



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **EKO Logistics s. r. o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 25. 7. 2023, č. j. 37 Af 2/2023-18,

**t a k t o:**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

**O d ů v o d n ě n í:**

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného usnesení Krajského soudu v Praze (dále „krajský soud“), kterým byla věc postoupena Krajskému soudu v Brně. Žalobou se stěžovatel domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2023, č. j. 33265/23/7100-30116-010212; tímto žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 12. 2022, č. j. 45850/22/5300-22444-707622, jímž bylo nařízeno (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) přezkoumání platebních výměrů Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 18. 5. 2022, č. j. 2986103/22/2111-50523-202376, č. j. 2986560/22/2111-50523-202376, č. j. 2947206/22/2111-50523-202376, č. j. 2947394/22/2111-50523-202376, č. j. 2960909/22/2111-50523-202376, č. j. 2964388/22/2111-50523-202376, č. j. 2964661/22/2111-50523-202376, č. j. 2965340/22/2111-50523-202376, č. j. 2967371/22/2111-50523-202376, č. j.

2967501/22/2111-50523-202376, č. j. 2967709/22/2111-50523-202376, č. j. 2967819/22/2111-50523-202376, č. j. 2967914/22/2111-50523-202376, a č. j. 2968078/22/2111-50523-202376.

[2] Krajský soud dospěl k závěru, není příslušný k vyřízení věci a proto dle § 7 odst. 6 věta první s. ř. s. postoupil věc Krajskému soudu v Brně, jakožto soudu věcně příslušnému (podle bodu 7 přílohy č. 2 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích).

[3] Krajský soud konstatoval, že žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil prvoinstanční rozhodnutí, jímž Odvolací finanční ředitelství podle § 121 odst. 1 a § 123 odst. 2 daňového řádu nařídilo přezkoumání rozhodnutí shora uvedených. Prvoinstanční rozhodnutí vydalo Odvolací finanční ředitelství, které má sídlo na území obvodu města Brna, a jehož působnost současně není územně limitována. Krajský soud podotkl, že řízení o nařízení přezkumného daňového řízení podle § 121 a násl. daňového řádu je řízením samostatným, jež nelze chápat jako pokračování odvolacího řízení či jako řízení tvořící s odvolacím řízením jeden celek, jedná se o samostatné řízení o dozorčím prostředku. Na původním správním řízení je relativně nezávislé, neboť 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 nejbližší nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni (§ 122 odst. 1 daňového řádu), pak posuzuje pouze to, zda jsou splněny podmínky pro nařízení přezkumu rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu. Tento správce daně však v této fázi nerozhoduje o věci samé, o kterou se jednalo v onom původním řízení. Místní příslušnost v projednávané věci nelze dovozovat od sídla Finančního úřadu pro Středočeský kraj, jak tvrdil stěžovatel (správce daně, který rozhodoval v původním řízení), neboť Odvolací finanční ředitelství (správce daně nejbližší nadřízený správci daně) rozhodlo v samostatném řízení o zahájení přezkumného daňového řízení o rozhodnutích Finančního úřadu pro Středočeský kraj (srov. usnesení NSS ze dne 11. 5. 2018, č. j. Nad 80/2018-59, ze dne 20. 6. 2018, č. j. Nad 137/2018-25, ze dne 17. 1. 2019, č. j. Nad 147/2018-49, či ze dne 28. 4. 2021, č. j. Nad 73/2021-156).

[4] **V kasační stížnosti** stěžovatel namítá, že při určení místní příslušnosti soudu je podle jeho názoru třeba zkoumat místní příslušnost nejen ve vztahu k žalobou napadenému rozhodnutí, ale i ve vztahu k původním výše uvedeným prvostupňovým rozhodnutím – dodatečným platebním výměrům správce daně. V přezkumném řízení správní orgán z moci úřední přezkoumává zákonnost vydaného rozhodnutí. Přezkumné řízení je tedy v akcesorickém vztahu vůči přezkoumávanému původnímu rozhodnutí, bez něj by přezkumné řízení nebylo ani zahájeno. V případě stěžovatele je tak propojení napadeného rozhodnutí s dodatečnými platebními výměry vydanými správcem daně nepochybné a úzké, resp. napadené rozhodnutí pojednává jen o tom, a k ničemu jinému neslouží, zda bude správce daně oprávněn provést přezkumné řízení o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2017, duben až červen 2018, srpen až prosinec 2018 a leden až duben 2019. Pokud je podle daňového řádu cílem správy daní stanovit daň a zabezpečit její úhradu, tak řízení, které bylo završeno napadeným rozhodnutím plní pouze funkci obslužnou ke konkrétním daním a jen určuje oprávnění správce daně provést řízení o konkrétní dani. Tvrdit, že je takové řízení jen „široce související“ s konkrétními daněmi je nesprávné.

pokračování

[5] Úzká vazba mezi řízením o nařízení přezkoumání a původním řízením, v němž byla vydána přezkoumávaná rozhodnutí, je dle stěžovatele dána § 123 odst. 5 daňového řádu, který umožňuje přezkoumávané rozhodnutí jen zrušit nebo změnit. Nevydává se tedy rozhodnutí nové, na původním přezkoumávaném rozhodnutí nezávislé. Po vydání rozhodnutí podle § 123 odst. 5 daňového řádu je tak konečným rozhodnutím, které případně soud podrobuje přezkumu, jen původní přezkoumané rozhodnutí a rozhodnutí změnové, přičemž obě rozhodnutí tvoří jeden funkční celek. Jde přitom o nejčastěji se vyskytující jev, protože je obvykle v přezkumném řízení podle § 121 a násl. daňového řádu potřeba změnit jen část přezkoumávaného rozhodnutí.

[6] Stěžovatel trvá na tom, že řízení o nařízení přezkumu je jen rozhodnutím kompetenčním (tedy zda daňový orgán je či není kompetentní provést přezkumné řízení a v jakém rozsahu) a má servisní povahu vůči přezkumnému řízení, v němž bude vydáno rozhodnutí podle § 123 odst. 5 daňového řádu. Dle stěžovatele místně příslušným soudem pro vyřízení jeho žaloby je Krajský soud v Praze.

[7] Žalovaný ke kasační stížnosti vyjádření nepodával.

[8] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci důvodů v ní uplatněných, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet ex offio (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.)

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud není se stěžovatelem ve sporu, že je třeba odlišovat první a druhou fázi přezkumného daňového řízení. V první fázi se rozhoduje o tom, zda přezkoumání vůbec bude povoleno či nařízeno; ve druhé fázi tam, kde je přezkoumání povoleno či nařízeno, se podle § 123 odst. 5 daňového řádu vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní; nebylo-li přezkumné řízení zastaveno z důvodu závěru o zákonnosti původně přezkoumávaného rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2022, č. j. 6 As 58/2022-17).

[11] V judikatuře, z níž vycházel rovněž krajský soud, není sporu o místní příslušnosti soudu v případě první fáze (nařízení) přezkumného řízení; jedná se 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, usnesení ze dne 17. 1. 2019, č. j. Nad 147/2018-49. V uvedených věcech je dle § 7 odst. 2 s. ř. s. příslušný krajský soud, v jehož obvodu je sídlo správce daně nejbližší 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).

[12] Krajský soud dospěl proto v projednávané věci ke správnému závěru, že místní příslušnost nelze dovozovat od sídla Finančního úřadu pro Středočeský kraj (správce daně, který rozhodoval v původním řízení), neboť Odvolací finanční ředitelství (správce daně

nejblíže nadřízený správci daně) rozhodlo v samostatném řízení o zahájení přezkumného daňového řízení o rozhodnutích Finančního úřadu pro Středočeský kraj, jakožto správce daně v prvním stupni.

[13] Spornou otázku týkající se místní příslušnosti soudu v případě fáze druhé přezkumného řízení ostatně posuzoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve věci stěžovatele sp. zn. 5 As 84/2022. Zabýval se tím, 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. Rozšířený senát přitom v rozsudku ze dne 29. 11. 2023, č. j. 5 As 84/2022-30 dospěl k závěru, že 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. V něm mimo jiné uvedl: *„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 šířeji 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 „též“, 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).*

[14] Rozšířený senát se rovněž zabýval stěžovatelem v kasační stížnosti akcentovanou „úzkou souvislostí“; byť tyto závěry byly vysloveny ve vztahu k druhé fázi přezkumného řízení, jsou zcela přenositelné i na posouzení fáze první. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku rozšířeného senátu konstatoval: *„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).*

*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*

pokračování

*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 jasné stanovené pravidlo určení místní příslušnosti.“*

[15] Rozšířený senát zdůraznil, že pravidlo pro určení místní příslušnosti slouží 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, přičemž dodal: *„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.(...) 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 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.“*

[16] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[17] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. prosince 2023

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu

