



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **ORSEA, spol. s r.o.**, se sídlem Nábřeží 599, Zlín - Prštné, zastoupený Mgr. Petrem Burečkem, advokátem se sídlem Jurečkova 643/20, Ostrava - Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Celní úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava - Přívoz, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 8. 2016, č. j. 22 A 66/2015 – 46,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 8. 2016, č. j. 22 A 66/2015 - 46, **se** ve výrocích I., II., IV. **zrušuje** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Žalobce se domáhal v řízení před Krajským soudem v Ostravě (dále jen „krajský soud“) podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), určení nezákonnosti zásahu žalovaného spočívajícího v nevyplacení pohledávky žalobce za žalovaným ve výši 3 000 000 Kč v podobě finančních prostředků uvolněného zajištění daně ze systému GLZ daňového skladu CZ1106111S001, zrušeného na základě rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu č. j. 111675-2/2014-570000-11. Společností MERSY Ostrava s. r. o. bylo složeno zajištění převodem na depozitní účet pro zajištění daně zřízený žalovaným jako správcem daně. Pohledávka žalobce byla postižena exekučním příkazem žalovaného ze dne 18. 3. 2015, č. j. 29846/2015-570000-42, vydaným v rámci daňové exekuce vedené proti společnosti MERSY Ostrava s. r. o., a vyplacena dle exekučního příkazu. Žalobce navrhl, aby soud žalovanému zakázal pokračovat v porušování žalobcových práv, a dále, aby žalovanému uložil povinnost vyplatit žalobci jeho pohledávku.

Usnesením ze dne 30. 7. 2015, č. j. 22 A 66/2015 – 19, krajský soud žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 5 Afs 167/2015 – 46, bylo uvedené usnesení krajského soudu zrušeno a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud konstatoval, že žalobce se domáhá ochrany proti nezákonnému zásahu, který spatřuje v nevyplacení tvrzené pohledávky, čemuž také odpovídají žalobní tvrzení a znění žalobního petitu. K závěru krajského soudu, že se žalobce mohl proti exekučnímu příkazu bránit žalobou podle § 65 s. ř. s., zdejší soud uvedl, že „účastenství“ žalobce v předmětném exekučním řízení nemůže založit ani jím tvrzené postoupení pohledávky představující uvolněné zajištění daně (tedy přeplatek) od MERSY Ostrava s. r. o., neboť soukromoprávním úkonem nelze měnit obsah veřejnoprávního vztahu ani jeho subjekty.

Krajský soud následně rozsudkem ze dne 11. 8. 2016, č. j. 22 A 66/2015 – 46, ve výroku I. určil, že zásah žalovaného, spočívající v nevyplacení pohledávky žalobce za žalovaným ve výši 3 000 000 Kč, byl nezákonný, ve výroku II. žalovanému přikázal, aby vyplatil žalobci částku ve výši 3 000 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, ve výroku III. žalobu ve zbytku zamítl, ve výroku IV. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení a ve výroku V. uložil žalobci povinnost zaplatit České republice soudní poplatek ve výši 2000 Kč na účet Krajského soudu v Ostravě, a to ve lhůtě 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Krajský soud ve vztahu k údajnému zásahu, který má spočívat v nevyplacení postoupené pohledávky žalobci žalovaným, dovodil, že se jedná o omisivní zásah. S odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2015, č. j. 22 A 77/2014 – 45, uvedl, že v případě omisivního zásahu správce daně je takovým prostředkem nápravy podnět proti nečinnosti podle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), kterého žalobce využil.

Krajský soud v novém rozhodnutí konstatoval, že je nesporné, že existovala pohledávka MERSY Ostrava s. r. o. vůči žalovanému na výplatu částky 3 000 000 Kč, která byla postoupena žalobci a žalovaný byl o této skutečnosti vyrozuměn dne 6. 3. 2015. K uvedenému dni existující zajišťovací příkazy byly následně zrušeny, proto k nim nelze přihlížet. Podle § 1880 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), postoupením pohledávky nabývá postupník také její příslušenství a práva s pohledávkou spojená. Po oznámení postoupení pohledávky postupitelem dlužníkovi se tento může dluhu zprostit toliko plněním novému věřiteli (§ 1882 odst. 1 občanského zákoníku *a contrario*). Žalovaný podle krajského soudu netvrdil žádné relevantní skutečnosti, které by mu umožňovaly žalobci neplnit. Zajišťovací příkazy a exekuční příkaz ze dne 18. 3. 2015 směřující proti MERSY Ostrava s.r.o. se nemohly týkat pohledávky, kterou již tehdy uvedená společnost nevlastnila. Poukaz žalovaného na § 1881 odst. 2 občanského zákoníku je podle krajského soudu zcela nepřipadný. Podle uvedeného ustanovení totiž nelze postoupit pohledávku, která zaniká smrtí nebo jejíž obsah by se změnou věřitele k tíži dlužníka změnil. Citované ustanovení tedy podle krajského soudu míří na situace, ve kterých osobní vlastnosti věřitele kvalitativně ovlivňují plnění na závazku. Není přitom zřejmé, jak se postavení žalovaného změnilo v důsledku nástupu žalobce na místo MERSY Ostrava s. r. o. Podle krajského soudu se uvedené ustanovení zjevně nemůže týkat ani žalovaným naznačované situace, kdy postoupením pohledávky může být zhoršeno postavení těch, kteří jsou na základě jiných právních skutečností věřiteli původního věřitele postupované pohledávky. V případě podezření na ztížení vymahatelnosti stanoví občanský zákoník postup podle § 589 (domáhání se relativní neúčinnosti jednání dlužníka, kterým zkracuje věřitele). Z uvedených důvodů krajský soud určil, že zásah žalovaného, spočívající v nevyplacení pohledávky žalobce za žalovaným ve výši 3 000 000 Kč, je nezákonný a stanovil mu povinnost neporušovat nadále

pokračování

žalobcovo právo na vyplacení jeho pohledávky a tuto mu ve stanovené lhůtě vyplatit (výroky I. a II. rozsudku).

Dále krajský soud ve vztahu k zásahu, který žalobce specifikoval jako postup žalovaného dle exekučního příkazu, tedy postižení a vyplacení částky 3 000 000 Kč k úhradě dluhu MERSY Ostrava s. r. o., dovedl, že uvedený zásah nesměruje proti žalobci. Vyplacené finanční prostředky byly ve vlastnictví státu, a byly-li vyplaceny na základě nezákonného exekučního příkazu, stalo se tak k tíži státu, nikoli žalobce. Exekučním příkazem byl založen veřejnoprávní vztah mezi subjekty, mezi které žalobce nepatří. Krajský soud se proto nezabýval argumentací, která se týkala správnosti exekučního příkazu a žalobu v této části zamítl (výrok III. napadeného rozsudku).

II.

Shrnutí kasační stížnosti žalovaného a vyjádření žalobce

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, a to z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení před krajským soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.; kasační stížnost směřoval výlučně proti výrokům I. a II. napadeného rozsudku.

Konkrétně stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, která se týkala nakládání se zajištěním daně na depozitním účtu celního úřadu v případě zrušení povolení k provozování daňového skladu. S odkazem na § 20 odst. 22 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „ZSpD“), ve znění účinném do 31. 12. 2014, a § 43q ZSpD, ve znění účinném od 1. 1. 2015, stěžovatel uvedl, že vychází z předpokladu, že z citovaných ustanovení plyne speciální úprava nakládání s přeplatkem na poskytnutém zajištění daně a nelze je zaměňovat s ustanovením vymezujícím nakládání s přeplatkem na osobním daňovém účtu ve smyslu § 154 daňového řádu, protože tímto „daňovým“ přeplatkem je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Podle stěžovatele uvedená ustanovení zakládají vrácení vratitelného přeplatku na poskytnutém zajištění daně pouze provozovateli daňového skladu, který jej v souladu s § 21 ZSpD poskytl na depozitní účet zajištění spotřební daně (tedy nikoli jiné osobě). Stěžovatel dále namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve vztahu k posouzení přeplatku na poskytnutém zajištění daně a vratitelnosti tohoto přeplatku a postoupení pohledávky mezi subjekty. Podle stěžovatele nelze souhlasit s argumentací, že dne 24. 11. 2014 vznikla MERSY Ostrava s. r. o. vůči stěžovateli jakákoli pohledávka v rozsahu 3 000 000 Kč. V oznámení doručeném dne 6. 3. 2015 byla údajně postoupená pohledávka označena datem jejího vzniku (24. 11. 2014) a výší (3 000 000 Kč), ale tato pohledávka nebyla u stěžovatele evidována a nemohla být předmětem postoupení. V řízení před soudem nebylo doloženo, že skutečně došlo k postoupení uvedené pohledávky, kterou samotný postupitel identifikuje zmatečně a nepřesně. Stěžovatel rovněž namítl, že žalobce měl postupovat podle § 179 daňového řádu a domáhat se vyloučení majetku z daňové exekuce; touto možností se krajský soud nezabýval.

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti, zopakoval svou předcházející argumentaci a se závěry krajského soudu se ztotožnil. Dále uvedl, že rovněž po nahrazení původního § 20 odst. 22 písm. c) ZSpD, ve znění účinném do 31. 12. 2014, § 43q ZSpD, ve znění účinném od 1. 1. 2015, zůstal věcně způsob výplaty uvedeného přeplatku nedotčen a postoupení pohledávky z MERSY Ostrava s. r. o. na žalobce nebránil ani stěžovatelem zmiňovaný § 1881 odst. 2 občanského zákoníku. Oznámení o postoupení pohledávky ze dne 2. 2. 2015, které bylo

doručeno 6. 3. 2015, je dle názoru žalobce konkrétní, určité, srozumitelné a plně způsobilé přivodit účinky spojené s takovým oznámením; existence přeplatku, který nebyl vrácen původnímu věřiteli MERSY Ostrava s. r. o. ani žalobci, vyplývá z potvrzení o stavu osobního a daňového účtu ze dne 9. 2. 2015. Žalobce s odkazem na předcházející rozsudek Nejvyššího správního soudu v této věci ze dne 28. 1. 2016, č. j. 5 Afs 167/2015 – 46, také rozvedl, proč nelze tvrzený nezákonný zásah stěžovatele napravit návrhem na vyloučení majetku z daňové exekuce.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud nejdříve přezkoumal 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 napadené rozhodnutí vzešlo (§ 102 s. ř. s.) a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustná, neboť předcházející usnesení krajského soudu bylo zrušeno výlučně pro procesní vady (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 – 165).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V nyní projednávané věci je podstatné, zda vůbec případný nárok na vrácení přeplatku na poskytnutém zajištění daně mohl být MERSY Ostrava s. r. o. postoupen na jinou osobu (žalobce). V této souvislosti Nejvyšší správní soud opětovně připomíná, že již v předcházejícím rozsudku konstatoval, že „*soukromoprávním úkonem nelze měnit obsah veřejnoprávního vztahu ani jeho subjekty (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 38/2004 – 140, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 29 Cdo 4474/2011)*“.

Stěžovatel namítal, že vratitelný přeplatek na poskytnutém zajištění daně lze vrátit pouze provozovateli daňového skladu, který jej poskytl na depozitní účet zajištění spotřební daně, a nikoli jiné osobě. Současně zpochybňoval postoupení pohledávky z MERSY Ostrava s. r. o. na žalobce a v uvedeném směru namítal nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedeným námitkám lze, byť argumentace stěžovatele není zcela přesná, v zásadě přisvědčit, neboť krajský soud především vycházel z nesprávného právního názoru o možnosti soukromoprávního postoupení předmětné pohledávky, což má za následek nejen nezákonnost napadeného rozsudku, ale z povahy věci také jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

Podle § 20 odst. 22 ZSpD, ve znění účinném do 31. 12. 2014, zanikne-li povolení k provozování daňového skladu nebo je-li toto povolení odejmuto,

a) plátce provede za přítomnosti úřední osoby správce daně místně příslušného daňovému skladu nejpozději do 5 kalendářních dní inventuru zásob vybraných výrobků

pokračování

a nejpozději následující pracovní den po uplynutí této lhůty předloží daňové přiznání a zaplatí daň; ve stejné lhůtě provede inventuru osoba oprávněná pokračovat v živnosti podle živnostenského zákona v případě zániku daňového skladu podle odstavce 18 písm. b); není-li inventura ve stanovené lhůtě osobou oprávněnou pokračovat v živnosti podle živnostenského zákona provedena, provede ji správce daně místně příslušný daňovému skladu; inventura nemusí být provedena, bylo-li v souvislosti se změnou údajů podle odstavce 17 vydáno povolení nové,

b) správce daně může v odůvodněných případech, zejména s přihlédnutím k rozsahu zásob, prodloužit lhůtu k provedení inventury vybraných výrobků podle písmene a), nejdéle na 10 dní,

c) správce daně použije zajištění daně na úhradu pohledávek týkajících se daně a případný zůstatek zajištění daně vrátí do 30 kalendářních dní od použití zajištění na úhradu pohledávek týkajících se daně včetně jejího příslušenství,

d) správce daně v případě, že zajištění daně je poskytnuto formou ručení, požádá ručitele o úhradu pohledávek týkajících se daně včetně jejího příslušenství.

Podle § 43q odst. 1 ZSpD, ve znění účinném od 1. 1. 2015, 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, nebo

b) v případě, že je zajištění daně poskytnuto finanční zárukou nebo ručením, správce daně vyzve výstavce finanční záruky nebo ručitele k uhrazení nedoplatku na dani.

Podle § 43q odst. 2 ZSpD, ve znění účinném od 1. 1. 2015, 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.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro rozhodnutí ve věci je relevantní právní úprava účinná v době vydání rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu ze dne 24. 11. 2014, č. j. 111675-2/2014-570000-11; rozhodné je tedy znění ZSpD, ve znění účinném do 31. 12. 2014.

Z § 20 odst. 22 ZSpD, ve znění účinném do 31. 12. 2014, jakož i z § 43q odst. 2 ZSpD, ve znění účinném od 1. 1. 2015, přitom shodně plyne, že nárok na vrácení přeplatku na poskytnutém zajištění daně má původ v právu veřejném (ve vztahu daňového subjektu na straně jedné a správce daně na straně druhé). Nárok na vrácení uvedeného přeplatku je tedy institutem finančního práva, jedná se o nárok daňového subjektu z veřejnoprávního daňového řízení, který není předmětem občanskoprávních vztahů a nelze jej proto např. ani postoupit, popř. k němu zřídit zástavní právo (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 29 Cdo 4474/2011). Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že soukromoprávním úkonem nelze měnit obsah veřejnoprávního vztahu ani jeho subjekty (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 38/2004 – 140, nebo opět rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 29 Cdo 4474/2011 – „*Nárok na vrácení daňového přeplatku nelze postoupit podle § 524 a násl. zák. č. 40/1964 Sb.*“). Z uvedeného je zřejmé, že úvaha žalobce

a krajského soudu o (soukromoprávním) postoupení předmětné pohledávky z MERSY Ostrava s. r. o. na žalobce podle § 1879 a násl. občanského zákoníku je již z povahy věci mylná. Jak již bylo uvedeno, soukromoprávním úkonem, kterým postoupení pohledávky nepochybně je, obsah veřejnoprávního vztahu a jeho subjekty měnit nelze. Byla-li tedy skutečně mezi MERSY Ostrava s. r. o. a žalobcem uzavřena smlouva o postoupení předmětné pohledávky, musí nutně jít s ohledem na uvedené závěry bez dalšího o smlouvu neplatnou ve smyslu § 280 odst. 1 občanského zákoníku.

Nejvyšší správní soud dále v této souvislosti k argumentaci žalobce pro úplnost dodává, že ani jeho odkaz na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 5 Afs 59/2007 – 72, a ze dne 29. 1. 2009, č. j. 5 Afs 98/2008 – 120, není příléhavý.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 5 Afs 59/2007 – 72, platí:

„Procesní úkony ovlivňují daňové řízení, jeho průběh i rozhodnutí. Správce daně je posuzuje zásadně jako projev vůle účastníka, případně osoby zúčastněné na řízení, a to zásadně podle obsahu tohoto projevu (§ 21 odst. 6 zákona o správě daní).

V daném případě požádal žalobce o vrácení nadměrného odpočtu žádostí ze dne 15. 4. 2003, a to poukázáním na účet, který v žádosti jednoznačně identifikoval. Nejvyšší správní soud shodně s názorem stěžovatele nemá důvod pochybovat o obsahu předmětné žádosti, ve které žalobce výslovně a srozumitelně vyjádřil vůli, aby mu byl vyměřený nadměrný odpočet vrácen způsobem v žádosti uvedeným. Ostatně ani sám žalobce v průběhu správního, ale ani soudního řízení tuto svoji projevenou vůli nezpochybnil. Nikdy netvrdil, že žádost o vrácení přeplatku nepodal, nepodepsal, resp. její pravost, vážnost či srozumitelnost nijak nezpochybnil. Předmětným podáním ze dne 15. 4. 2003 tedy žalobce ovlivnil postup správce daně při vrácení přeplatku, neboť v případě nepodání takové žádosti byl by přeplatek vrácen plátcí do jeho dispozitivní sféry dle § 37a zákona o dani z přidané hodnoty.

V případě, kdy daňový dlužník požádá o vrácení přeplatku, ačkoliv tak činit nemusí, neboť zákon (zde § 37a zákona o dani z přidané hodnoty) ukládá vrátit přeplatek ex officio, náleží mu rovněž právo uvést ve své žádosti také způsob vrácení, čímž dochází k naplnění zásad daňového řízení, a to vzájemně součinnosti dle § 2 odst. 2 a odst. 9 zákona o správě daní. Správce daně je poté nejen oprávněn, ale i povinen vrátit přeplatek způsobem daňovým dlužníkem požadovaným (§ 64 odst. 4 zákona o správě daní).

Vrácení přeplatku daňovému dlužníkovi ve smyslu § 64 odst. 4 zákona o správě daní neznamená, že přeplatek musí být vrácen pouze na adresu bydliště daňového dlužníka, popř. na jeho účet, který daňový dlužník uvedl při registraci dle § 33 zákona o správě daní. Jedná-li se o vratitelný přeplatek, nejedná se již o finanční prostředky, kterými by bylo lze jakkoli státem disponovat, jak je tomu při postupu dle § 64 odst. 2 a odst. 3 zákona o správě daní, ale jedná se o finanční prostředky daňového dlužníka, které spadají výlučně do jeho dispozitivní sféry.

Správce daně je proto v případě postupu dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní povinen částku představující vratitelný přeplatek poukázat dle dispozice daňového dlužníka, aniž by byl povinen zkoumat pohnutky a důvody, které k projevené vůli daňového dlužníka vedly, osobu vlastníka účtu, na nějž má být přeplatek vrácen, ověřovat, zda je daňový dlužník s takto poukázanou platbou skutečně oprávněn disponovat, případně zkoumat, zda např. poukázáním platby na jiný účet, než který uvedl daňový dlužník při registraci, by mohlo dojít k porušení jiných právních předpisů. V případě pochybností, např. o pravosti žádosti samotné, je namísto postupovat v souladu s § 21 odst. 8 zákona o správě daní. Tak tomu však v projednávané věci nebylo.

pokračování

(..) Projevil-li proto žalobce vůli, aby byl nadměrný odpočet vrácen jiným způsobem, než který by nastal přímo z § 37a zákona o dani z přidané hodnoty, tj. žádal vrátit přeplatek na účet v žádosti uvedený, stěžovatel nepochybil, respektoval-li projevenou vůli a postupoval způsobem uvedeným v § 64 odst. 4 zákona o správě daní, jež upravuje vrácení přeplatku na žádost daňového dlužníka. Skutečnost, že žalobce až v průběhu odvolacího řízení změnil svoji dispozici a požadoval vrátit přeplatek (který již byl vrácen dle původní dispozice) na jiný účet, nemohla již na správnosti postupu správního orgánu ničeho změnit.“

Obdobné závěry plynou rovněž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 5 Afs 98/2008 – 120. Uvedené rozsudky se však nyní projednávané věci a možnosti postoupení veřejnoprávní pohledávky netýkají, neboť v nich byly posuzovány zcela jiné případy, a to případy, v nichž daňový subjekt (nikoli osoba od něj odlišná, jako je tomu v nyní souzené věci) žádá o vrácení přeplatku a má právo na to, aby správce daně částku představující vratitelný přeplatek poukázal dle jeho dispozice. Jedná se zejména o určení platebního místa (např., aby přeplatek byl poukázán na jiný účet, než který uvedl daňový subjekt při registraci). Jde ovšem pořád o veřejnoprávní vztah mezi správcem daně a daňovým subjektem, jehož vůli je správce daně při stanovení způsobu vrácení přeplatku povinen respektovat a přeplatek vrátit do dispoziční sféry daňového subjektu. Uvedené ovšem nic nemění na nemožnosti postoupení veřejnoprávní pohledávky. Je nutné rozlišovat mezi soukromoprávním postoupením pohledávky a určením platebního místa daňovým subjektem při vrácení přeplatku, jde o rozdílné právní instituty.

Stěžovatel má tedy pravdu, pokud dovozuje, že nárok na vrácení vratitelného přeplatku na poskytnutém zajištění daně má pouze provozovatel daňového skladu, který jej uhradil na depozitní účet zajištění spotřební daně, a nikoli jiná osoba.

Z uvedeného je také bez dalšího zřejmé, že nevyplacení údajné pohledávky žalobce za stěžovatelem ve výši 3 000 000 Kč jako uvolněné zajištění daně ze systému GLZ daňového skladu CZ110611S001, zrušeného na základě rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu č. j. 111675-2/2014-570000-11, které bylo společnosti MERSY Ostrava s.r.o., IČ: 28645952, se sídlem Cihelní 3286, Ostrava – Moravská Ostrava, složeno převodem na depozitní účet pro zajištění daně zřízený stěžovatelem, není a ani nemůže být nezákonným zásahem, neboť se nijak práv žalobce nedotýká; na žalobce předmětná pohledávka platně postoupena nebyla a postoupena ani být nemohla (žalobce proti stěžovateli z uvedeného titulu žádnou pohledávku nemá).

Ze skutečnosti, že žalobce není majitelem předmětné pohledávky, plyne nedůvodnost dalších kasačních námitek stěžovatele, zejména námitky, že žalobce se měl svého práva domáhat návrhem na vyloučení majetku z daňové exekuce. V této souvislosti žalobce v rámci své argumentace přílehavě poukázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 5 Afs 167/2015 – 46, ve kterém zdejší soud dovodil nesprávnost závěru krajského soudu, že by se žalobce mohl proti exekučnímu příkazu bránit žalobou podle § 65 s. ř. s.

IV.

Závěr a náklady řízení

Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než napadený rozsudek krajského soudu v souladu § 110 odst. 1 s. ř. s. v kasační stížnosti napadených výrocích I. a II., jakož i v závislém výroku IV. o náhradě nákladů řízení, zrušit a věc v tomto rozsahu vrátit tomuto soudu k dalšímu

řízení, v němž je vázán právním názorem, vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 9. prosince 2016

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu