



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a Mgr. Martina Lachmanna ve věci

žalobkyně: **CZECH ENERGY SYSTEM a. s.**, IČO: 28977009
se sídlem Platněřská 88/9, 110 00 Praha 1
zastoupená advokátem Mgr. Janem Baladou
se sídlem Palackého 740/1, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2014 č.j. 29650/14/5100-41453-710158

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 3.

2014 č.j. 1641323/14/2010-25201-101173 ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č.j. 3401333/14/2010-25201-101173 ze dne 15. 5. 2014 a č.j. 4339684/14/2010-25201-101173 ze dne 1. 7. 2014, jímž byl zamítnut návrh žalobkyně na vyloučení majetku (pohonných hmot) z daňové exekuce.

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že správce daně prvostupňovým rozhodnutím vydaným dle § 179 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl návrh žalobkyně na vyloučení majetku, pohonných hmot, z daňové exekuce zahájené vydáním exekučního příkazu na prodej movitých věcí ze dne 27. 5. 2013 č.j. 3287762/13/2010-25202-101173 k vymožení splatného nedoplatku dlužníka DS Great Lion s.r.o., se sídlem Pstružná 821/1, 104 00 Praha, DIČ: CZ24197203 (dále jen „DS Great Lion“). Odvolání podané proti prvostupňovému rozhodnutí žalobkyně rozdělila do šesti bodů. V prvním shrnula skutečnosti, na jejichž základě rozhodl správce daně o zamítnutí návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce, a uvedla, proč se domnívá, že je prvostupňové rozhodnutí nesprávné. Ve druhém namítla, že prvostupňové rozhodnutí šlo výrazně nad rámce jejího návrhu, když byly pohonné hmoty vymezeny tak, že je nešlo ztotožnit ani za pomoci odůvodnění. Uvedla také vlastní specifikaci pohonných hmot a podotkla, že z prostého porovnání jejich vymezení s výrokem prvostupňového rozhodnutí je zřejmé, že se neshoduje objem a ani nelze zjistit, zda správce daně rozhodl o pohonných hmotách zadržených v cisternách, které specifikovala žalobkyně, či tyto byly zajištěny jinde. Žalobkyně neměla přístup k protokolu o soupisu věcí, takže nemohla konkrétní obsah prvostupňového rozhodnutí ztotožnit s návrhem. Dále namítla, že správce daně opomenul její podání ze dne 27. 2. 2014, ačkoliv mu bylo řádně doručeno z datové schránky žalobkyně a měl povinnost k němu přihlídnout. Následující námitka žalobkyně spočívala v tvrzení, že ze sjednané výhrady vlastnického práva mezi žalobkyní a DS Great Lion správce daně dovozuje, že žalobkyně nemá aktivní legitimaci k podání návrhu na vyloučení z daňové exekuce. Předmětné pohonné hmoty byly správcem daně zadrženy a zahrnuty do majetku postiženého v exekuci až v rámci jejich přepravy k žalobkyni, kterou si zajišťovala sama, a pohonné hmoty se tak bez ohledu na uvedenou výhradu nacházely v její dispozici. Jediným důvodem, proč nedošlo k ukončení přepravy, bylo to, že správce daně pohonné hmoty protiprávně zadržel před tím, než cisterna dorazila na místo určení. Protože se pohonné hmoty v okamžiku jejich zadržení nacházely v dispozici žalobkyně, byla oprávněna uplatňovat jejich vydání. Dále odkázala na ustanovení § 179 odst. 1 daňového řádu, podle kterého jsou o vyloučení věci z daňové exekuce oprávněny žádat veškeré osoby, jejichž právo nepřipouští provedení exekuce. Žalobkyně má za to, že se může se jednat i o jiné než vlastnické právo; v daném případě se jednalo o její právo na nabytí pohonných hmot od osoby odlišné od DS Great Lion, vůči němuž probíhá daňová exekuce. K zadržení pohonných hmot došlo během realizace obchodu mezi žalobkyní a společností RENOIL CZ s.r.o., kterého se DS Great Lion neúčastnil, a nebyly tak splněny předpoklady pro to, aby tyto pohonné hmoty mohly být v exekuci postiženy. Žalobkyně také tvrdila, že z doložky výhrady vlastnického práva nemá správce daně právo cokoliv dovozovat ve vztahu k předmětné exekuci, jelikož se jedná o zajišťovací instrument ve prospěch společnosti RENOIL CZ s.r.o., který vyplývá z relativního právního vztahu mezi touto společností a žalobkyní. Vůči třetím osobám se jednalo o obchod realizovaný mezi žalobkyní a uvedenou společností, kdy pohonné hmoty byly nabyty žalobkyní.
3. Skutečnosti namítané žalobkyní v odvolání jsou dle žalovaného nedůvodné. K námitce, že prvostupňové rozhodnutí šlo výrazně nad rámec podaného návrhu, žalovaný uvedl, že

prvostupňové rozhodnutí skutečně obsahovalo ve svém výroku také movité věci, které předmětem návrhu nebyly. Správce daně v této souvislosti vydal rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č.j. 4339684/14/2010-25201-101173 ze dne 1. 7. 2014, jímž toto pochybení napravil. Specifikace movitých věcí (předmětných pohonných hmot) vycházela z protokolů o soupisu věcí ze dne 28. 5. 2013; označení v nich vycházelo z CMR listů, které byly správci daně předloženy řidiči kamiónů. Skutečnost, že na CMR listech byly uvedeny údaje o objemu předmětných pohonných hmot odlišně než v úředních záznamech pořízených při stáčení pohonných hmot při jejich uskladnění, nelze přičítat k tíži správce daně. Z návrhu žalobkyně vyplynulo, že měla přístup k úředním záznamům o uskladnění a přepravě věcí, přičemž v každém z nich byl odkaz na příslušný protokol o soupisu věcí. Na základě těchto informací byla schopna ztotožnit obsah prvostupňového rozhodnutí se svým návrhem. Rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností se uvedená námitka stala bezpředmětnou.

4. Žalovaný dal žalobkyni za pravdu, že její podání, které bylo správci daně doručeno dne 26.2.2014, bylo učiněno v souladu se zákonem a správce daně měl povinnost k němu přihlédnout. Zároveň konstatoval, že tento nedostatek odstraní v rámci odvolacího řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu a sám se k obsahu tohoto podání vyjádří. Uvedl, že předmětné pohonné hmoty byly skutečně sepsány v rámci daňové exekuce vedené vůči DS Great Lion. Správce daně posoudil podání žalobkyně jako návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce a rozhodl o něm v souladu s § 179 odst. 2 daňového řádu. Nebyl přitom oprávněn žalobkyni cokoli sdělovat na základě její obecně formulované žádosti a bez doložení podkladů, na jejichž základě by došel k závěru, že žalobkyně je osobou zúčastněnou na správě daní. K pozdržení přímého prodeje pohonných hmot, jehož se žalobkyně domáhala, žalovaný uvedl, že daná povinnost vyplývá pro správce daně přímo ze zákona, který stanoví, že po dobu řízení o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce nelze majetek, který je předmětem návrhu, prodat. Z žádných písemností však nevyplynulo, že by pohonné hmoty byly ve vlastnictví žalobkyně. Na CMR listech byl jako příjemce uveden DS Great Lion. Správci daně tak nic nebránilo v soupisu předmětných pohonných hmot a nebyl ani povinen je vydat. Ani žádný z řidičů se o žalobkyni nezminil. K podkladům předloženým žalobkyní (e-mailová objednávka mezi ní a MAPRE s.r.o., a ČSAD JIHOTRANS a. s, a mezi žalobkyní a RENOIL CZ s.r.o.) žalovaný uvedl, že nejsou způsobilými důkazy prokazujícími vlastnictví pohonných hmot, neboť pohonné hmoty nejsou v e-mailu nijak specifikovány a není doložen původ zpráv. Objednávka (ve formě tabulky vyhotovené v MS Excel) nemá atributy závazné objednávky a z e-mailu nijak neplyne, že by k němu byla tato tabulka přiložena, či že by vůbec měl nějakou přílohu. K navrhovaným svědeckým výslechům pak žalovaný uvedl, že vzhledem k ostatním listinným důkazům (CMR listy, dodací listy, e-VD), z nichž vlastnictví žalobkyně nevyplyvá, nejsou dle jeho názoru relevantními důkazními prostředky.
5. K námitce aktivní legitimace žalobkyně k podání návrhu na vyloučení předmětných pohonných hmot, které údajně byly bez ohledu na sjednanou výhradu vlastnického práva v její dispozici, z daňové exekuce, žalovaný zopakoval, že ze zajištěných dokladů nevyplynulo, že by vlastníkem předmětných pohonných hmot byla žalobkyně. Ta na CMR listech nefigurovala ani jako odesílatel, ani jako příjemce zboží. Nebylo tedy prokázáno, že pohonné hmoty byly na cestě k žalobkyni, či že je měla ve své dispozici. Informace o vlastníku pohonných hmot nebyla známa ani řidičům, kteří pohonné hmoty převáželi. Na předložených CMR listech byla poznámka ohledně výhrady vlastnického práva ve prospěch třetí osoby odlišná od DS Great Lion i žalobkyně do okamžiku řádného

ukončení přepravy v systému EMCS. Připustil-li by žalovaný, že žalobkyně na základě rámcové kupní smlouvy a objednávky ve vztahu k pohonným hmotám figurovala, existovaly by vedle sebe současně dvě výhrady vlastnického práva ve prospěch dvou odlišných subjektů.

6. Žalovaný následně odkázal na § 206 odst. 5 daňového řádu a uvedl, že předmětné pohonné hmoty byly v držení řidičů kamionů, kteří je převáželi. Právě z CMR listů bylo patrné spojení předmětných pohonných hmot s DS Great Lion a nikoliv se žalobkyní. Pokud by jejich dopravu skutečně zajišťovala sama žalobkyně, měla by mít CMR listy a další doklady k dispozici. Žalovaný dal žalobkyni za pravdu v tom, že výhrada vlastnického práva má jako závazkový vztah účinky výhradně inter partes a spočívá v posunu okamžiku přechodu vlastnického práva ke zboží do splnění určité podmínky. Do jejího splnění je vlastníkem prodávající, přičemž vlastnické právo platí erga omnes. Nepřešlo-li tedy vlastnictví na žalobkyni, mohl správce daně z vlastnictví třetí osoby odlišné od žalobkyně vyvozovat důsledky pro žalobkyni. V daném případě však byla tato námitka irelevantní, neboť žalovaný se na základě provedených důkazů nedomnívá, že by žalobkyně byla vlastníkem předmětných pohonných hmot.
7. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě nejprve shrnula průběh správního řízení, jež vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí, a poté namítla, že prvostupňové rozhodnutí je nepřezkoumatelné, resp. i nicotné, neboť ve svém petitu (zřejmě míněno výroku – pozn. soudu) odkazovalo co do specifikace pohonných hmot, jichž se týkalo, na protokoly, které nebyly v řízení provedeny jako důkaz a jejichž obsah nebyl žalobkyni znám. Nezákonnost tohoto rozhodnutí žalobkyně spatřuje také v tom, že šlo nad rámec jejího návrhu. Tuto skutečnost se správce daně pokusil napravit opravným rozhodnutím č.j. 4339684/14/2010-25201-101173, avšak uvedená oprava hrubě vybočuje z rámce opravy zřejmých nesprávností ve smyslu § 104 odst. 1 daňového řádu. V daném případě totiž správce daně rozhodl o vydání jiných věcí, než byly ty, o jejichž vydání žalobkyně žádala. Nejednalo se tedy o zřejmou nesprávnost, ale o vadu rozhodnutí, kterou bylo možné řešit jen opravnými prostředky. Vzhledem k tomu, že žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutí, které bylo nepřezkoumatelné, nezákonné či nicotné, je i napadené rozhodnutí nezákonné či nicotné.
8. Žalobkyně dále namítla, že postup správce daně byl v rozporu s procesními předpisy, což vedlo k nesprávnému zjištění skutkového stavu a zkrácení žalobkyně na jejích právech. V této souvislosti odkázala na § 177 odst. 1 a § 177 odst. 2 daňového řádu a uvedla, že řízení o předmětném návrhu se řídilo částí třetí zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o.s.ř.“). Správce daně má v daném řízení jak postavení oprávněného, tak i povinnost tvrdit a svá tvrzení prokazovat. K zamítnutí předmětného návrhu však došlo za situace, kdy nebyl navržen a proveden jediný důkaz. Žalobkyně nedisponovala podklady k dané exekuci, ani dokumenty, které se týkaly se přepravních souprav. Jelikož byly pohonné hmoty zadrženy již během přepravy, neměla k dispozici ani přepravní dokumenty. Žalobkyně nedisponuje ani přístupem do EMCS, tedy do systému, v němž je evidován přeshraniční pohyb pohonných hmot. Tyto dokumenty ani nebyly v rámci řízení použity jako důkaz, čímž došlo k porušení zásad upravených v hlavě třetí o.s.ř. (konkrétně v § 115 odst. 1, § 120 odst. 1 a 2, § 122 odst. 1 a § 153 odst. 1 o.s.ř.). Napadené rozhodnutí tak vycházelo pouze z neprokázaných tvrzení.

9. Dle názoru žalobkyně se žalovaný nevypořádal se všemi důvody, které žalobkyni vedly k podání odvolání, konkrétně s námitkou, že vlastnictví pohonných hmot nebylo jediným důvodem, z nichž dovozovala svou žalobní legitimaci. Pohonné hmoty se totiž nacházely v dispozici žalobkyně; ta také zajistila jejich přepravu. Jediným důvodem, proč nedošlo k ukončení přepravy, byla skutečnost, že správce daně pohonné hmoty protiprávně zadržel. V této souvislosti žalobkyně shodně jako v odvolání poukázala na § 179 odst. 1 daňového řádu a uvedla, že ve smyslu tohoto ustanovení se může jednat i o jiné než vlastnické právo, přičemž u žalobkyně se jednalo o právo na nabytí pohonných hmot. Protiprávnost jejich poškození žalobkyně dovozuje také z § 177 odst. 1 daňového řádu a § 326 odst. 1 o.s.ř. Pohonné hmoty byly zadrženy v průběhu obchodu realizovaného mezi žalobkyní a společností RENOIL CZ s.r.o., a nebyly tak splněny podmínky pro to, aby byly pojaty do soupisu. Postup upravený v § 206 odst. 5 daňového řádu lze uplatnit pouze vůči osobě, která má věci v majetku dlužníka ve svém držení, což v daném případě nebylo naplněno (řidič nebyl držitelem pohonných hmot), a jednalo se tedy o nezákonný postup. Žalobkyně rovněž uvedla, že informace obsažené dle napadeného rozhodnutí v CMR listech, jež mají dokládat vztah DS Great Lion k pohonným hmotám, jsou nepravdivé. Společnost DS Great Lion vystupovala jako oprávněný příjemce pohonných hmot ve smyslu zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Společnost RENOIL CZ s.r.o. je od ní nabyta, aby je následně mohla prodat žalobkyni.
10. Napadené rozhodnutí je dle mínění žalobkyně nicotné pro zásadní vnitřní rozpory, které spočívají v tom, že žalovaný konstatoval, že z CMR listů vyplývá výhrada vlastnického práva ve prospěch osoby odlišné od žalobkyně i DS Great Lion, přesto však došlo k jejich soupisu. V důsledku protiprávního soupisu pohonné hmoty nedorazily do místa určení pro žalobkyni, která za ně předem zaplatila. Napadené rozhodnutí je také nepřezkoumatelné, neboť v něm absentují relevantní důvody, které žalovaného vedly k odmítnutí listin předložených žalobkyní jako důkaz. Žalovaný toliko uvedl, že e-mailová objednávka není způsobilým důkazem, avšak tato forma objednávek je v obchodních vztazích běžná. K argumentaci, že uvedená objednávka nemá atributy závazné objednávky, žalobkyně poznamenala, že není zřejmé, jaké konkrétní důvody žalovaného k tomuto názoru vedly. Také zpochybnění skutečnosti, že e-mailová zpráva obsahovala tabulku, nebylo podloženo. Tím, že žalovaný odmítl provést důkaz výsledkem svědků, postupoval v rozporu s § 125 o.s.ř.
11. Závěrem žalobkyně namítla, že napadeným rozhodnutím došlo k porušení zásad daňového řízení, když správce daně provedl nezákonný úkon (soupis pohonných hmot) bez naplnění podmínek k jeho provedení. Žalovaný hájil protiprávní postup správce daně, ač o jeho protiprávnosti věděl, čímž porušil § 5 odst. 1 daňového řádu.
12. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Ve vyjádření k žalobě popřel důvodnost uplatněných žalobních námitek. Napadené rozhodnutí dle jeho názoru nenaplnňuje důvody nicotnosti, neboť bylo vydáno věcně příslušným správcem daně, jeho vydání nepředcházelo nicotné rozhodnutí, ani neobsahovalo vady ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Nicotnost nemůže založit skutečnost, že žalobkyni nebyl znám obsah protokolů o soupisu věcí. Rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností bylo vydáno v souladu se zákonem, protože se jednalo o jinou zřejmou nesprávnost, jež spočívala v tom, že správce daně rozhodl o všech sepsaných položkách namísto požadovaného rozsahu.
13. Žalovaný následně konstatoval, že dle § 177 odst. 1 daňového řádu se při daňové exekuci postupuje dle o.s.ř., pokud daňový řád nestanoví jinak. Ohledně vyloučení věcí z exekuce

obsahuje daňový řád vlastní úpravu, a to v § 179. V rámci daného řízení správce daně vystupuje nikoliv jako oprávněný, ale v pozici exekučního orgánu. Jelikož bylo řízení zahájeno na návrh žalobkyně, byla povinnost tvrzení a povinnost důkazní na její straně. Za nepravdivé označil žalovaný tvrzení, že žalobkyní zmiňované písemnosti nebyly v řízení provedeny jako důkaz. Jelikož se v daném řízení o.s.ř. neuplatní, nemohlo dojít ani k porušení jeho ustanovení. K námitce žalobkyně, že prokázala, že si předmětné pohonné hmoty objednala a zaplatila za ně, odkázal žalovaný na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že výhrada vlastnického práva nebyla jediným důvodem vedoucím k závěru, že žalobkyně nebyla vlastníkem předmětných pohonných hmot. V době soupisu byly pohonné hmoty v držení řidičů kamionů. Termínu držení v § 206 odst. 5 daňového řádu je užito ve smyslu „mít u sebe“, nikoliv ve smyslu držby dle civilního práva. Na CMR listech byla skutečně uvedena výhrada vlastnického práva ve prospěch subjektu odlišného od žalobkyně i DS Great Lion, a to ve formě poznámky. Správce daně je povinen zjišťovat, zda byl skutečně poškozen majetek daňového subjektu, avšak v momentě soupisu nasvědčovaly okolnosti závěru, že tomu tak je.

14. Ohledně tvrzení žalobkyně, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí absentovaly důvody pro odmítnutí e-mailových zpráv, žalovaný odkázal na str. 6 a 7 napadeného rozhodnutí a uvedl, že bez specifikace zboží nelze nikdy prokázat jeho vlastnictví. Ze záhlaví předmětných e-mailových zpráv navíc nevyplývalo, že by obsahovaly přílohu. Ustanovení § 125 o.s.ř., jehož porušení je žalobkyní namítáno, se dle žalovaného z výše uvedených důvodů neužije; je výlučně na posouzení správce daně, zda navržený důkaz provede či nikoliv. Pakliže tak neučiní, je povinen se s touto skutečností v odůvodnění vypořádat, což v daném případě učinil.
15. Žalovaný uzavřel, že v dané věci nedošlo k porušení zásad daňového řízení ani k porušení ústavních práv žalobkyně.
16. Při ústním jednání před soudem setrvali účastníci řízení na své dosavadní argumentaci a uplatněných procesních stanoviscích; žádné další skutečnosti významné pro rozhodnutí ve věci samé neuvedli.
17. V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

Podle § 177 odst. 1 daňového řádu nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu.

Podle § 177 odst. 2 daňového řádu pravomoci správce daně, jakožto exekučního orgánu, upravuje výlučně tento zákon. Tam, kde vystupuje správce daně coby oprávněný z exekučního titulu, použijí se obdobně ustanovení občanského soudního řádu upravující postavení oprávněného.

Podle § 179 odst. 1 daňového řádu po nařízení daňové exekuce správce daně na návrh osoby, které svědčí právo k majetku nepřipouštějící provedení exekuce nebo osoby, které je exekučním příkazem ukládána povinnost ohledně takového majetku, popřípadě z moci úřední, rozhodnutím vyloučí z daňové exekuce majetek, kterému svědčí právo

nepřipouštějící provedení exekuce; příjemcem tohoto rozhodnutí je dlužník a další osoby, které podaly návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce.

Podle § 179 odst. 4 daňového řádu osoby, které jsou oprávněny podat návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce a které nejsou příjemci exekučního příkazu, mohou své právo uplatnit návrhem u správce daně, který daňovou exekuci nařídil, ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy se o tom, že na jejich majetek byla nařízena daňová exekuce, dozvěděly, nejdéle do zahájení dražebního jednání; pokud tento majetek není předmětem dražby, tak nejdéle do dne, kdy byla daňová exekuce provedena.

Podle § 206 odst. 5 daňového řádu sepsány mohou být i věci dlužníka, které má v držení jiná osoba. Tato osoba je povinna odevzdat tyto věci daňovému exekutorovi.

18. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
19. V projednávané věci je zcela zásadní otázka, zda žalobkyni svědčilo právo k předmětným pohonným hmotám nepřipouštějící provedení exekuce. Pouze v případě kladné odpovědi na tuto otázku by žalobkyně byla oprávněna uplatnit návrh na vyloučení tohoto majetku z daňové exekuce ve smyslu § 179 daňového řádu, jemuž by byl správce daně povinen vyhovět. Po posouzení věci však soudu nezbylo než přisvědčit závěru správce daně, jakož i žalovaného, že žalobkyni takové právo nesvědčilo, což bez dalšího znamená, že jejímu návrhu nebylo možné vyhovět. Správce daně tedy nepochybil, jestliže svým rozhodnutím návrh žalobkyně na vyloučení majetku (pohonných hmot) z daňové exekuce zamítl, a nepochybil ani žalovaný, jenž napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí správce daně zamítl.
20. Žalobní tvrzení, v nichž žalobkyně líčí, v čem spočívá její právo k předmětným pohonným hmotám, jsou značně rozporná. Na jednu stranu žalobkyně tvrdí, že *„předmětné pohonné hmoty se již bez ohledu na výhradu vlastnického práva namítanou žalovaným nacházely v dispozici žalobce, když tento byl v daném okamžiku jediným subjektem, který měl právo předmětné pohonné hmoty nabýt, resp. již byl jejich vlastníkem a zároveň byl subjektem, který zajistil jejich přepravu“*, na téže straně žaloby však zdůrazňuje, že podle § 179 odst. 1 daňového řádu se může jednat i o jiné právo, než jen vlastnické právo, na což navazuje tvrzením, že *„(v) daném případě se pak jedná o právo žalobce na nabytí předmětných pohonných hmot od osoby odlišné od společnosti DS Great Lion, vůči které předmětná daňová exekuce probíhá. Jediným důvodem, proč totiž toto své právo žalobce nemohl realizovat, je zadržení předmětných pohonných hmot správcem daně.“*
21. Předně je nutno odmítnout jako nepravdivé tvrzení žalobkyně, že předmětné pohonné hmoty se v době jejich zadržení správcem daně nacházely v její dispozici. Aby tomu tak bylo, musela by žalobkyně být subjektem, jenž má danou věc ve svém držení a je oprávněn s ní fakticky nakládat, a tím určovat její další osud. Předmětné pohonné hmoty byly daňovým exekutorem zajištěny v průběhu jejich přepravy, a v této době je žalobkyně rozhodně neměla ve své dispozici a nebyla schopna s nimi reálně nakládat. S předmětnými pohonnými hmotami v době jejich zajištění fakticky nakládali řidiči jednotlivých vozidel, kteří je převáželi na základě pokynů jejich zaměstnavatele, přepravní společnosti JASA s.r.o. Nikoliv žalobkyně, ale právě tato společnost měla v době provedení soupisu předmětné pohonné hmoty ve svém držení (disponovala jimi), a podle § 206 odst. 5 daňového řádu byla povinna odevzdat tyto věci daňovému exekutorovi, což její zaměstnanci (řidiči kamiónů) také učinili.

22. Nutno podotknout, že řidiči přepravující předmětné pohonné hmoty o existenci žalobkyně neměli ani tušení, jak prokazují protokoly o místním šetření ze dne 28.5.2013 sepsané Finančním úřadem pro Ústecký kraj, Územním pracovištěm v Ústí nad Labem, které jsou součástí spisového materiálu. Nezpůsobilost žalobkyně nakládat (disponovat) s předmětnými pohonnými hmotami v okamžiku jejich zajištění daňovým exekutorem ostatně prokazuje i skutečnost, že k zajištění (soupisu) předmětných pohonných hmot, jejich přepravě do daňového skladu v Roudnici nad Labem a jejich uskladnění tamtéž došlo 28.5.2013 (viz protokoly o soupisu věcí sepsané téhož dne Finančním úřadem pro Ústecký kraj, Územním pracovištěm v Ústí nad Labem), aniž by žalobkyně do realizace těchto úkonů jakkoliv zasáhla, z čehož plyne, že o faktickém nakládání (dispozicích) s předmětnými pohonnými hmotami v této době neměla ani tušení.
23. Přestože žalobkyně argumentuje svým právem k předmětným pohonným hmotám a dokonce tvrdí, že zajistila i jejich přepravu, návrh na vydání „*neoprávněně zadržovaných pohonných hmot*“, jež byly daňovým exekutorem zajištěny v květnu 2013, uplatnila více než po půl roce (podáním ze dne 15.1.2014). I tato skutečnost dle názoru soudu prokazuje, že předmětné pohonné hmoty se v době jejich přepravy a následného zajištění daňovým exekutorem nenacházely v dispozici (a ani ve vlastnictví) žalobkyně, neboť v opačném případě by se žalobkyně o tyto pohonné hmoty a jejich další právní a faktický osud jistě začala zajímat mnohem dříve.
24. Žalobkyně ničím neprokázala, že by předmětné pohonné hmoty byly v době jejich zajištění daňovým exekutorem v jejím vlastnictví. Jí předložená „Rámcová kupní smlouva“ ze dne 17.5.2013 uzavřená mezi společnostmi RENOIL CZ s.r.o., jako prodávajícím a žalobkyní jako kupujícím, na základě které žalobkyně údajně u prodávajícího objednala dodávku předmětných pohonných hmot, obsahuje v čl. 4.2 výhradu vlastnického práva, která stanoví, že „*Po řádném ukončení dovozu na území ČR přechází toto zboží do vlastnictví kupujícího.*“ Není pochyb o tom, že dovoz předmětných pohonných hmot (ve smyslu předání zboží do dispozice žalobkyně) řádně dokončen nebyl, což znamená jediné – žalobkyně vlastnické právo k předmětným pohonným hmotám nenabyla.
25. Žalobkyně si je této skutečnosti nepochybně vědoma, protože svá tvrzení o tom, že již byla vlastníkem předmětných pohonných hmot, sama zpochybňuje vlastním tvrzením, že jí svědčilo (toliko) právo „*předmětné pohonné hmoty nabýt*“, z čehož logicky plyne, že vlastnické právo k nim ještě nenabyla. Proto také žalobkyně dovozuje, že má v souladu s § 179 odst. 1 daňového řádu legitimaci k uplatnění návrhu na vyloučení věcí z daňové exekuce, protože jí svědčí „*právo na nabytí předmětných pohonných hmot od osoby odlišné od společnosti DS Great Lion.*“ Tento názor však soud považuje za zcela mylný.
26. Jak konstatoval v rozsudku ze dne 14. 3. 2018 č.j. 1 Afs 394/2017 – 32 Nejvyšší správní soud, „*(ú)čelem § 179 daňového řádu je poskytnout ochranu třetím osobám, odlišným od dlužníka, jejichž majetek byl exekucí poškozen, ačkoli k tomuto majetku mají právo, jež exekuci nepřipouští*“. Smyslem návrhu na vyloučení věci z exekuce a povahou práv zakládajících legitimaci navrhovatele takového návrhu se zabýval také Ústavní soud, který v usnesení ze dne 15.9.2015 sp. zn. II. ÚS 2526/14 dovodil, že „*(s)myslem (účelem) vylučovací žaloby podle § 267 o.s.ř. je totiž poskytnout právní ochranu osobám, které mají k majetku (k věcem, právům nebo jiným majetkovým hodnotám), jenž byl poškozen exekucí, takové právo (právní vztah), které nepřipouští, aby nařízená exekuce byla provedena a aby se tak poškozený majetek stal zdrojem pro uspokojení oprávněného (srov. odůvodnění rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 28. srpna 2008, sp. zn. 20 Cdo 3463/2006). K vylučovací žalobě podle § 267 odst. 1 o. s. ř. je aktivně*

věcně legitimována třetí osoba (osoba rozdílná od oprávněného, dalšího oprávněného a povinného), jejíž věc, právo nebo jiná majetková hodnota byla postižena nařízením exekuce, ačkoliv k ní má takové právo (hmotněprávní vztah), které exekuci nepřipouští.“ (pozn.: zvýraznění citovaného textu doplnil Městský soud v Praze).

27. Z výše uvedeného je zřejmé, že vyloučení majetku z exekuce, ať již vedené dle daňového řádu či dle o.s.ř., se může domáhat toliko osoba, jejíž majetek byl exekucí postižen, jinými slovy řečeno osoba, o jejíž majetek se jedná. Opodstatněnost tohoto závěru prokazuje i znění § 179 odst. 4 daňového řádu, v němž je stanovena lhůta pro podání návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce. Podle tohoto ustanovení mohou osoby, které jsou oprávněny podat návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce a které nejsou příjemci exekučního příkazu, své právo uplatnit návrhem u správce daně, který daňovou exekuci nařídil, ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy se o tom, že *na jejich majetek* byla nařízena daňová exekuce, dozvěděly, nejdéle do zahájení dražebního jednání; pokud tento majetek není předmětem dražby, tak nejdéle do dne, kdy byla daňová exekuce provedena.
28. Jak bylo soudem konstatováno shora, předmětné pohonné hmoty nebyly v době jejich zajištění daňovým exekutorem ve vlastnictví žalobkyně (nebyly jejím majetkem). Žalobkyně takové tvrzení sice v žalobě uplatnila, sama je však zároveň popřela jiným tvrzením, podle něhož jí svědčilo toliko „*právo na nabytí předmětných pohonných hmot*.“ Takové „právo“ však není způsobilé založit aktivní legitimaci žalobkyně k podání návrhu na vyloučení předmětných pohonných hmot z exekuce, neboť se nejedná o právo k majetku nepřipouštějící provedení exekuce ve smyslu § 179 odst. 1 daňového řádu. Nelze totiž připustit, aby do průběhu exekuce mohl zasahovat a domáhat se vyloučení věcí z exekuce kdokoli, kdo v podstatě tvrdí pouze to, že se na základě smluvního ujednání s dosavadním vlastníkem věci měl stát jejím novým vlastníkem, ale z určitých důvod se tak dosud nestalo. V takovém případě je plně na místě, aby návrh na vyloučení věci z exekuce uplatnil její stávající vlastník.
29. Skutečnost, že žalobkyni vůbec nesvědčila aktivní legitimace k podání návrhu na vyloučení předmětných pohonných hmot z daňové exekuce, je důvodem, pro který musí být její návrh na vyloučení těchto věcí z daňové exekuce *bez dalšího* zamítnut. Veškeré další žalobní námitky, v nichž žalobkyně brojí proti porušení svých procesních práv v řízení, neprovedení řádného dokazování, nesprávnému posouzení jí předložených důkazů atd., jsou za tohoto stavu věci irelevantní, neboť nemohou nijak zpochybnit závěr o nedostatku aktivní legitimace žalobkyně k podání návrhu, jenž je pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí klíčový. Jinak řečeno, tento závěr ob stojí sám o sobě jako relevantní důvod pro zamítnutí návrhu žalobkyně, a tedy i jako důvod pro zamítnutí žaloby. Vzhledem k tomuto závěru je nutno veškeré ostatní žalobní námitky označit za irelevantní, neboť jejich vypořádání nemůže výsledek řízení o žalobě nijak ovlivnit.
30. S ohledem na právě uvedené se soud s dalšími žalobními námitkami vypořádá pouze obiter dictum. Přisvědčuje žalovanému, jenž v napadeném rozhodnutí jasně konstatoval, že žalobkyně v řízení o jejím návrhu na vyloučení věcí z daňové exekuce vlastnické právo k předmětným pohonným hmotám neprokázala, přičemž žalovaný z předložených důkazů naopak zjistil, že tyto pohonné hmoty v okamžiku jejich zajištění daňovým exekutorem ve vlastnictví žalobkyně nebyly. Žalovaný v tomto směru přílehavě poukázal jednak na to, že CMR listech, které při zajištění pohonných hmot předložili řidiči vozidel, žalobkyně vůbec nefigurovala (jako příjemce pohonných hmot v nich byla uvedena společnost DS

Great Lion), a dále na výhradu vlastnického práva sjednanou v článku 4.2 rámcové kupní smlouvy uzavřené mezi společnostmi RENOIL CZ s.r.o., a žalobkyní.

31. Za nedůvodnou soud považuje též námitku nicotnosti napadeného rozhodnutí pro jeho vnitřní rozpornost, kterou žalobkyně opírá o tvrzení, že z CMR listů vyplývá výhrada vlastnického práva ve prospěch osoby odlišné od žalobkyně i od společnosti DS Great Lion, přesto však došlo k jejich soupisu. Tato skutečnost v kontextu jiných důkazů a zjištění nemůže vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí či dokonce jeho nicotnosti, neboť tímto rozhodnutím byl posuzován výlučně návrh žalobkyně. Aktivní legitimace k podání návrhu na vyloučení věcí z daňové exekuce podle § 179 odst. 1 daňového řádu je založena na hájení vlastních práv, a totéž platí i pro řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s.ř.s., ve kterém žalobkyně rovněž musí tvrdit, že byla rozhodnutím zkrácena na svých právech. Návrh žalobkyně na vyloučení věcí z daňové exekuce ani její žaloba proti rozhodnutí, jímž byl takový návrh ve výsledku zamítnut, proto nemohou být založeny na tvrzení, že vlastnické právo k předmětným pohonným hmotám svědčilo jiné, třetí osobě (jejíž práva tak byla v průběhu exekuce pominuta). Jinak řečeno, v řízení o návrhu na vyloučení věcí z daňové exekuce ani v navazujícím přezkumném řízení soudním žalobkyni nepřísluší hájit práva třetích osob, což žalobkyně uvedenou námitkou ve skutečnosti činí.
32. Námitka žalobkyně, že prvostupňové rozhodnutí správce daně je nepřezkoumatelné, protože odkazovalo na protokoly, které nebyly v řízení provedeny jako důkaz, není důvodná. Dokazování v řízení o návrhu na vyloučení věcí z daňové exekuce probíhá jinak než dokazování v soudním řízení. Důkazem ve správním řízení, tedy i v daňovém řízení, mohou být veškeré podklady, které má správce daně k dispozici a z nichž je možné získat informace relevantní pro dané řízení. Správní orgán je povinen veškeré důkazy posoudit jak jednotlivě, tak v jejich souhrnu; jeho povinností je též zdůvodnit neprovedení navržených důkazů. V projednávané věci byla tato pravidla dokazování dodržena - správce daně uvedl důkazy, z nichž při vydání prvostupňového rozhodnutí vycházel, a pakliže k některým z navrhovaných důkazů nepřihlédl, zdůvodnil, proč tomu tak bylo. Z prvostupňového rozhodnutí je rovněž patrné, že správce daně při rozhodování vycházel z protokolů o soupisu, které byly součástí správního spisu.
33. Neobstojí ani námitka, že postup správce daně byl v rozporu s procesními předpisy, neboť se dané řízení řídilo příslušnými ustanoveními o.s.ř., a správce daně tak byl nejen v postavení správního orgánu, ale též v postavení oprávněného, a měl tedy povinnost tvrdit a povinnost svá tvrzení prokázat. Soud v rámci vypořádání této námítky poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018 č.j. 1 Afs 394/2017 – 32, v němž jmenovaný soud dovodil, že *„(o)soba, která činí návrh dle § 179 daňového řádu je v tomto návrhu povinna uvést tvrzení týkající se uplatňovaného práva k majetku, a současně označit důkazy, které mají její tvrzení prokázat,“* a následně přisvědčil městskému soudu, *„že břemeno tvrzení a břemeno důkazní stran prokázání práva nepřipouštějícího exekuci skutečně tíží navrhovatele, nikoliv správce daně.“*
34. V řízení o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce dle § 179 odst. 1 daňového řádu správce daně vystupuje v pozici exekučního orgánu, a jeho pravomoci tak podle § 177 odst. 2 věty první daňového řádu upravuje výlučně daňový řád. Ze strany správce daně proto nemohlo dojít k namítanému porušení procesních předpisů.

35. K žalobní námitce, že žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí vycházel z CMR listů, které žalobkyni nebyly známy, soud uvádí, že žalovaný jednal v souladu s § 5 odst. 3 daňového řádu, protože CMR listy obsahovaly informace toliko o subjektech od odlišných od žalobkyně, jejichž práva a právem chráněné zájmy byl žalovaný podle zmíněného ustanovení povinen šetřit. Podstatné informace plynoucí z CMR listů, jež byly správci daně předloženy řidiči kamiónů, totiž že na CMR listech byla jako příjemce pohonných hmot uvedena společnost DS Great Lion, se žalobkyni v napadeném rozhodnutí dostalo.
36. Žalovaný v napadeném rozhodnutí náležitě zdůvodnil, proč jako důkaz odmítl žalobkyní dodatečně předložené e-mailové objednávky. S relevantností a věrohodností e-mailových objednávek jakožto důkazů se žalovaný vypořádal na str. 6 a 7 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že danými důkazy nebylo prokázáno vlastnictví pohonných hmot, když ty nebyly v předloženém e-mailu nikterak specifikovány, a současně konstatoval, že žalobkyní doložená tabulka nemá atributy závazné objednávky, přičemž nebylo ani prokázáno, že vůbec byla k předmětnému e-mailu přiložena. Soud se s tímto zdůvodněním ztotožňuje, neboť nikým nepodepsaná tabulka nadepsaná jako „OBJEDNÁVKA PHM“, z níž nelze seznat, zda skutečně byla přílohou e-mailové objednávky, nemůže zvrátit důkazní hodnotu jiných listinných důkazů provedených správcem daně. Žalovaný se tedy dle názoru soudů s existencí žalobkyní namítaných důkazů v napadeném rozhodnutí vypořádal dostatečně.
37. Rozhodnutím o opravě zřejmé nesprávnosti bylo zhojeno pochybení správce daně spočívající v tom, že rozhodnutím ze dne 19.3.2014 rozhodl nad rámec návrhu na vyloučení věcí z exekuce, který podala žalobkyně. To, že správce daně do výroku rozhodnutí zahrnul i jiné věci (pohonné hmoty) než ty, jejichž vyloučení z exekuce se žalobkyně domáhala, soud ve shodě s názorem žalovaného považuje za zřejmou nesprávnost, neboť ze záhlaví rozhodnutí správce daně ze dne 19.3.2014, jakož i z jeho odůvodnění je zřejmé, že správce daně rozhodoval o výlučně návrhu žalobkyně, kterým byl předmět řízení jednoznačně vymezen.
38. Soud neshledal, že by žalovaný v řízení jakkoliv porušil zásady daňového řízení uvedené v § 5 a § 6 odst. 4 daňového řádu, či ústavní práva žalobkyně. Napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a v rámci provedeného řízení bylo postupováno v souladu se zásadami daňového řízení. Soud rovněž neshledal, že by napadené rozhodnutí či jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí správce daně bylo stíženo některou z vad, které by způsobovaly jeho nicotnost, ať již se jedná o vady výslovně vypočtené v § 105 odst. 2 daňového řádu či o důvody nicotnosti dovozené judikaturou správních soudů.
39. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
40. Protože žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě

obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 20. června 2018

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu