



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **Cukrovary TTD, a. s.**, se sídlem Dobrovice, Palackého nám. 1, zast. JUDr. Janem Šťovíčkem, Ph.D., advokátem se sídlem v Praze 1, Vinohradská 37, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2007, č. j. 29 Ca 111/2006 - 49,

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 :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2006, č. j. 1798/06/FR 150. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 11. 2005, č. j. 103232/05/330940/2909,

kterým správce daně zastavil řízení o námitkách stěžovatele, neboť tento není daňovým subjektem ani další osobou ve smyslu ustanovení § 73 odst. 8 za použití § 7 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

Stěžovatel uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že krajský soud stejně jako žalovaný, se v projednávané věci zabýval striktně otázkou, zda byly dány důvody pro zastavení řízení ve smyslu daňového řádu, aniž by se vůbec zabýval otázkou, zda byly v prvé řadě dány důvody pro zablokování finančních prostředků stěžovatele na účtu daňového dlužníka a jejich následné odepsání ve prospěch správce daně, tzn. vznik bezdůvodného obohacení na straně správce daně. V dané věci lze jednoznačně prokázat, že stěžovatel na účet společnosti F plus H, s. r. o., vůči níž neměl žádný finanční závazek, omylem poukázal platbu, která se však do dispozice společnosti F plus H, s. r. o. nedostala, neboť byla v rámci daňové exekuce vedené na její účet č. X z tohoto účtu odepsána a převedena správci daně jako plnění na nedoplatek daně od této společnosti. Je tedy zřejmé, že stěžovatel neplnil správci daně a správce daně žádné plnění přímo od stěžovatele nepřijal, nýbrž v jeho prospěch byly v rámci daňové exekuce převedeny prostředky z majetku stěžovatele, poskytnuté bez právního důvodu na účet společnosti F plus H, s. r. o. Nelze tedy dovodit, že by stěžovatel poskytl plnění správci daně, a to za společnost F plus H, s. r. o. k úhradě jejího dluhu.

Na základě exekuce směřující proti společnosti F plus H, s. r. o. tedy správce daně získal finanční prostředky nikoliv z majetku této společnosti jakožto povinné osoby, ale z majetku stěžovatele, který vůči správci daně ani vůči společnosti F plus H, s. r. o. neměl žádný právní důvod k poskytnutí plnění. Tím, že při exekuci byly k uspokojení vymáhaného nároku použity prostředky z majetku jiné osoby než povinného (tj. dlužníka), dostal se oprávněnému (tj. věřiteli) majetkový prospěch z plnění, pro nějž od počátku neexistoval právní důvod. Platba daně by sice mohla být právním důvodem plnění ve vztahu mezi plátcem a příjemcem daně, nikoliv však ve vztahu mezi správcem daně a stěžovatelem, který nebyl plátcem daně ani daňovým dlužníkem a který také sám správci daně žádné plnění k úhradě daně za sebe ani za jiného neposkytl. Mezi tím, na jehož úkor byl majetkový prospěch získán (srov. § 456 obč. zák.), a tím, kdo jej získal, tak vznikl závazek z bezdůvodného obohacení (srov. § 489 obč. zák.).

Pokud, jak uvedl ve svém rozhodnutí krajský soud, exekuční příkaz a zákonem povolený opravný prostředek slouží k zajištění a splnění daňové povinnosti daňového dlužníka, který tuto dobrovolně nesplnil, pak v daném případě exekuční příkaz posloužil sice ke splnění daňové povinnosti daňového dlužníka, nikoliv však z jeho majetku, nýbrž z majetku stěžovatele, přičemž pro takové plnění od počátku neexistoval právní důvod, a dotčený správce daně měl takové plnění jako bezdůvodné obohacení stěžovateli vydat.

Dle názoru stěžovatele tedy jak postup správce daně, tak postup žalovaného, a v neposlední řadě krajského soudu, je zcela v rozporu jednak s principem dobré správy a jednak s ustanovením § 2 daňového řádu, které stanoví, že při správě daní a poplatků jednají správci daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem

chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení; v neposlední řadě je zcela v rozporu i s § 3 odst. 2 občanského zákoníku, dle kterého fyzické a právnické osoby, státní orgány a orgány místní samosprávy dbají mj. o to, aby nedocházelo k ohrožování a porušování práv z občanskoprávních vztahů.

Pokud jde o výklad pojmu „princip dobré správy“, který by měl být dotčeným správním orgánům znám, odkazuje stěžovatel na četné judikáty Nejvyššího správního soudu a taktéž Ústavního soudu České republiky a zdůrazňuje, že jeho uplatňování náleží mezi hlavní znaky demokratického právního státu. Co se týká porušení § 2 daňového řádu, toto stěžovatel spatřuje v tom, že pokud na straně správce daně vzniklo bezdůvodné obohacení, což ani sám správce daně ani účastník řízení a potažmo ani krajský soud nevylučuje, tento měl, resp. byl povinen jej v souladu s § 451 občanského zákoníku, vydat a pokud tak neučinil, nemohl jednat v souladu s citovaným ustanovením daňového řádu, které ukládá správci daně při správě daní a poplatků, tzn. v daňovém řízení, jednat v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. V tomto ohledu pak nemůže obstát právní názor žalovaného, se kterým se ve svém rozhodnutí ztotožnil i krajský soud, že pokud správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, nemohl být jeho postup současně v rozporu s jinými právními předpisy, tzn. být protiprávní a proto nemohlo dojít ani k porušení tzv. zásady zákonnosti daňového řízení. Stěžovatel je pak toho názoru, že pokud mezi ním jakožto osobou, na jejíž úkor byl získán majetkový prospěch a správcem daně jako osobou, která tento majetkový prospěch získala, vznikl závazek z bezdůvodného obohacení a tedy občanskoprávní vztah, pak správce daně měl v rámci své povinnosti stanovené v § 3 odst. 2 občanského zákoníku. dbát na to, aby nedošlo v první řadě k ohrožení a následně k porušení práv stěžovatele z předmětného občanskoprávního vztahu a měl tedy toto bezdůvodné obohacení stěžovateli vydat. Jak správce daně, tak žalovaný a následně i krajský soud pak svým postupem, resp. svým nezákonným rozhodnutím, porušili právo stěžovatele domáhat se v rámci předmětného řízení vydání tohoto bezdůvodného obohacení. V tomto ohledu nemůže obstát právní názor krajského soudu, že otázku vzniku bezdůvodného obohacení stěžovatel nemohl úspěšně uplatňovat v daňovém řízení v rámci svých námitek proti exekučnímu příkazu, ale že měl využít jiných procesněprávních institutů v jiném řízení, případně občanskoprávním řízení.

Stěžovatel s ohledem na výše uvedené skutečnosti byl osobou zúčastněnou na řízení ve smyslu § 7 odst. 2 písm. d) daňového řádu a nebyl proto dán důvod pro zastavení řízení dle § 27 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

Stěžovatel navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 8. 1. 2007. Pokud stěžovatel tvrdí, že je osobou zúčastněnou na daňovém řízení ve smyslu § 7 odst. 2 písm. d) daňového řádu, pak žalovaný odkazuje na své vyjádření obsažené v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Žalovaný zastává názor, že na straně správce daně nemohlo v daném případě dojít ke vzniku bezdůvodného obohacení na úkor stěžovatele. K tomu odkázal zejména na rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 10. 11. 2004, sp. zn. 35 Odo 80 1/2002, v němž soud dospěl k závěru, že pokud finanční úřad při provádění exekuce vůči daňovému dlužníkovi postihl peněžní prostředky na účtu tohoto dlužníka, jež byly

předtím na tento účet připsány omylem z účtu žalobce (osoby odlišné od daňového dlužníka), postupoval v souladu s občanským soudním řádem a v důsledku tohoto postupu se na úkor žalobce bezdůvodně neobohatil. Žalovaný k tomu doplnil s odkazem na rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 14. 4. 2000, sp. zn. 21 Co 1774/99, uveřejněný pod číslem 4/2001 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, že Nejvyšší soud ČR podrobně rozebral postavení majitele účtu u peněžního ústavu při nařízení výkonu rozhodnutí příkazáním pohledávky z tohoto účtu a jednoznačně uzavřel, že „účet zřizuje peněžní ústav pro jeho majitele zpravidla na základě smlouvy o běžném účtu (srov. § 708 až § 715 obch. zák.)“. Obchodní zákoník používá v § 708 a násl. termín „majitel účtu“, i když účet sám o sobě nemá majetkovou hodnotu a peněžní prostředky na něm uložené jsou v majetku peněžního ústavu. Za majitele účtu je třeba z pohledu ustanovení obchodního zákoníku o běžném a vkladovém účtu považovat osobu, pro kterou peněžní ústav zřídil na základě smlouvy účet. Na základě smlouvy o běžném nebo vkladovém účtu je peněžní ústav povinen přijmout na účet peněžité vklady učiněné majitelem účtu nebo platby uskutečněné v jeho prospěch bez zřetele k tomu, kdo je majitelem peněžních prostředků, které se tímto způsobem na účet ukládají. Oprávnění (nároky) majitele účtu spočívající v tom, aby jemu nebo jím určeným osobám byly na jeho žádost nebo písemný příkaz, popřípadě při splnění sjednaných podmínek, vyplaceny peněžní prostředky z účtu nebo zůstatek účtu, představuje „pohledávku z účtu u peněžního ústavu“, kterou lze postihnout výkonem rozhodnutí podle § 303 až § 311 o. s. ř. Vzhledem k tomu, že výkon rozhodnutí příkazáním pohledávky z účtu se týká pohledávky, kterou má majitel účtu na základě smlouvy o účtu vůči peněžnímu ústavu, vyplývá z výše uvedeného mj. to, že je zcela nerozhodné, či byly peněžní prostředky, které byly na účet uloženy. Předmětem výkonu rozhodnutí příkazáním pohledávky z účtu u peněžního ústavu není věc (a ani jiný majetek), ale nárok majitele účtu na výplatu peněžních prostředků z účtu (pohledávka z účtu). S odkazem na závěr velkého senátu obchodního kolegia Nejvyššího soudu ČR vyslovený ve výše uvedeném rozsudku sp. zn. 35 Odo 801/2002 doplnil dále žalovaný, že peněžní prostředky na účtu vedeném peněžním ústavem na základě smlouvy o běžném nebo vkladovém účtu nejsou v majetku majitele účtu, v jehož prospěch byl tento účet zřízen, nýbrž v majetku peněžního ústavu. Z toho podle žalovaného vyplývá, že částka poukázaná z účtu společnosti F plus H, s. r. o. (daňového dlužníka) finančnímu úřadu na základě exekučního příkazu nebyla v majetku této společnosti, nýbrž v majetku banky, vůči níž měla společnost F plus H, s. r. o. pohledávku z účtu. Takto nemohly být při daňové exekuci prováděné příkazáním pohledávky z účtu povinného (daňového dlužníka) vedeného u peněžního ústavu převedeny, byť omylem, finanční prostředky z majetku stěžovatele. Oprávnění majitele účtu spočívající v tom, aby na základě jeho příkazu byly vyplaceny peněžní prostředky z účtu u peněžního ústavu, totiž představuje pouze pohledávku z účtu u peněžního ústavu. Jinak řečeno, nejde o „věc“, nýbrž o „nárok majitele účtu na výplatu peněžních prostředků z tohoto účtu“ (pohledávku z účtu) při splnění sjednaných podmínek. Žalovaný proto uzavřel, že v daném případě nemohlo dojít ke vzniku bezdůvodného obohacení na straně správce daně. Žalovaný setrval na svém právním názoru, že v rámci daňového řízení jako odvolací orgán nemohl v řízení o přezkoumání rozhodnutí o zastavení řízení meritorně rozhodovat o tom, komu náleží prostředky na účtu u banky a zda odepsáním peněžních prostředků z účtu daňového dlužníka vzniklo správci daně bezdůvodné obohacení, přičemž se domnívá, že není jeho povinností poučovat osobu, která není zúčastněna na daňovém řízení o tom, jakým způsobem (u kterého orgánu a vůči komu) se má domáhat svých práv. Žalovaný se

ztotožňuje s právním názorem krajského soudu v tom, že otázku bezdůvodného obohacení nemohl stěžovatel úspěšně uplatňovat v daňovém řízení v rámci námitek proti exekučnímu příkazu, ale v jiném řízení. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že písemností dne 29. 8. 2005 podal stěžovatel dne 30. 8. 2005 námitky podle § 52 daňového řádu proti úkonu správce daně spočívajícího v zablokování finanční částky na účtu daňového subjektu- společnosti F plus H s. r. o. Stěžovatel namítal, že omylem zaslal na účet č. X, který náleží daňovému subjektu F plus H s. r. o., peněžní prostředky ve výši 119 596 Kč, když tyto peněžní prostředky měly být správně zaslány na účet společnosti FOKUS-H s. r. o. K chybnému zaslání peněžních prostředků na účet společnosti F plus H, s. r. o. přitom došlo v důsledku zaměnitelné firmy daňových subjektů F plus H s. r. o. a FOKUS-H s. r. o., když se navíc daňový subjekt F plus H s. r. o. v minulosti jmenoval naprosto identicky, tj. FOKUS-H s. r. o. S ohledem na tuto skutečnost stěžovatel navrhoval, aby orgán příslušný k projednání námitek zablokování peněžních prostředků ve výši 119 596 Kč na účtu společnosti F plus H s. r. o. zrušil a předmětnou finanční částku uvolnil zpět ve prospěch stěžovatele. Správce daně řízení ve věci podání stěžovatele ze dne 29. 8. 2005 dle § 27 odst. 1 písm. c) daňového řádu zastavil. Správce daně v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že stěžovatel ve smyslu § 73 odst. 8 za použití § 7 odst. 2 písm. d) daňového řádu nemá postavení daňového dlužníka ani ručitele ani postavení další osoby, které jsou exekučním příkazem ukládány povinnosti a proto není osobou oprávněnou podat námitky proti exekučnímu příkazu č. j. 67533/05/330940/2909, na základě kterého byly jeho finanční prostředky omylem zaslány na účet daňového dlužníka F plus H s. r. o., na předmětném účtu zablokovány. Správce daně v odůvodnění předmětného rozhodnutí uvedl, že finanční prostředky zablokované na účtu daňového dlužníka F plus H s. r. o. představují na straně daňového dlužníka, tzn. společnosti F plus H s. r. o. bezdůvodné obohacení a musí být v souladu s § 451 občanského zákoníku vydány zpět stěžovateli. Správce daně dále konstatoval, že stěžovatel není oprávněn domáhat se zrušení exekuce na pohledávku z účtu u daňového dlužníka, neboť nemá v tomto exekučním řízení postavení ani daňového subjektu, ani osoby, již jsou exekučním příkazem ukládány povinnosti. Proti rozhodnutí o zastavení řízení podal stěžovatel odvolání s tím, že protiprávním naopak spatřuje postup správce daně. Stěžovatel ve svém odvolání mj. poukázal na skutečnost, že k bezdůvodnému obohacení na straně společnosti F plus H s. r. o. by mohlo dojít pouze v případě, že by předmětný účet společnosti F plus H s. r. o. nebyl postižen daňovou exekucí. Pokud byly na účet daňového dlužníka F plus H s. r. o. omylem poukázány finanční prostředky stěžovatele, které byly postiženy exekucí vedenou na účet daňového dlužníka F plus H s. r. o., když byly následně z předmětného účtu odepsány ve prospěch správce daně, aniž se jednalo o finanční prostředky náležející daňovému dlužníku F plus H s. r. o., vzniklo tak na straně správce daně bezdůvodné obohacení, které je tento povinen stěžovateli v souladu s § 451 občanského zákoníku vydat, a to jakožto majetkový prospěch získaný plněním bez právního důvodu. Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 2. 2006 odvolání stěžovatele zamítl. Poukázal na skutečnost, že jako odvolací orgán přezkoumává rozhodnutí o zastavení řízení pouze z hlediska, zda byly dány důvody pro zastavení řízení či nikoliv a nepřezkoumává

meritorně otázku, zda jsou dány podmínky pro zrušení zablokování peněžních prostředků na účtu daňového dlužníka. Stěžovatel dle názoru žalovaného nebyl ve věci vymáhacího úkonu spočívajícího v zablokování finančních prostředků na účtu daňového subjektu, resp. daňového dlužníka F plus H s. r. o. daňovým subjektem (za který se nicméně stěžovatel nikdy neoznačil) a nebyl ani v postavení další osoby, které jsou exekucním příkazem ukládány povinnosti, když dle § 73 odst. 8 daňového řádu je právo na obranu proti exekucnímu příkazu kromě daňového dlužníka (daňového subjektu) přiznáno i dalším osobám, kterým jsou exekucním příkazem ukládány povinnosti, přičemž za použití občanského soudního řádu je osobou, které jsou exekucním příkazem ukládány povinnosti v tomto případě pouze banka, která je pak ve vztahu k plátcí daně v postavení poddlužníka působícího v rámci vymáhacího řízení ve smyslu § 7 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Pokud šlo o tvrzení stěžovatele, že je osobou zúčastněnou na řízení, neboť jako plátce omylem poukázal finanční prostředky na účet daňového dlužníka, ztotožnil se žalovaný s právním názorem správce daně, když uvedl, že pojem plátce je nutno definovat ve vazbě na příslušná ustanovení občanského soudního řádu, který se přiměřeně použije pro výkon daňové exekuce, a to konkrétně § 276 a násl. o. s. ř. upravující výkon rozhodnutí srážkami ze mzdy, přičemž pod pojmem plátce jako třetí osoby zúčastněné na řízení ve smyslu § 7 odst. 2 písm. d) daňového řádu je nutno chápat plátce mzdy nebo jiných příjmů uvedených v § 299 o. s. ř., kterému bylo příkázáno rozhodnutím příslušného orgánu (správce daně, soudu), aby prováděl ze mzdy či jiných příjmů daňového dlužníka srážky a proto nemůže být stěžovatel v postavení plátce ve vymáhacím řízení. Stěžovatel napadl rozhodnutí o odvolání žalobou u krajského soudu. Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Dle jeho názoru bylo předmětné daňové řízení o námitkách stěžovatele po právu zastaveno a žalovanému nezbylo než přezkoumat prvostupňové rozhodnutí o zastavení řízení pouze z toho hlediska, zda byly dány důvody pro zastavení řízení či nikoliv. Žalovaný nemohl napadeným rozhodnutím rozhodovat o vrácení finančních prostředků stěžovateli, byť i omylem poukázaných na účet daňového dlužníka. Stěžovatel nebyl účastníkem vymáhacího řízení a proto nemohl být na svých právech zkrácen, neboť exekucním příkazem nebyla jakkoliv zakládána, měněna, rušena nebo závazně určována jeho práva nebo povinnosti. K tomu bylo třeba využít jiných procesněprávních institutů v jiném řízení, případně občanskoprávním řízení, když exekucní příkaz a zákonem povolený opravný prostředek slouží ke zcela jinému účelu, a to k zajištění a splnění daňové povinnosti daňového dlužníka, který tuto dobrovolně nesplnil.

V kasační stížnosti stěžovatel výslovně uplatnil kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když namítl nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Dle § 73 odst. 8) daňového řádu se exekucní příkaz doručuje daňovému dlužníkovi nebo ručiteli a dalším osobám, kterým jsou exekucním příkazem ukládány povinnosti. Všechny tyto osoby mohou proti němu podat do patnácti dnů námitky. O námitkách rozhodne správce daně, který exekuci nařídil.

Dle § 7 odst. 2 písm. d) daňového řádu se třetími osobami rozumějí ručitelé, poddlužníci a plátcí působící v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení.

Dle § 27 odst. 1 písm. c) daňového řádu, není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže se zjistí během řízení, že navrhovatel není podle zvláštních předpisů daňovým subjektem.

Institut zastavení daňového řízení představuje procesní institut, který je správce daně povinen uplatnit a daňové řízení zastavit vždy, pokud nastanou případy předvídané v § 27 daňového řádu, aniž by správce daně rozhodoval ve věci samé.

Daňový řád rozlišuje, která rozhodnutí vydávaná správcem daně lze napadnout opravnými prostředky a zároveň určuje s ohledem na účinky rozhodnutí i okruh osob, které k podání opravných prostředků opravňuje.

V projednávané věci bylo správcem daně zastaveno řízení ve věci námitek stěžovatele směřujícím proti „zablokování finanční částky na účtu třetí osoby“. Správce daně vydal exekuční příkaz č. 67533/05/330940/2909 na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníka, obchodní společnosti F plus K s. r. o. na účty vedené u bank. V důsledku tohoto byl účet daňového dlužníka vedený u Komerční banky č. ú. X, na který stěžovatel omylem zaslal peněžení prostředky, zablokován.

Okruh osob, které jsou oprávněny brojit námitkami proti exekučnímu příkazu, je taxativně vymezen výše citovaným § 73 odst. 8 daňového řádu. Námitky může podávat pouze daňový dlužník nebo ručitel, a dále osoby, kterým jsou exekučním příkazem ukládány povinnosti. Stěžovateli výše uvedený exekuční příkaz žádné povinnosti neuložil. Stěžovateli v předmětném vymáhacím řízení taktéž nesvědčí postavení třetí osoby ve smyslu § 7 odst. 2) daňového řádu. Poukázání finanční částky na účet daňového dlužníka nezaložilo mezi stěžovatelem a správcem daně žádný daňový vztah. Převedením finančních prostředků z účtu stěžovatele nemohlo taktéž založit účastenství v předmětném exekučním řízení. Stěžovatel se nesprávně domníval, že je osobou zúčastněnou na řízení, neboť „jako plátce omylem poukázal finanční prostředky na účet daňového dlužníka.“ Daňový řád dle § 6 označuje za plátce osobu, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správcem daně daň od poplatníků vybranou nebo poplatníkům sraženou. V exekučním řízení, při výkonu rozhodnutí srážkami ze mzdy, pak půjde ve smyslu § 7 odst. 2) daňového řádu o plátce mzdy či jiného příjmu. „Plátcovství“ tak v daném případě nemůže být založeno faktickou úhradou peněžních prostředků.

S ohledem na výše uvedené se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s postupem správce daně, který řízení o námitkách stěžovatele ve smyslu § 27 daňového řádu zastavil, neboť jiný postup mu daňový řád neumožňuje. Správce daně v souladu s daňovým řádem dospěl k závěru, že stěžovateli právo brojit námitkami proti exekučnímu příkazu nesvědčí, neboť mu výše uvedeným exekučním příkazem nebyla uložena žádná povinnost a stěžovatel taktéž není osobou zúčastněnou na řízení ve smyslu § 7 odst. 2) daňového řádu.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že ten, kdo omylem poukázal peněžní prostředky na účet daňového dlužníka na nějž správce daně vydal exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky na účtech vedených u bank podle § 73 odst. 6 daňového řádu, není osobou oprávněnou podat proti exekučnímu příkazu námitky podle § 73 odst. 8 daňového řádu, protože není daňovým dlužníkem ani ručitelem, ani mu nebyly

exekučním příkazem uloženy povinnosti a není ani plátcem působícím v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení podle § 7 odst. 2 daňového řádu. Pokud přesto námitky podal, postupoval správce daně správně podle § 27 odst. 1 písm. c) daňového řádu a daňové řízení o jeho námitkách zastavil.

Se stěžovatelem nelze souhlasit ani pokud se domnívá, že správce daně měl rozhodnout o vydání bezdůvodného obohacení, které mu provedením exekuce vzniklo. Jak správně uvedl krajský soud, námitku bezdůvodného obohacení nemůže stěžovatel uplatňovat v daňovém řízení v rámci námitek proti exekučnímu příkazu.

Námitkou bezdůvodného obohacení se správce daně zabývat nemusel, neboť pro meritorní přezkum námitek stěžovatele nebyly splněny procesní podmínky. Taktéž žalovaný v odvolacím řízení při přezkumu rozhodnutí o zastavení řízení by se předmětnou námitkou mohl zabývat pouze do té míry, v jaké by byla relevantní pro posouzení zákonnosti rozhodnutí o zastavení řízení. S ohledem na skutečnost, že posouzení, zda a na čí straně vzniklo bezdůvodné obohacení, nemůže být předmětem přezkoumávaného daňového řízení, nemá jeho případná existence vliv na zákonnost rozhodnutí o zastavení řízení. Pro zákonnost rozhodnutí o zastavení řízení stačí, pokud správce daně odůvodní naplnění některých z podmínek stanovených v § 27 daňového řádu. Této povinnosti správce daně i žalovaný dostáli.

Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky uplatněné stěžovatelem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnými, a proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů; žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, neprokázal, že by mu vznikly náklady nad rámec běžné činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 29. května 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu