmu „věci“, tedy výklad založený na identifikaci předmětu řízení, který je charakterizován jednak konkrétním jednáním veřejné správy, jednak okruhem osob (či širěji entit), které byly původci či adresáty onoho jednání veřejné správy a na základě toho jim přísluší status účastníka řízení či osoby zúčastněné na řízení ve správním soudnictví (k postavení státu či jeho jednotlivých úřadů jako účastníků řízení před správními soudy v různých procesních pozicích viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2020, č. j. 8 Afs 128/2018 - 46, č. 4006/2020 Sb. NSS). Rozhodnutí vydané v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu je zjevně jiným rozhodnutím než rozhodnutí vydané v původním řízení (jimi byly v nyní projednávané věci platební výměry). Skutečnost, že rozhodnutí vydané v přezkumném řízení dopadá na tutéž osobu (stěžovatele) a v rovině hmotného práva se týká týchž daňových povinností, tedy v tomto smyslu „téhož“, čeho se týkaly platební výměry vydané v původním řízení, není rozhodná. Podstatné je, že jde o dvě různá jednání veřejné správy (dvě odlišná správní rozhodnutí vydaná v prvním stupni za odlišných procesních podmínek – jedno v prvním stupni „běžného“ daňového řízení, druhé v prvním stupni povoleného přezkumného řízení).

[37] Užití kritéria „úzké souvislosti“ s původním řízením, z něž implicitně vyplývá, že by za „věc“ měl být považován předmět původního řízení, tedy vybočuje z toho, jak je pojem „věci“ za běžných okolností dosavadní judikaturou vykládán. Ke specifickému výkladu pak nejsou patrné výjimečné důvody srovnatelné důležitosti, jaké judikatura identifikovala v některých případech (viz zejm. shora zmíněná rozhodnutí rozšířeného senátu č. j. 4 Ans 11/2013 - 25, 6 As 165/2015 - 38 či Nad 202/2020-59).

[38] Rozšířený senát si je vědom ve své podstatě věcné, „materiální“ argumentace (tj. kritéria faktické totožnosti podstaty řešených právních vztahů, typicky podstaty hmotněprávní, v nyní projednávané věci výše daňové povinnosti na konkrétní dani za určité zdaňovací období), již používá jedna z linií judikatury Nejvyššího správního soudu, pokud hovoří o „souvislosti s původním předmětem řízení“. Jakkoliv se jedná o argumentaci samu o sobě racionální a v určitých ohledech snad i praktickou, není důvodu s její pomocí překonat zákonem jasně stanovené pravidlo určení místní příslušnosti.

[39] Žádný z výše popsaných ani jiných důvodů pro odchýlení se od doslovného znění zákona a korekci důsledků jeho doslovného znění dodatečným, v zákoně samotném nezmiňným kritériem „úzké souvislosti“ s původním řízením totiž při řešení otázky místní příslušnosti není dán.

[40] Obecně vzato slouží pravidlo pro určení místní příslušnosti jen k tomu, aby přiřadilo věci přicházející na soudy (zde na osm správních úseků krajských soudů) konkrétnímu krajskému soudu podle pokud možno jednoznačného a jednoduše aplikovatelného kritéria. Tomuto účelu doslovný výklad zákona bez doplňujících kritérií neplynoucích ze znění zákona zcela vyhovuje.

[41] Dostatečně silné důvody pro jiný než doslovný výklad nelze vidět ani v rovině praktického působení práva ve společnosti. Z hledisek provozních i kvalitativních by mělo být zásadně lhostejné, který z krajských soudů žalobu projedná; každý z těchto soudů má povinnost své úkoly zvládat nezávisle a nestranně a s patřičnou odborností. Význam to může mít z hlediska účastníků řízení v tom ohledu, aby pro ně byl místně příslušný soud pokud možno dobře dostupný. V podmínkách státu velikosti České republiky s dobře dostupnými sídly krajských soudů a jejich poboček a při obvyklé frekvenci sporů ve správním soudnictví u fyzických a právnických osob však nelze povýtce faktické kritérium komfortu pro účastníka řízení považovat za tak právně významné, aby mu měla ustoupit jasnými slovy zákona vyjádřená vůle zákonodárce.

[42] Již vůbec pak nemůže být rozhodný zájem na rovnoměrném zatížení soustavy správních úseků krajských soudů. Pokud v minulosti docházelo v tomto ohledu k nerovnováhám, byly řešeny legislativně, konkrétně novelou soudního řádu správního provedenou zákonem č. 303/2011 Sb. Ta zejména zavedla místní příslušnost krajského soudu podle sídla správního orgánu, který ve věci rozhodoval v prvním stupni, a fikci, že pokud prvostupňový správní orgán má sídlo mimo obvod své působnosti, platí, že má sídlo v obvodu své působnosti. Účelem bylo, jak se podává i z důvodové zprávy (viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, sněmovní tisk 319/0, rok 2011, zvláštní část, k čl. I., dostupná na www.psp.cz), především odbřemenění Městského soudu v Praze. V jeho obvodu má totiž sídlo velké množství odvolacích správních orgánů (podle jejichž sídla byla původně místní příslušnost určována). I tak není možno vyhnout se koncentraci přezkumu určitých věcí u jednoho soudu v případě soudního přezkumu rozhodnutí ústředních správních orgánů (např. ministerstev u Městského soudu v Praze, Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže nebo Energetického regulačního úřadu u Krajského soudu v Brně). Koncentrace soudního přezkumu rozhodnutí o dozorcích prostředcích v daňovém řízení tak v praxi rozložení nápadu na krajské soudy není jevem novým ani výjimečným. Pokud by přesto vyvstala potřeba do pravidel místní příslušnosti zasáhnout, lze tak učinit výslovnou úpravou znění zákona.

[43] Není sporu o to, že mezi řízením o dozorcích prostředcích v daňovém řízení a řízením původním, na něž řízení o dozorcích prostředcích navazuje, existuje úzká věcná souvislost. Jak již bylo shora uvedeno, řeší se v nich v mnoha ohledech fakticky totožné právní vztahy, typicky podstaty hmotněprávní, zejména výše daňové povinnosti na konkrétní dani za určité zdaňovací období. Pokud by však tuto skutečnost zákonodárce chtěl zohlednit v pravidle pro určení místní příslušnosti, pamatoval by na to výslovnou zvláštní úpravou. *A contrario* je proto potřeba považovat pravidlo stanovené v § 7 odst. 2 s. ř. s. za relativně univerzální, platící pro všechna řízení před správními soudy stejně, bez ohledu na specifika jejich předmětu a jeho souvislosti s případným jiným „původním“ řízením. Není důvodu dovozovat, že ve specifickém případě žalob proti rozhodnutím

pokračování

vydaným v přezkumném řízení dle § 123 odst. 5 daňového řádu se v relativně univerzální zákonné úpravě místní příslušnosti projevila nezamýšlená mezera, kterou by bylo nezbytné zaplnit zapojením dodatečného kritéria „úzké souvislosti“ s původním předmětem řízení.

[44] Rozšířený senát proto na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že v případě žalob proti rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení dle § 123 odst. 5 daňového řádu není kritérium „úzké souvislosti“ s původním předmětem řízení přípustné při určování místní příslušnosti. Kritérium je stanoveno přímo v zákoně, a sice kritérium „věci“. Ta je v řízení ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení vymezena předmětem soudního řízení, kterým je dané rozhodnutí, a jeho účastníky.

IV. 3 Shrnutí

[45] Z výše uvedeného výkladu tedy plyne následující závěr:

[46] K řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení dle § 123 odst. 5 daňového řádu je podle § 7 odst. 2 s. ř. s. místně příslušný krajský soud, v jehož obvodu má sídlo správní orgán, který rozhodoval v prvním stupni v přezkumném řízení.

IV. 4. Aplikace právního názoru na nyní projednávanou věc

[47] Otázka místní příslušnosti krajského soudu je v řízení o kasační stížnosti jádrem sporu. Rozšířený senát ji posoudil v souladu se shora vyloženým právním názorem a s ohledem na hospodárnost řízení rozhodl věc sám podle § 71 odst. 1 *in fine* Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu.

[48] V nyní projednávané věci rozhodovalo v prvním stupni v přezkumném řízení OFŘ, jehož sídlo leží v obvodu Krajského soudu v Brně. Místně příslušným k rozhodnutí o žalobě proti rozhodnutí vydanému v tomto řízení je proto tento krajský soud.

V. Závěr a náklady řízení

[49] Kasační stížnost není důvodná, proto ji rozšířený senát podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[50] O náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti rozhodne krajský soud v rozhodnutí o žalobě, a to podle pravidel o náhradě nákladů řízení o žalobě samotné (§ 60 s. ř. s., tedy zásadně podle procesního úspěchu účastníků řízení o žalobě). Řízení o kasační stížnosti proti usnesení řešícímu otázku místní příslušnosti totiž je „vnořeno“ do řízení o žalobě (analogicky viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2015, čj. 1 As 196/2014 - 19, č. 3271/2015 Sb., body 26 a násl.).

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

V Brně dne 29. listopadu 2023

Filip Dienstbier
předseda rozšířeného senátu