



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **MERSY Ostrava s. r. o., „v likvidaci“**
sídlem Cihelní 3286, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava
zastoupený Mgr. Petrem Burečkem, advokátem
sídlem Jurečkova 643/20, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava 2

proti

žalovanému: **Celní úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem náměstí Svatopluka Čecha 547/8, Přívoz, 702 00 Ostrava 2

za účasti: **ORSEA spol. s r. o.**
sídlem Nábřeží 599, Prštíně, 760 01 Zlín 1

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2015, č. j. 29846-5/2015-570000-42 a
exekučního příkazu žalovaného příkázáním jiné peněžité pohledávky ze dne 18. 3. 2015, č.
j. 29846/2015-570000-42,

takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

- I. Žaloba o zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2015, č. j. 29846-5/2015-570000-42 **se zamítá.**
- II. Žaloba o zrušení exekučního příkazu žalovaného příkázáním jiné peněžité pohledávky ze dne 18. 3. 2015, č. j. 29846/2015-570000-42, **se odmítá.**
- III. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Osobě zúčastněné na řízení se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 22. 6. 2015 domáhal
 - a. zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2015 č. j. 29846-5/2015-570000-42, kterým žalovaný zamítl námitku žalobce podanou dne 23. 3. 2015 proti exekučnímu příkazu příkázáním jiné pohledávky č. j. 29846/2015-570000-42 ze dne 18. 3. 2015;
 - b. dále navrhl zrušení exekučního příkazu příkázáním jiné pohledávky vydaného žalovaným dne 18. 3. 2015 pod č. j. 29846/2015-570000-42; požadoval rovněž přiznání náhrady nákladů řízení. Svou žalobu odůvodnil tím, že žalovaný dne 18. 3. 2015 vydal shora citovaný exekuční příkaz, kterým byla nařízena daňová exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky k zaplacení nedoplatku, vyměřeného vykonatelným rozhodnutím žalovaného č. j. 296554/2015-570000-31 ze dne 18. 3. 2015 a č. j. 29650/2015-570000-31 ze dne 18. 3. 2015 v celkové výši 3.808.455 Kč, zvýšené o exekuční náklady, a to příkázáním pohledávky žalobce za žalovaným jako poddlužníkem ve výši 3.000.000 Kč, představující uvolněnou částku ze systému GLZ (systém evidence celního dluhu) ze zajištění daně zrušeného daňového skladu CZ110611S001 na základě rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu č. j. 111675-2/2014-57000-11.
2. Proti tomuto exekučnímu příkazu podal žalobce dne 23. 3. 2015 námitku, kterou žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl. Žalobce však napadené rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelné, vnitřně rozporné a nedostatečně a nepřesvědčivě odůvodněné, a to z důvodu, že se žalovaný nevypořádal se skutkovým stavem, kdy na jedné straně stojí žalovaný jako oprávněný v exekuci a na straně druhé opět žalovaný jako správce daně a exekuční orgán; napadeným exekučním příkazem přitom žalovaný příkazuje vyplatit pohledávku sám sobě. Takový způsob provedení exekuce je nepřipustný a zmatečný. Byl-li žalovaný současně věřitelem a dlužníkem, měl zvolit jiný způsob úhrady - zániku takové pohledávky a dluhu podle daňového řádu. Žalovaný si nadto protiřečí, když uvádí, že nařízení exekuce příkázáním jiné pohledávky, kterou má daňový subjekt za Českou republikou, je přípustné tehdy, pokud povinnost splnit takovou pohledávku má jiná organizační složka, což v posuzovaném případě není splněno.
3. Dále žalobce namítl, že pohledávku dne 26. 1. 2015 (před nařízením exekuce) postoupil na společnost ORSEA spol. s r. o. (zúčastněná osoba) a postoupení bylo žalovanému rovněž oznámeno, což žalovaný nerespektoval. Vzhledem k tomu, že v okamžiku vydání exekučního příkazu žalobce nebyl věřitelem postižené pohledávky, nebyly splněny
Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

podmínky pro vydání exekučního příkazu, takže nesprávný je nejen závěr žalovaného, ale i postup žalovaného, a to jak v předmětném exekučním příkaze, tak v napadeném rozhodnutí. Nesouhlasil – li žalovaný s postoupením pohledávky, měl se bránit odpůřící žalobou u soudu, který jediný může určit právní neúčinnost jednání. Nesprávný je rovněž závěr žalovaného o nemožnosti postoupit pohledávku, neboť jejím postoupením nedojde ke změně jejího obsahu ve smyslu § 1881 odst. 2 zák. č. 89/2014 S., občanského zákoníku, jehož se žalovaný v napadeném rozhodnutí dovolává.

4. Dále žalobce namítl, že žalovaný vůči němu postupuje šikanózně, o čemž svědčí, že žalovaný nerespektoval lhůtu podle ustanovení § 20 odst. 22 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném ke dni uvolnění zajištění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), pro vrácení zůstatku zajištění, která činí 30 dnů od použití zajištění na úhradu pohledávek týkajících se daní a příslušenství, a která uplynula dne 29. 12. 2014; zajištění však bylo „uvolněno“ až 11. 2. 2015, což konečně vedlo k vydání napadeného exekučního příkazu. K vymození svých nevykázaných pohledávek žalovaný přitom vydal zajišťovací příkazy, následně zrušené Generálním ředitelstvím cel, další zajišťovací příkazy a exekuční příkaz, to vše činil až poté, co si žalobce vyžádal dne 21. 1. 2015 sdělení o stavu osobního účtu. Nabytí právní moci napadeného exekučního příkazu žalovaný žalobci neoznámil.
5. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Uvedl, že napadenou exekuci je postihována pohledávka žalobce za poddlužníkem Českou republikou. Vzhledem k tomu, že povinnost splnit tuto pohledávku má jiná organizační složka České republiky – žalovaný jako správce daně - nebrání nařízení exekuce, že se nejedná o třetí osobu. Žalobce se zbavuje svého majetku a vybrání daně tak činí značně obtížné nebo daň již bude zcela nedobytná. Žalobce tedy svým právním jednáním zkracuje uspokojení vykonatelné pohledávky žalovaného ve smyslu ustanovení § 589 občanského zákoníku. Postoupení pohledávky je rovněž v rozporu s ustanovením § 881 odst. 2 občanského zákoníku, neboť nelze postoupit pohledávku, která zaniká smrtí nebo jejíž obsah by se změnou věřitele k tíži dlužníka změnil, což je daný případ. Žalovaný proto k postoupení nepřihlédl. Co se týče vytýkaného nesprávného postupu spočívající v nerespektování třicetidenní lhůty pro vrácení zůstatku zajištění, nejedná se o nesprávný postup při vydání exekučního příkazu, a proto žalobní námitka není důvodná. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou nesprávného postupu, spočívajícího v nevyrozumění žalobce o nabytí právní moci exekučního příkazu. Žalovaný žalobce skutečně nevyrozuměl v souladu s ustanovením § 314 zák. č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu, a vyrozumění o nabytí právní moci bylo doručováno pouze poddlužníkovi.
6. Krajský soud ve věci rozhodl dne 29. června 2017 rozsudkem č. j. 22 Af 43/2015–26, ve znění opravného usnesení z 27. července 2017, č. j. 22 Af 43/2015-41 tak, že zrušil napadené rozhodnutí o námitce č. j. 29846-5/2015-570000-42 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, odmítl žalobu proti exekučnímu příkazu č. j. 29846/2015-57000-42 a rozhodl o náhradě nákladů řízení. Proti výroku I. tohoto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, na základě které Nejvyšší správní soudu napadený rozsudek zrušil pro nepřezkoumatelnost úvahy krajského soudu o povinnosti žalovaného postupovat podle § 154 daňového řádu.
7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) v mezích žalobních bodů a ve

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

8. Ze správního spisu a shodných tvrzení účastníků řízení soud zjistil následující:

- dne 24. 11. 2014 rozhodl žalovaný pod č. j. 111675-2/2014-570000-11 o odejmutí povolení žalobce k provozování daňového skladu ev. č. CZ1106111S001. K zajištění daně složil žalobce částku 3 000 000 Kč. Tuto pohledávku žalobce postoupil dne 26. 1. 2015 společnosti ORSEA, spol. s r.o., která dne 13. 3. 2015 požádala žalovaného o vrácení přeplatku na svůj účet, na žádost žalovaný nereagoval;
- dne 5. 2. 2015 rozhodl žalovaný vůči žalobci zajišťovacím příkazem č. j. 13828/2015-570000-31 tak, že mu uložil ihned zajistit úhradu dosud nestanovené daně z lihu za zdaňovací období duben 2014 ve výši 640 395 Kč. Dne 5. 2. 2015 rozhodl žalovaný vůči žalobci zajišťovacím příkazem č. j. 13831/2015-570000-31 tak, že mu uložil ihned zajistit úhradu dosud nestanovené daně z lihu za zdaňovací období červen 2014 ve výši 3 168 060 Kč. Oba zajišťovací příkazy byly dne 11. 3. 2015 k odvolání žalobce Generálním ředitelstvím cel zrušeny pod č. j. 9704-2/2015-900000-302 a č. j. 9706-2/2015-900000-302, neboť žalovaný neuvedl konkrétní důvody, které jej vedly k obavám, proč podle jeho názoru nebude u žalobce možné vybrat daň v budoucnu nebo proč její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi;
- dne 9. 2. 2015 vydal žalovaný žalobci „*potvrzení o stavu osobního a daňového účtu*“ pod č. j. 7803-5/2013-570000-41, uvádějící, že „*na účtu s předčíslem 40037 – zajištění daně*“ je evidován přeplatek ve výši 3 000 000 Kč, předpis zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou spotřební daň z lihu za zdaňovací období duben 2004 ve výši 640 395 Kč vyměřený rozhodnutím č. j. 13828/2015-570000-31 ze dne 5. 2. 2015 se splatností 10. 2. 2015 a předpis zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou spotřební daň z lihu za zdaňovací období červen 2014 ve výši 3 168 060 Kč vyměřenou rozhodnutím č. j. 13831/2015-570000-31 ze dne 5. 2. 2015 se splatností 10. 2. 2015;
- dne 18. 3. 2015 rozhodl žalovaný vůči žalobci zajišťovacím příkazem č. j. 29654/2015-570000-31 tak, že mu uložil ihned zajistit úhradu dosud nestanovené daně z lihu za zdaňovací období červen 2014 ve výši 3 168 060 Kč. Dne 18. 3. 2015 rozhodl žalovaný vůči žalobci zajišťovacím příkazem č. j. 29650/2015-570000-31 tak, že mu uložil ihned zajistit úhradu dosud nestanovené daně z lihu za zdaňovací období duben 2014 ve výši 640 395 Kč;
- dne 18. 3. 2015 rozhodl žalovaný exekučním příkazem přikázání jiné peněžité pohledávky pro vymožení nedoplatku v celkové výši 3 808 455 Kč, vyměřeného shora uvedenými zajišťovacími příkazy z 18. 3. 2015 (rozhodnutím č. j. 29654/2015-570000-31 z 18. 3. 2015 na částku 3 168 060 Kč a č. j. 29650/2015-570000-31 na částku 640 395 Kč), a to přikázáním pohledávky žalobce za žalovaný ze dne 11. 2. 2015 ve výši 3 000 000 Kč, představující uvolněnou částku ze systému GLZ ze zajištění daně ze zrušeného daňového skladu CZ1160111S001, žalovaný je v exekučním příkaze v pozici správce daně a poddlužníka;
- dne 23. 3. 2015 podal žalobce námitky proti postupu žalovaného jako správce daně, ve kterých namítal, že exekuční příkaz je vydán na přikázání pohledávky žalobce za žalovaným jako poddlužníkem, přičemž žalovaný je jak oprávněný, tak poddlužník, což nelze. Nikdo nemůže být vystavovatelem a zároveň příjemcem správního rozhodnutí a rozhodnutím žalovaný uložil povinnost sám sobě. Dále namítl, že žalobce nemá vůči

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

poddlužníkovi žádnou pohledávku, neboť pohledávka byla platně postoupena na zúčastněnou osobu a žalovanému bylo postoupení pohledávky řádně oznámeno. Dále namítl, že již uplynula lhůta vrácení zajištění daně dne 29. 12. 2014.

- o těchto námitkách žalovaný rozhodl dne 17. 4. 2015 napadeným rozhodnutím.

9. Krajský soud se nejprve zabýval přípustností žaloby podle § 65 s. ř. s.

10. Exekuční příkaz je podle ustanovení § 178 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., (dále jen daňový řád“) rozhodnutí, kterým se nařizuje daňová exekuce, čímž se zahajuje exekuční řízení. Proti exekučnímu příkazu není přípustný opravný prostředek (§178 odst. 4 daňového řádu). Jedinou obranou je podání námítky podle ustanovení § 159 odst. 1 daňového řádu, která však není řádným opravným prostředkem a nemá ani devolutivní ani suspenzivní účinky. Exekuční příkaz nabývá právní moci bez ohledu na podání námitek, jsou tak splněny předpoklady pro přípustnost žaloby, vyplývající z ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a při absenci důvodů nepřípustnosti podle § 68 s. ř. s. je proti exekučnímu příkazu přípustná žaloba. Shodně rozhodl i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 131/2015-32 ze dne 26. 11. 2015, podle jehož právní věty „*námítka podle § 159 zák. č. 280/2009 Sb. daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2014 není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Proto je žaloba ve správním soudnictví proti exekučnímu příkazu správce daně vydanému podle § 178 odst. 1 daňového řádu ve smyslu § 5 s. ř. s. přípustná, i když daňový subjekt námitku proti exekučnímu příkazu správce daně před podáním správní žaloby neuplatnil*“.

11. Co se týká přípustnosti žaloby proti rozhodnutí žalovaného o námitce žalobce podané podle § 159 odst. 1 daňového řádu, krajský soud si je vědom svých rozhodnutí č. j. 22 Af 29/2017-43 ze dne 23. 3. 2017 a 22 Af 30/2017-34 ze dne 23. 3. 2017, ve kterých žalobu proti rozhodnutí o námitce odmítl, neboť je považoval podle § 70 písm. a) s. ř. s. za vyloučené ze soudního přezkumu, vycházejí z úvahy, že rozhodnutí o námitce není rozhodnutím v souladu s ustanovení § 65 s. ř. s., neboť jím nedochází ke změně, zrušení, popř. jinak závaznému určení práv a povinností daňových subjektů v souladu s kritérii stanovenými pro rozhodnutí Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 2 Afs 86/2005-5 ze dne 15. 12. 2005. Nicméně Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 1/2017-193 ze dne 24. 3. 2017 dospěl k opačnému názoru a žalobu proti rozhodnutí o námitce připustil, když připustil rovněž kasační stížnost proti rozhodnutí Městského soudu v Praze, který žalobu proti rozhodnutí o námitce věcně projednal; zohlednil přitom mj. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 81/2004-54, jehož právní věta zní: „*rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu podle § 73 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť prováděním daňové exekuce dochází přinejmenším k zásahu do vlastnického práva garantovaného článkem 11 Listiny základních práv a svobod. S ohledem na článek 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod nemůže být takové rozhodnutí vyloučeno ze soudního přezkumu*“.

12. Ze shora uvedeného vyplývá, že rozhodnutí o námitce je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť je způsobilé zasáhnout do vlastnického práva garantovaného článkem 1 Listiny základních práv a svobod, když ve smyslu ustanovení § 159 odst. 3 daňového řádu správce daně může v rámci námitkového řízení napadený exekuční

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

příkaz částečně nebo zcela zrušit a tím daňovou exekuci zastavit; nepostupuje-li podle § 159 odst. 3 daňového řádu, námitku rozhodnutím zamítne, což ve svém důsledku vede k tomu, že daňová exekuce dále probíhá a do vlastnického práva daňového subjektu je dále zasaženo. Krajský soud proto přehodnotil závěr, vyjádřený ve shora citovaném usnesení č. j. 22Af 29/2017-43 a 22Af 30/2017-34 a žalobu proti napadenému rozhodnutí o námitce shledal podle § 65 odst.1 s. ř. s. přípustnou.

13. Soud se dále zabýval včasností podané žaloby.
14. Jak vyplývá ze správního spisu, napadený exekuční příkaz byl žalobci doručen dne 19. 3. 2015. Žalobce žalobu podal dne 22. 6. 2015. Žaloby lze podle § 72 odst. 1 s. ř. s. podat do dvou měsíců poté, co rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemným vyhotovením. Lhůta tak marně uplynula dne 19. 5. 2015. Soud proto žalobu proti exekučnímu příkazu podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odmítl jako opožděně podanou (výrok II.).
15. Napadené rozhodnutí žalovaného o námitce žalobce bylo žalobci doručeno 23. 4. 2015, lhůta pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. by uplynula dne 23. 6. 2015, v tomto případě tak žalobce podal žalobu včas.
16. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřípustnosti exekuce, kdy žalovaný je současně správcem daně i poddlužníkem. Daňová exekuce je podle § 175 odst. 1 daňového řádu jedním ze způsobů, jakým může správce daně vymáhat nedoplatek. Postup při daňové exekuci stanoví daňový řád v díle 5. Nestanoví-li daňový řád jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu (§177 odst. 1 daňového řádu). Podle § 177 odst. 2, druhá věta, daňového řádu, *tam, kde vystupuje správce daně coby oprávněný z exekučního titulu, použijí se obdobně ustanovení občanského soudního řádu upravujícího postavení oprávněného.*
17. Daňovou exekuci příkázáním jiné peněžité pohledávky upravuje § 191 daňového řádu; jinou peněžitou pohledávkou se rozumí peněžitá pohledávka dlužníka než nárok na mzdu nebo na pohledávku z účtu u poskytovatele platebních služeb, která není vyloučena z výkonu rozhodnutí v § 317 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, popř. jejíž rozsah není částečně z výkonu rozhodnutí vyloučen [§ 318 a násl. občanského soudního řádu) [srov. např. Matyášová, L., Grossová, M. E.: Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2 aktualizované vydání a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, s. 191 (dále jen „Daňový řád – Leges“); nebo Baxa, J. a kol.: Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s....ASPI (dále jen „Daňový řád – WK“)]. V posuzovaném případě není mezi účastníky sporné, že žalobce je dlužníkem, neboť má nedoplatek na základě shora specifikovaných zajišťovacích příkazů z 18. 3. 2015 a současně má pohledávku za žalovaným z uvolněného zajištění; tato pohledávka je „jinou pohledávkou“ ve smyslu § 191 daňového řádu. V obou případech je žalobce ve vztahu k České republice, která je jak jeho věřitelem a v daňové exekuci osobou oprávněnou (v prvním případě), tak dlužníkem a v daňové exekuci dlužníkem povinného, tedy poddlužníkem (v druhém případě). Otázkou, zda lze za situace, kdy poddlužníkem je osoba totožná s osobou oprávněného, nařídít exekuci, se zabývala jak judikatura, tak právní teorie, se závěrem, že zásadně nikoliv [srov. Daňový řád – Leges,

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

s. 733: „Výkon rozhodnutí může být nařízen, jen jde-li o pohledávku povinného vůči třetí osobám, nikoliv o pohledávku vůči samotnému oprávněnému (...)“, Daňový řád – WK, k § 191: „Poddlužníkem, vůči němuž má dlužník pohledávku, je osoba třetí, odlišná od oprávněného (R 10/1970), jímž bude v daňové exekuci zásadně správce daně (...)“, dále usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 1968, sp. zn. 6 Co 218/68, uveřejněné pod č. 10/1970 ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek]. Průlom do tohoto pravidla učinil Nejvyšší soud v usnesení ze dne 25. 3. 2004 sp. zn. 20 Cdo 1680/2002, když dospěl k závěru, že specifika situace, kdy oprávněným i poddlužníkem je stát, však nepřipustnost této jednoty vylučují. „Jedná-li (byť jediný) stát prostřednictvím mnohosti svých orgánů (správních úřadů resp. jiných subjektů), jež jsou takto - vůči sobě - identifikovány, a tím i majetkově rozlišeny, není přiléhavé (i z důvodů pragmatických) jej pojímat jakožto subjekt vždy jediný (totožný), bez ohledu na to, která organizační složka jej představuje, resp. za něho vystupuje. Povaze věci (vztahu státu a jeho organizačních složek) naopak odpovídá, aby stát byl individualizován (určen) právě konkrétní organizační jednotkou (srov. kupříkladu ustanovení § 21a odst. 1 o.s.ř. a jeho nákladové přesahy). Jiné chápání státu by plnění povinností, jež jsou jeho organizačním jednotkám podle zákona uloženy, nepřipustně omezovalo, a stavělo - ve sledovaných souvislostech - konkrétní jednotku do (bezdůvodně) horšího postavení v situaci, kdy povinný má pohledávku za státem, než má-li ji za subjektem jiným. Provedení výkonu rozhodnutí ve smyslu § 314a odst. 1, 2 o.s.ř. není nikterak ohroženo, a není ani dostatečného důvodu, proč nepřijmout důsledek podle § 314a odst. 3 o.s.ř. (zánik povinnosti dlužníka povinného), i kdyby jej zvláštní správní předpisy výslovně nepředjímaly. Z uvedeného je namístě dovodit, že oprávněný stát (Česká republika) není omezen při nařízení výkonu rozhodnutí příkázáním jiné peněžité pohledávky (§ 312 a násl. o.s.ř.) jen tím, že povinný má tuto pohledávku rovněž vůči státu (České republice), jestliže povinnost plnit má jiná jeho organizační jednotka (§ 3 odst. 1 zákona č. 219/2000 Sb.). Nicméně v teorii je tento názor zpochybňován s poukazem na jeho determinovanost překonaným názorem, přijímaným v devadesátých letech, podle kterého jsou správní orgány nahlíženy jako právnické osoby, a skutkovým stavem, ze kterého rozhodnutí vychází; s tím, že „se jako správnější jeví názor, který ani v případě pohledávky státu nečiní výjimku z pravidla, že poddlužník musí být třetí osobou, odlišnou od oprávněného. To platí i v daňové exekuci, v níž bude správce daně vymáhat pohledávku, která bude příjmem státního rozpočtu: ani v takovém případě nemůže jako poddlužník vystupovat stát“ (Daňový řád – WK, k § 191).

18. V posuzovaném případě nadto ani podmínka odlišnosti organizační složky na straně oprávněného a poddlužníka podle § 3 odst. 1 zákona č. 219/2000 Sb. splněna není, neboť na obou stranách vystupuje jedna organizační složka – Celní úřad pro Moravskoslezský kraj. Podle názoru krajského soudu by výjimka z nepřipustnosti postihnout předmětnou pohledávku exekucí přesto byla dána v případě, kdyby správce daně neměl jinou možnost dosáhnout téhož jiným způsobem, který dlužníka zatěžuje méně; důvodem pro nepřipustnost takové exekuce je totiž mj. právě možnost započtení¹, kdy exekuce včetně daňové je nutně zatěžující více než zápočet, již z důvodu spojených nákladů exekuce (v případě daňové exekuce viz § 182 a násl. daňového řádu).

¹ srov. citované usnesení Krajského soudu v Brně „není třeba, aby oprávněný takovou možnost měl, neboť v podstatě stejného účinku lze docílit započtením proti pohledávce povinného“; Daňový řád – WK, k § 191: „Exekuce, na základě níž by oprávněnému byla přikázána pohledávka dlužníka vůči oprávněnému, je navíc zbytečná. V rovině soukromoprávní totiž může oprávněný téhož cíle dosáhnout započtením a u daňových pohledávek postupem, při němž přeplatek převede na úhradu nedoplatku (§ 154).“

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

Téhož se dovolává žalobce v žalobě, když namítá, že žalovaný měl zvolit jiný způsob úhrady – zániku pohledávky a dluhu podle daňového řádu.

19. Krajský soud se tedy zabýval otázkou, zda žalovaný měl k dispozici jiný způsob dosažení téhož cíle správy daní, jako příkázáním pohledávky. Citované usnesení Krajského soudu v Brně přepokládá možnost započtení pohledávky, což je v soukromém právu tradiční institut zániku pohledávky v případě, kdy dlužník a věřitel mezi sebou mají vzájemnou pohledávku, přičemž započtení je rovněž institutem veřejného práva (srov. např. náleží Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 648/04). Konstantní judikaturou dovozenou podmínkou pro možnost započtení veřejnoprávní pohledávky je existence speciální právní úpravy, která to umožňuje (srov. např. již citovaný náleží Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 29 Cdo 4474/2011).
20. Daňový řád však úpravu zániku pohledávky započtením nezná. Místo započtení zakotvuje jednak postup placení daně přeplatkem na jiné dani podle § 163 odst. 3 písm. d) daňového řádu [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 93/2012–39, bod [20]², vztahující se k § 59 odst. 3 písm. e) zák. č. 337/1992 Sb., který obsahově zcela odpovídá § 163 odst. 3 písm. d) daňového řádu]. Ten je však jednáním daňového subjektu vůči správci daně a předpokládá tedy projev vůle ze strany daňového subjektu – žalobce, který nebyl v řízení tvrzen a z daňového spisu nevyplývá. Druhým způsobem obdobným započtení je postup úhrady prostřednictvím osobních daňových účtů daňového subjektu, jak je upraven v § 149 a násl. daňového řádu. Tento postup je jednáním správce daně, tedy by dané situaci odpovídal.
21. Osobní daňový účet daňového subjektu je nástrojem evidence daní a daňový subjekt má více osobních daňových účtů pro každý druh daně, popř. i jednotlivé části daně; pro každou z nich může správce daně vést samostatný osobní daňový účet (§ 149 odst. 2 daňového řádu). Kromě osobních daňových účtů zná daňový řád ještě osobní depozitní účty daňového subjektu, a to pro evidenci a příjem částek na zajištění úhrady na nesplatnou a dosud nestanovenou daň podle zajišťovacích příkazů (§ 150 odst. 4 daňového řádu), pro příjem částek vymožených jednotlivými způsoby vymáhání (odstavec 5) a pro příjem částek dobrovolně uhrazených daňovým subjektem v souvislosti s vyrozuměním podle § 153 odst. 3 daňového řádu (odstavec 5).
22. Kromě osobních daňových a osobních depozitních účtů daňového subjektu je evidence vedena i podle zákona o spotřebních daních. Na depozitním účtu pro zajištění daně správce daně přijme od daňového subjektu, který chce provozovat daňový sklad, zajištění daně [§ 20 odst. 9 a § 21 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních ve znění do 31. 12. 2014, po novelizaci provedené zákonem č. 331/2014 Sb., účinném od 1. 1. 2015, § 19b a § 21 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Postup správce daně při

² z citovaného rozsudku: „[20] Nejvyšší správní soud považuje tuto námitku za nedůvodnou. Předně uvádí, že způsob placení daně kogentně stanovuje § 59 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (...). Tvrzená pohledávka stěžovatele vznikla z titulu náhrady škody způsobené regulací nájemného představuje soukromoprávní pohledávku stěžovatele vůči České republice. Nelze ji tak považovat za přeplatek na dani a uplatnit způsob placení daně stanovený v § 59 odst. 3 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Stejně tak nelze započtení soukromoprávní pohledávky podřadit pod žádný z dalších zákonných způsobů placení daně.“

nakládání s částkou uloženou na tomto depozitním účtu v případě zániku povolení k provozování daňového skladu nebo je – li toto povolení odejmuto, upravuje § 20 odst. 22 písm. c) zákona o spotřebních daních ve znění do 31. 12. 2014 takto: *zanikne-li povolení k provozování daňového skladu nebo je-li toto povolení odejmuto, celní úřad použije zajištění daně na úhradu pohledávek týkajících se daně a případný zůstatek zajištění daně vrátí do 30 kalendářních dnů od použití zajištění na úhradu pohledávek týkajících se daně včetně jejího příslušenství.* Od 1. 1. 2015 je postup po zániku povolení k provozování daňového skladu ve vazbě na poskytnuté zajištění na depozitním účtu upraven v § 43q takto: (1) *Dojde-li k zániku povolení nebo k jeho zrušení bez náhrady, a) zaniká zajištění daně složením nebo převodem finančních prostředků na depozitním účtu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně.* Podle odstavce 2) *přeplatek vzniklý převodem podle odstavce 1 písm. a) lze do doby, než nastane poslední den splatnosti zajištěné daně, použít pouze na úhradu splatných daňových pohledávek na téže osobním daňovém účtu. Pokud následně vznikne vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 30 dnů od jeho vzniku.*“.

23. V posuzovaném případě k rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu došlo dne 24. 11. 2014. Počátek běhu třicetidenní lhůty pro vrácení případného zůstatku zajištění byl vázán na použití zajištění daně. V řízení nebylo stanoveno, zda k použití zajištění daně došlo, nicméně k 18. 3. 2015 stále nebyl zůstatek zajištění vrácen. Vzhledem k tomu, že podle odstavce pátého ustanovení § 20 odst. 22 zákona o spotřebních daních byl plátce povinen do 5 dnů provést inventuru zásob a nejpozději den následující byl povinen zaplatit daň, lhůta pro vrácení počala běžet nejpozději dne 30. 11. 2014 a marně uplynula dne 30. 12. 2014. Režim vrácení zůstatku zajištění tak stanovila původní úprava účinná do 31. 12. 2014.
24. Jak vyplývá ze shora citovaného § 20 odst. 22 písm. c) zákona o spotřebních daních, byl povinen správce daně vrátit zůstatek zajištění bez dalšího. Zákon o spotřebních daních tedy neumožňoval nakládat s tímto zůstatkem zajištění jako s přeplatkem na dani ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu, popř. vratitelným přeplatkem na dani ve smyslu § 154 odst. 2 věta druhá daňového řádu. Totéž vyplývá i z důvodové zprávy k § 20 zákona o spotřebních daních, ve znění do novely provedené zákonem č. 331/2014 Sb., podle které *„pokud povolení k provozování daňového skladu zanikne nebo je – li toto povolení odejmuto, provede se inventura a pokud zjistí daňové nedoplatky, hradí se z poskytnutého zajištění. Zbytek zajištění případně osobě, které bylo povolení odejmuto.“* (podtržení provedl krajský soud). Neexistuje tak žádný zákonný postup, který by správci daně umožňoval zůstatek zajištění na depozitním účtu, kde správce daně evidoval zajištění pro daňový sklad, použít („započíst“) na úhradu zajišťovacích příkazů, evidovaných podle § 150 odst. 4 daňového řádu na osobním depozitním účtu.
25. Jak již bylo uvedeno výše, zákonem č. 331/2014 Sb. byl zákon o spotřebních daních novelizován a postup po zániku povolení k provozování skladu nebo odejmutí povolení byl změněn tak, že okamžikem zániku či odejmutí povolení k provozování daňového skladu se částka zajištění převede na osobní daňový účet daňového subjektu pro příslušnou spotřební daň, čímž se stane přeplatkem na tomto osobním účtu ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu. Zákon č. 331/2014 Sb. nemá pro úpravu § 43q zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 1. 2015, která tento postup stanoví,

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

přechodná ustanovení a neřeší vztah k existujícímu, nevrácenému zůstatku zajištění podle § 20 odst. 22 písm. c) zákona o spotřebních daních ve znění do 31. 12. 2014. Za této situace nelze než uzavřít, že právní režim tohoto zůstatku zajištění na depozitním účtu zůstává zachován podle úpravy účinné do 31. 12. 2014, když nová úprava nedává správci daně pravomoc s ním jinak disponovat. Vzhledem k tomu, že veřejné orgány mohou uplatňovat státní moc jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví (čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), i po 1. 1. 2015 měl správce daně povinnost zůstatek zajištění vrátit, jak žalobce správně namítá, a nemohl ho použít na úhradu předmětných zajišťovacích příkazů, a ani s ním naložit jinak.

26. Jak bylo vysvětleno shora, důvodem pro nepřípustnost exekuce pohledávky v případě, kdy osoba oprávněného a poddlužníka je totožná, je to, že je zde jiný zákonný způsob - zejména započtení těchto pohledávek - kterým lze dosáhnout téhož, a to nástroj dlužníka méně zatěžující. Vzhledem k tomu, že v posuzovaném případě žádný jiný postup správce daně neměl, jde o výjimku z této zásady a posuzovaná exekuce je tak přípustná i přes totožnost oprávněného a poddlužníka. Skutečnost, že správce daně pochybil, když žalobci zůstatek zajištění nevrátil v třicetidenní lhůtě, nemá na závěr o přípustnosti exekuce vliv, neboť není žádnou z podmínek, jejichž dodržení by bylo pro přípustnost exekuce nezbytné. Krajský soud poté, co byl Nejvyšším správním soudem zavázán posoudit tento žalobní bodu i z hledisek zákona o spotřebních daních, dospěl k opačnému závěru, než v rozsudku ze dne 29. 6. 2017, č. j. 22 Af 43/2015-30, a uzavřel, že žalobní námitka není důvodná.

27. Ani další žalobní námitky nejsou důvodné.

28. Za nedůvodnou shledal krajský soud námitku žalobce, že pohledávku nelze postihnout exekučním příkazem, neboť byla před nařízením exekuce postoupena zúčastněné osobě a postoupení bylo žalovanému oznámeno. Postoupení pohledávky daňový řád ani zákon o spotřební dani neupravuje. Postoupení pohledávky je soukromoprávní institut, upravený v § 1879 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, podle kterého *věřitel může celou pohledávku nebo její část postoupit znovu jako postupitel i bez souhlasu dlužníka jiné osobě (postupníkovi)*. Jedná se tedy o soukromoprávní institut, který nelze použít v případě pohledávky veřejnoprávní, neumožňuje - li postoupení takové pohledávky výslovně veřejnoprávní předpis. K témuž závěru dospěla i judikatura např. Nejvyšší správní soud ve stanovisku pléna ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003 nebo Nejvyšší soud v rozsudku sp. zn. 29 Cdo 4474/2011 z 31. 10. 2013. Jakkoliv byla tato rozhodnutí přijata za účinnosti zák. č. 40/1964 Sb., tzv. „starého“ občanského zákoníku, jsou jejich závěry plně použitelné i za účinnosti „nového“ občanského zákoníku, neboť soukromoprávní úprava postoupení pohledávek má stále stejný předmět a současně vztah mezi správcem daně a daňovým subjektem je stále vztahem veřejnoprávním. Žalobce proto nemohl platně postoupit pohledávku na zúčastněnou osobou. S ohledem na tento závěr považuje krajský soud za nadbytečné vyjadřovat se k neplatnosti smlouvy o postoupení pro rozpor s ustanovení § 1881 odst. 2 občanského zákoníku a § 589 občanského zákoníku.

29. Za nedůvodnou krajský soud považuje žalobní námitku neoznámení nabytí právní moci exekučního příkazu žalobci, neboť i kdyby k takovému pochybení žalovaného došlo, mohlo by být důvodnou námitkou jenom v případě, kdyby tím bylo zasaženo do hmotných práv a povinností žalobce, tedy jen v případě, kdyby vedla k nezákonnosti rozhodnutí, což ovšem žalobce v žalobě netvrdil.
30. Vzhledem k tomu, že žaloba žalobce není důvodná, krajský soud ji postupem § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).
31. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III.).
32. Zúčastněná osoba nemá podle § 60 odst. 5 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, neboť ji podle obsahu spisu žádné nevznikly (výrok IV.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 17. července 2018

Mgr. Jiří Gottwald, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.