ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **MERSY Ostrava, s.r.o.**, se sídlem Cihelní 3286, Moravská Ostrava, zast. Mgr. Petrem Burečkem, advokátem se sídlem Jurečkova 643/20, Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Celní úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Sv. Čecha 8, Ostrava-Přívoz, za účasti osoby zúčastněné na řízení: ORSEA spol. s r. o., se sídlem Nábřeží 599, Zlín-Prštné, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2015, čj. 29846-5/2015-570000-42 a exekučního příkazu žalovaného přikázáním jiné peněžité pohledávky ze dne 18. 3. 2015, čj. 29846/2015-570000-42, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 6. 2017, čj. 22 Af 43/2015-30,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 6. 2017, čj. 22 Af 43/2015-30, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Exekučním příkazem ze dne 18. 3. 2015, čj. 29654/2015-570000-42, nařídil správce daně podle ustanovení § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. c) a § 191 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, daňovou exekuci přikázáním jiné peněžité pohledávky, kterou měl dlužník za poddlužníkem v celkové výši 3 808 455 Kč zvýšené podle § 182 a § 183 daňového řádu o exekuční náklady.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně námitky, které žalovaný shora uvedeným rozhodnutím zamítl.

[3] Krajský soud v Ostravě žalobě částečně vyhověl, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; žalobu proti exekučnímu příkazu žalovaného ze dne 18. 3. 2015, čj. 29846/2015-570000-42 odmítl. Konstatoval, že „[ž]*alobní námitka nesprávnosti (nezákonnosti) rozhodnutí žalovaného, že předmětem daňové exekuce přikázání jiné peněžité pohledávky může být i pohledávka za Českou republikou, za situace, kdy povinen plnit je jiný správce daně, je důvodná*“. Vycházel přitom z ustanovení § 154 odst. 1 a 2 a § 153 odst. 1 daňového řádu, které upravují způsob nakládání s přeplatky a nedoplatky na daňových účtech subjektů. Dospěl k závěru, že správce daně k 9. 2. 2015 evidoval na osobním daňovém účtu žalobkyně k 9. 2. 2015 jak přeplatek, tak nedoplatek. Z citovaných ustanovení pak plyne, že správce daně má k dispozici nástroj k vyrovnání daňových nedoplatků daňovými přeplatky, které daňový subjekt dále nezatěžují. Vydání exekučního příkazu proto považoval v dané věci za neúčelné. Nesouhlasil ani s tím, že exekuce přikázáním jiné peněžité pohledávky je možná v případě, pokud osobou poddlužníka je správce daně odlišný od oprávněného správce daně. Takový výklad by podle něj nastal pouze tehdy, pokud by již nebylo možné přeplatek na osobním daňovém účtu daňového subjektu vedeném odlišným správcem daně postihnout, protože by jeho použití bránil vystavený příkaz k jeho vrácení ve smyslu § 154 odst. 4 daňového řádu. Krajský soud uzavřel, že pouze v takovém případě by byla daňová exekuce přikázáním jiné pohledávky za tímto odlišným správcem daně účelným nástrojem; nesouhlasil ani s judikaturou Nejvyššího soudu uplatněnou žalovaným, neboť se podle něj jednalo o odlišnou věc. Správce daně u přeplatku a nedoplatku podle něj nebyly osoby odlišné, neboť se v obou případech jednalo o žalovaného, tedy Celní úřad pro Moravskoslezský kraj.

[4] Další žalobní námitky nepovažoval krajský soud za důvodné.

II.
Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost co do obsahu opřel o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal na ustanovení § 43q zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), podle kterého, dojde-li ke zrušení povolení k provozování daňového skladu bez náhrady, zaniká zajištění daně poskytnuté převedením finančních prostředků na depozitní účet a zajištěná částka se převede na úhradu této spotřební daně. Přeplatek vzniklý po tomto převodu lze do doby, než nastane poslední den splatnosti zajištěné daně, použít pouze na úhradu splatných daňových pohledávek na témže osobním daňovém účtu; pokud následně vznikne vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 30 dnů od jeho vzniku. Upozornil, že v posuzované věci je ale nutné přihlédnout ke znění zákona o spotřebních daních, které bylo účinné v období od 24. 11. 2014 do 31. 12. 2014, tedy do vydání rozhodnutí o odejmutí povolení daňového skladu. K tomu odkázal na ustanovení § 20 odst. 22 zákona o spotřebních daních ve znění rozhodném k výše uvedenému datu. Konstatoval, že toto ustanovení nestanoví povinnost ani možnost správci daně převést zajištění daně na osobní daňový účet. Podle něj uvedené ustanovení zakládá povinnost finanční prostředky složené na depozitním účtu zajištění daně, tedy nikoliv na osobním

daňovém účtu daňového subjektu, posuzovat pouze ve vztahu ke splatným daňovým pohledávkám zajištěným předmětným zajištěním daně.

[7] Stěžovatel uvedl, že zajištění daně ve výši 3 000 000 Kč bylo poskytnuto v souvislosti s daňovým skladem v Ostravě na ulici Cihelní; naproti tomu vymáhané nedoplatky byly žalobkyni „vyměřeny“ v souvislosti se skladem v obci Chvalčov, a tedy ne v souvislosti s daňovým skladem. Podle něj proto nebylo možné s uvolněnou částkou zajištění naložit jako s přeplatkem na daňovém účtu podle § 154 daňového řádu, ale bylo nutné vymáhat částku prostřednictvím exekuce přikázáním jiné peněžité pohledávky.

[8] Uvedl, že pro souzenou věc není stěžejní ani potvrzení správce daně vystavené žalobkyni stěžovatelem dne 9. 2. 2015, neboť se toto potvrzení týká osobního depozitního účtu žalobkyně.

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu; podle něj nebyly v rozsudku uvedeny žádné důvody pro aplikaci § 154 daňového řádu a soud se vůbec nezabýval právní úpravou zákona o spotřebních daních v tehdejším znění.

[10] V poslední stížnostní námitce uvedl, že v dané věci existovala pohledávka žalobkyně ve výši 3 000 000 Kč, kterou evidovala za poddlužníkem – Českou republikou. Tato částka byla ve smyslu ustanovení § 21 zákona o spotřebních daních složena převodem na depozitní účet pro zajištění daně zřízený u stěžovatele. Při nařízení exekuce vycházel stěžovatel z toho, že v postavení poddlužníka byla Česká republika. Konstatoval, že exekuci přikázáním jiné pohledávky, kterou žalobkyně evidovala za Českou republikou, bylo možné ve prospěch správce daně nařídit, neboť povinnost ji splnit měla v podstatě jiná její organizační složka – správce daně. K tomu odkázal na usnesení ze dne 25. 3. 2004, sp. zn. 20 Cdo 1680/2002.

[11] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry krajského soudu; uvedla, že v případě přeplatku na uvolněném zajištění daně, k jehož „zkonzumování“ nedošlo postupem uvedeným podle § 20 odst. 22 písm. c) zákona o spotřebních daních, je nutné aplikovat obecnou úpravu daňového přeplatku na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu. Poznamenala, že i soudní judikatura je jednotná v tom, že uvolněné zajištění daně je přeplatkem podléhajícím daňovému řádu; k tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2016, čj. 5 Afs 227/2016-38.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.) Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí.

[15] Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, publikováno ve Sb. NSS č. 7/2004). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, publikováno ve Sb. NSS č. 3/2004), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, publikováno ve Sb. NSS č. 3/2006, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004-74).

[16] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu; podle něj se krajský soud žádným způsobem nevypořádal s tím, proč v odůvodnění svého rozhodnutí užil ustanovení § 154 daňového řádu a nezohlednil přitom právní úpravu zákona o spotřebních daních v rozhodném znění.

[17] Námitku shledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

[18] Exekučním příkazem ze dne 18. 3. 2015, čj. 29846/2015-570000-42 byla žalobkyni nařízena daňová exekuce přikázáním jiné peněžité pohledávky, kterou měla žalobkyně za žalovaným, v celkové výši 3 808 455 Kč. Současně správce daně v exekučním příkazu uvedl, že jsou mu známy tyto pohledávky dlužníka: „[*d*]*ne 11. 2. 2015 uvolněná částka 3 000 000 Kč ze systému GLZ ze zajištění daně zrušeného daňového skladu CZ1106111S001 na základě rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu čj. 111675-2/2014-570000-11*“. V rozhodnutí proti námitkám žalobkyně stěžovatel odkázal na § 177 a násl. daňového řádu, který upravuje postup při daňové exekuci. V napadeném rozhodnutí též zdůvodnil, že exekuce přikázáním jiné pohledávky se jeví jako nejhospodárnější řešení, které daňový subjekt nejméně zatěžuje a umožňuje též dosáhnout zabezpečení úhrady daně. V rozhodnutí uvedl, že pohledávku, kterou daňový subjekt eviduje za svým dlužníkem (Českou republikou), není možné započíst na nedoplatek ve výši 3 808 455 Kč, neboť takový způsob platby odporuje způsobům placení daně podle § 163 daňového řádu.

[19] Krajský soud žádným způsobem neozřejmil, z jakých důvodů se přiklonil k užití právní úpravy ustanovení § 154 daňového řádu. Krajský soud v rozsudku výše uvedené ustanovení nejprve citoval; následně pouze konstatoval, že stěžovatel na osobním daňovém účtu evidoval k 9. 2. 2015 jak přeplatek, tak nedoplatek. Poté uzavřel, že vydání exekučního příkazu bylo dle ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu neúčelné. Z uvedeného plyne, že krajský soud považoval právě a pouze citovaná ustanovení právní úpravy přeplatku na dani za dostačující k závěru, podle něhož užití institutu exekučního příkazu bylo ve věci neúčelné.

[20] Krajský soud také žádným způsobem neodůvodnil, proč by měl být exekuční příkaz pro žalobkyni větší zátěží nežli započtení přeplatku a nedoplatku na osobním daňovém účtu žalobkyně a nezabýval se ani otázkou, zda mohl správce daně zajištění daně na osobní daňový účet vůbec převést.

[21] Bylo povinností krajského soudu zohlednit relevantní právní úpravu účinnou v době vydání rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu ze dne 24. 11. 2014; tedy rozhodné znění zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2014. Až po zohlednění této právní úpravy mohl činit závěry, zda bylo ve věci účelné užití exekučního příkazu, případně, zda bylo možné užité jiných prostředků, jež by účelu ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu odpovídaly.

[22] Kusou argumentaci krajského soudu nelze proto – smyslu judikatury shora citované - považovat za přezkoumatelnou.

[23] Nejvyšší správní soud není oprávněn nahrazovat činnost krajského soudu vlastními právními úvahami a závěry o důvodnosti či nedůvodnosti žaloby; další kasační námitky proto nehodnotil.

IV.
Závěr a náklady řízení

[24] Pro uvedené Nejvyšší správní soud opodstatněné kasační stížnosti vyhověl, napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně 10. dubna 2018

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu