



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **CZT a.s.**, se sídlem Lísková 1513, Čáslav, zastoupený JUDr. Pavlem Moníkem, advokátem se sídlem Střelecká 672/14, Hradec Králové, proti žalovanému: **Celní úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Palackého třída 2659, Pardubice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 23. 5. 2018, č. j. 52 Af 49/2017 – 77,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

**Vymezení věci**

[1] Kasační stížností se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti exekučnímu příkazu Celního úřadu pro Pardubický kraj (žalovaného) ze dne 11. 7. 2017, č. j. 47054-4/2017-590000-42, příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb (exekučním titulem bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2017, č. j. 31107/2017-590000-11, kterým byl nově stanoven úrok z neoprávněného jednání správce daně - vymáhaná částka 679 618,46 Kč představovala vedle exekučních nákladů ve výši 13 326 Kč rozdíl ve výši 666 292,46 Kč mezi původně přiznaným a žalobci vyplaceným úrokem z neoprávněného jednání správce daně ve výši 5 498 500,26 Kč a nově sdělenou výší tohoto úroku – 4 832 207,80 Kč), a proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2017, č. j. 47054-6/2017-590000-42, o částečném zastavení exekuce nařízené uvedeným exekučním příkazem (v rozsahu již uhrazené částky 3400 Kč).

[2] Krajský soud ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen

„daňový řád“) je „daní“ ve smyslu § 2 daňového řádu, a nejedná se tedy, jak namítal žalobce, o „pohledávku čistě soukromoprávní (náhradu škody)“.

[3] K námitce žalobce krajský soud dále uvedl, že ve věci rozhodoval místně příslušný správce daně, neboť v této věci nebyla místní příslušnost správce daně stanovena § 13 daňového řádu, ale § 18 daňového řádu - místní příslušnost správce daně tedy nebyla založena *ex lege*, ale na základě rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti. Ke změně takto určené místní příslušnosti nemohlo podle krajského soudu dojít na základě § 16 daňového řádu, ale opět pouze na základě rozhodnutí o zrušení nebo o změně rozhodnutí o delegaci (§ 18 odst. 2 daňového řádu). Krajský soud poukázal na skutečnost, že Generální ředitelství cel rozhodnutím ze dne 18. 8. 2017 potvrdilo původní rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti. Toto rozhodnutí pak mohl žalobce napadnout žalobou ve správním soudnictví.

## II.

### **Kasační stížnost žalobce, vyjádření žalovaného a replika žalobce**

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce („stěžovatel“) kasační stížnost. Stěžovatel stejně jako v řízení před žalovaným i krajským soudem tvrdí, že vymáhaná částka není daňovým nedoplatkem (daní), ale může být pouze bezdůvodným obohacením (resp. náhradou škody), neboť nespadá pod definici pojmu daň ve smyslu daňového řádu. Z tohoto důvodu tedy nelze k vymožení této částky vydat ani exekuční příkaz. Exekuční příkaz v této věci je proto nicotný a nelze na jeho základě vést exekuci.

[5] Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že nesprávně posoudil povahu vymáhané částky a ve své argumentaci pominul, že předmětem přezkumu není podkladové rozhodnutí, ale exekuční příkaz. Dále stěžovatel rozvádí, že vymáhaná částka není daní (daňovým nedoplatkem), ale je nutné připustit soukromoprávní charakter úroku z neoprávněného jednání správce daně, neboť zákonodárce umožnil započtení těchto pohledávek (vzájemné započtení soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek by přitom nebylo možné). Stěžovatel zdůrazňuje, že daňový řád je předpisem veřejného práva a nelze analogií libovolně rozšiřovat jeho působnost.

[6] Dále stěžovatel namítá, že krajský soud byl povinen zabývat se skutečností, že po delegaci místní příslušnosti se změnil podmínky (jak rozvedeno v žalobě - nové sídlo stěžovatele, skončení rozhodného sporu o charakter tabákového výrobku Gullivers Extra), za nichž bylo o této delegaci rozhodnuto. Stěžovatel zdůrazňuje, že skutečnost, že Generální ředitelství cel vydalo opožděně (až dne 18. 8. 2017) rozhodnutí, ve kterém potvrdilo delegaci místní příslušnosti na žalovaného, nic nemění na místní příslušnosti žalovaného v době vydání žalobou napadených rozhodnutí. Stejně tak je bez významu, že rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti je samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví. Jakákoli změna místní příslušnosti má být výjimkou z pravidla a musí být ctěny její legislativní meze, které je třeba zkoumat také u nyní napadených rozhodnutí. Pouhý odkaz na znění daňového řádu a na rozhodnutí Generálního ředitelství cel, které navíc bylo vydáno až po napadených rozhodnutích, je nedostačující. Krajský soud svým postupem odepřel stěžovateli právo na věcný soudní přezkum rozhodnutí žalovaného v rozsahu námítky místní nepřislušnosti. Jakkoli totiž v pravém slova smyslu není zakotveno právo na „zákonný správní orgán“, jako tomu je např. v případě zákonného soudce, za porušení zásad daňového řízení lze považovat např. účelové odnětí daňového subjektu místně příslušnému správci daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 2 Afs 104/2006 – 44; všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

pokračování

[7] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Dodal, že úrok z neoprávněného jednání správce daně je příslušenstvím daně ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu, dle odst. 4 uvedeného ustanovení se tedy jedná o daň ve smyslu 2 odst. 3 daňového řádu. V opačném případě by správce daně např. nemohl provést korekci na osobním daňovém účtu daňového subjektu, s nímž výslovně počítá § 254 daňového řádu. Žalovaný zdůraznil, že exekučním titulem je dle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní. K argumentaci stěžovatele ohledně místní příslušnosti žalovaný uvedl, že stěžovatel zcela pomíjí § 16 odst. 2 daňového řádu – žádná část stěžovatelova spisu nebyla postoupena jinému správci daně (vyjma odvolacího orgánu).

[9] Stěžovatel v replice připustil, že úrok z neoprávněného jednání správce daně je napojen na veřejný rozpočet, to ovšem neznamená, že jde o daň. Daň je zákonem (popřípadě i jinak) určená povinná platba do rozpočtu autority, která je oprávněna ji vyhlásit, přičemž se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností; tak tomu však v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně není. Stěžovatel připustil, že žádná část jeho spisu skutečně nebyla postoupena jinému správci daně, trvá však na tom, že kritéria určení místní příslušnosti stanoví zákon, není tedy třeba žádného rozhodnutí. V případě právnické osoby je určujícím kritériem její sídlo – jeho změnou tedy dochází ke změně místní příslušnosti. Došlo-li k delegaci místní příslušnosti, jejíž důvody pominuly, dochází rovněž ke změně místní příslušnosti. Rozhodnutí nadřízeného orgánu dle § 18 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutím deklaratorním.

### III.

#### **Posouzení věci Nejvyšším správním soudem**

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud předesílá, že se obdobnou věcí týchž účastníků již zabýval ve svém rozsudku ze dne 21. 12. 2020, č. j. 5 Afs 201/2018 – 37, ve věci zamítnutí návrhu stěžovatele na zastavení exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky. Základem exekuce byl přitom stejný exekuční titul jako v nyní posuzovaném případě. Ačkoliv se v uvedené věci jednalo o zamítnutí návrhu na zastavení exekuce, zatímco v nyní posuzované věci žaloba směřovala proti exekučnímu příkazu a proti rozhodnutí o částečném zastavení exekuce, je stěžovatelem uplatněná argumentace v podstatě shodná, Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvod odchytil se od dříve vyřčených závěrů.

[12] Otázkou povahy úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36, v němž dovodil, že tento úrok je daní. Konkrétně v bodu [30] citovaného rozsudku soud uvedl: „Nejvyšší správní soud má za to, že daňový přeplatek je ‚daní‘ ve smyslu legální definice daňového řádu. Takový je smysl § 2 odst. 1 in fine daňového řádu, podle něhož, [p]ředmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen ‚vratka‘)‘ (...). Zákonodárcem zvolená formulace o ‚snížení příjmu‘ jistě není příliš elegantní, nevzbuzuje však pochybnosti o tom, že ‚daní‘ v širším slova

*smyslu se rozumí nejen platby daňových subjektů státu, ale naopak i platby opačným směrem, tedy od státu daňovým subjektům. K těmto platbám může dojít z různých právních důvodů (titulů), předvídaných daňovými předpisy (např. vratka z důvodu nadměrného odpočtu DPH). Není důvodu, proč by mezi tyto tituly neměla patřit i platba úroků daňovému subjektu (zde žalobci) z důvodu zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně podle § 254 daňového řádu.“* S tímto názorem se Nejvyšší správní soud i v nyní posuzované věci ztotožňuje a neshledává důvod se od něj odchýlit. Z uvedeného zároveň plyne nedůvodnost námitek stěžovatele, které k této otázce vznesl, zejména otázky nicotnosti exekučního příkazu. V této souvislosti Nejvyšší správní soud jen pro úplnost podotýká, že nelze souhlasit se stěžovatelem, že krajský soud „*pominul, že předmětem přezkumu v tomto řízení není podkladové rozhodnutí, ale vydaný exekuční příkaz*“. Stěžovatel totiž v žalobě (čl. III, body 14 a násl.) namítal také neexistenci řádného exekučního titulu.

[13] Nedůvodné jsou rovněž námitky stěžovatele, které se týkají místní příslušnosti žalovaného, a to včetně odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 2 Afs 104/2006 – 44 (tento rozsudek se netýká delegace místní příslušnosti, ale zabývá se vedením daňového řízení před dožádaným správcem daně).

[14] Podle § 18 odst. 1 daňového řádu „*na žádost daňového subjektu nebo z podnětu správce daně může nejbližše společně nadřízený správce daně delegovat místní příslušnost k výkonu správy daní na jiného věcně příslušného správce daně, jestliže je to účelné nebo jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti; proti rozhodnutí ve věci delegace nelze uplatnit opravné prostředky*“.

[15] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že není sporu o tom, že místní příslušnost žalovaného jako správce daně byla založena rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 29. 3. 2016 o delegaci místní příslušnosti.

[16] Podle § 18 odst. 2 daňového řádu „*při změně okolností, za kterých bylo o delegaci rozhodnuto, nebo okolností rozhodných pro určení místní příslušnosti rozhodne správce daně, který rozhodnutí vydal, o zrušení, změně, nebo potvrzení delegace; jestliže by mohlo dojít ke změně místní příslušnosti mimo obvod územní působnosti tohoto správce daně, rozhodne místo něj nejbližše společně nadřízený správce daně; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky*“.

[17] Ze znění § 18 odst. 2 daňového řádu je zřejmé, že rozhodnutí podle § 18 odst. 1 téhož zákona je vydáváno s výhradou změny okolností rozhodných pro určení místní příslušnosti. Dojde-li ke změně těchto okolností, musí se správce daně, který rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti vydal, zabývat posouzením, zda jeho rozhodnutí nadále přes změnu rozhodných okolností obstojí. Výsledkem přezkumu rozhodnutí o místní delegaci podle § 18 odst. 2 daňového řádu je nové rozhodnutí, které původní rozhodnutí potvrdí, změní či zruší. Toto rozhodnutí, proti kterému nejsou přípustné opravné prostředky, je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., které není vyloučeno z přezkoumání soudem (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007 – 54, publ. pod č. 1720/2008 Sb. NSS).

[18] V projednávané věci je rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 18. 8. 2017 tímto novým rozhodnutím, které potvrdilo původní delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní na žalovaného. Toto rozhodnutí (jak je Nejvyššímu správnímu soudu známo z úřední činnosti) stěžovatel napadl žalobou u Městského soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 40/2017 – 56, jeho žalobu zamítl. Podle údajů, které má Nejvyšší správní soud k dispozici, nebyla proti tomuto rozsudku podána kasační stížnost.

[19] Z výše uvedeného je zřejmé, že nyní napadené rozhodnutí vydal místně příslušný správce daně - žalovaný, jehož místní příslušnost byla založena rozhodnutím Generálního ředitelství cel

pokračování

ze dne 29. 3. 2016 a následně potvrzena rozhodnutím téhož celního orgánu ze dne 18. 8. 2017. Skutečnost, že posledně uvedené rozhodnutí bylo vydáno až po vydání žalobou napadených rozhodnutí žalovaného, na tomto závěru ničeho nemění. Místní příslušnost správce daně založená delegací podle § 18 odst. 1 daňového řádu trvá do doby, než je toto rozhodnutí podle § 18 odst. 2 daňového řádu pravomocně změněno či zrušeno. Ke změně místní příslušnosti nedochází bez dalšího změnou rozhodných skutečností, ale až na základě rozhodnutí podle § 18 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud tuto otázku posoudil správně a podrobně ji stěžovateli vysvětlil. Argumentace stěžovatele v kasačních námitkách je pak již pouze nepřiléhavou polemikou se správnými závěry krajského soudu, na které Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje. Nelze souhlasit ani s námitkou, že krajský soud odepřel stěžovateli právo na soudní přezkum údajné místní nepříslušnosti správce daně. Proti rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti ze dne 29. 3. 2016, jakož i proti rozhodnutí o jejím potvrzení ze dne 18. 8. 2017 se stěžovatel mohl bránit žalobou podle § 65 odst. 1 a násl. s. ř. s., čehož v případě naposledy uvedeného rozhodnutí také využil. V nynějším řízení již otázka delegace místní příslušnosti nemůže být posuzována.

#### IV.

#### Závěr a náklady řízení

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

[21] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 26. dubna 2021

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu