



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **CZT a. s.**, sídlem Lísková 1513, Čáslav-Nové Město, zastoupená JUDr. Pavlem Moníkem, advokátem se sídlem Střelecká 672, Hradec Králové, proti žalovanému: **Celní úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Palackého třída 2659, Pardubice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2017, čj. 52447/2017-590000-4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové-pobočky v Pardubicích ze dne 23. 5. 2018, čj. 52 Af 52/2017-85,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 7. 2017 zamítl návrh žalobkyně na zastavení daňové exekuce příkázáním jiné pohledávky nařízené exekučním příkazem ze dne 30. 6. 2017, čj. 47054/2017-590000-42, k vymožení nedoplatku ve výši 666 292,46 Kč podle rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2017, čj. 31107/2017-590000-11 (exekuční titul, kterým byl nově stanoven úrok z neoprávněného jednání správce daně - uvedená částka je rozdíl mezi původně přiznaným a vyplaceným úrokem z neoprávněného jednání správce daně a nově sdělenou výší tohoto úroku).

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, kterou krajský soud zamítl. Krajský soud ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že úrok z neoprávněného jednání správce daně je daní ve smyslu daňového řádu, a nejedná se tedy, jak namítala žalobkyně, o „*pohledávku čistě soukromoprávní (náhradu škody)*“.

[3] K námitce žalobkyně krajský soud dále uvedl, že ve věci rozhodoval místně příslušný správce daně, neboť v této věci nebyla místní příslušnost správce daně stanovena ustanovením § 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 (dále jen „GŘC“) rozhodnutím ze dne 18. 8. 2017 potvrdilo původní rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti. Toto rozhodnutí pak mohla žalobkyně napadnout žalobou ve správním soudnictví.

## II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně („stěžovatelka“) kasační stížnost. Stěžovatelka stejně jako v řízení před žalovaným i krajským soudem tvrdila, 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] Stěžovatelka vytkla, že krajský soud nesprávně posoudil povahu vymáhané částky a ve své argumentaci pominul, že předmětem přezkumu není exekuční titul, ale exekuční příkaz. Dále stěžovatelka rozvedla, že vymáhaná částka není daní (daňovým nedoplatkem), ale je nutné připustit soukromoprávní charakter úroku z neoprávněného jednání správce daně, neboť mj. zákonodárce umožnil započtení těchto pohledávek (vzájemné započtení soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek přitom jinak není možné). Zdůraznila, že daňový řád je předpisem veřejného práva a nelze analogií libovolně rozšiřovat jeho působnost.

[6] Dále stěžovatelka namítla, že krajský soud byl povinen zabývat se skutečností, že po delegaci místní příslušnosti se změnila podmínky (jak rozvedeno v žalobě - nové sídlo stěžovatelky, skončení rozhodného sporu o charakter tabákového výrobku Gullivers Extra), za nichž bylo o této delegaci rozhodnuto. Stěžovatelka zdůraznila, že skutečnost, že GŘC 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 napadeného 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 napadeného rozhodnutí. Pouhý odkaz na znění daňového řádu a na rozhodnutí GŘC, které navíc GŘC vydalo až po vydání napadeného rozhodnutí, 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*“, jak 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 NSS ze dne 22. 3. 2007, čj. 2 Afs 104/2006-44).

[7] Stěžovatelka navrhla, aby NSS rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

## III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Otázkou úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu se NSS zabýval v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36, v němž dovodil,

pokračování

že tento úrok je daní. Konkrétně v bodu [30] citovaného rozsudku 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‘)‘ (zvýraznění bylo přidáno). 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 daňovými subjekty. 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 desátý senát ztotožňuje a neshledává důvod se od něj odchýlit. Z uvedeného zároveň plyne nedůvodnost námitek stěžovatelky, které k této otázce vznesla, zejména otázka nicotnosti exekučního příkazu. V této souvislosti NSS jen pro úplnost podotýká, že nelze souhlasit se stěžovatelkou, že krajský soud „*pominul, že předmětem přezkumu není exekuční titul, ale exekuční příkaz*“. Stěžovatelka totiž v žalobě (čl. III, bod 19 a násl.) i v kasační stížnosti (čl. II, bod 8) namítá také nicotnost exekučního titulu (resp. jeho neexistenci).*

[11] Nedůvodné jsou rovněž námitky stěžovatelky, které se týkají místní příslušnosti žalovaného, a to včetně odkazu na rozsudek NSS čj. 2 Afs 104/2006-44 (tento rozsudek se netýká delegace místní příslušnosti, ale zabývá se vedením daňového řízení před dožádaným správcem daně).

[12] 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.*

[13] NSS ve shodě s krajským soudem uvádí, že není sporu o tom, že místní příslušnost žalovaného jako správce daně byla založena rozhodnutím GŘC ze dne 29. 3. 2016 o delegaci místní příslušnosti.

[14] 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.*

[15] 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 s. ř. s. a není vyloučeno z přezkoumání soudem (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 17. 7. 2008, čj. 7 Afs 13/2007-54, č. 1720/2008 Sb. NSS).

[16] V projednávané věci je rozhodnutí GŘC ze dne 18. 8. 2017 tímto novým rozhodnutím, které potvrdilo původní delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní na žalovaného. Toto rozhodnutí (jak je NSS známo z úřední činnosti) stěžovatelka napadla žalobou u Městského soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 28. 5. 2020, čj. 10 Af 40/2017-56, její žalobu zamítl. Podle údajů, které má NSS k dispozici, nebyla proti tomuto rozsudku podána kasační stížnost.

[17] Z výše uvedeného je zřejmé, že nyní napadené rozhodnutí vydal místně příslušný správce daně - žalovaný, jehož místní příslušnost byla založena rozhodnutím GŘC ze dne 29. 3. 2016 a následně potvrzena rozhodnutím téhož správního orgánu ze dne 18. 8. 2017. Skutečnost, že posledně uvedené rozhodnutí bylo vydáno až po vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2017, 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 stěžovatelce vysvětlil. Argumentace stěžovatelky v kasačních námitkách je pak již pouze nepřiléhavou polemikou se správnými závěry krajského soudu, na které NSS v podrobnostech odkazuje. Nelze souhlasit ani s námitkou, že krajský soud odepřel stěžovatelce právo na soudní přezkum údajné místní nepřislušnosti 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 stěžovatelka mohla bránit žalobou podle § 65 s. ř. s., čehož v případě naposledy uvedeného rozhodnutí také využila. V tomto řízení již otázka delegace místní příslušnosti nemůže být přezkoumávána.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[18] NSS neshledal ve způsobu vypořádání žalobních bodů krajským soudem žádné vady, pro které by bylo nutné jeho rozsudek rušit. Krajský soud se s jednotlivými body žaloby vypořádal detailně a v souladu se zákonem.

[19] NSS proto v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[20] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 21. prosince 2020

Ondřej Mrákota  
předseda senátu