



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **VONET CR, spol. s r.o.**, se sídlem Na Slatince 3279/3, Záběhlice, Praha 10, zast. JUDr. Filipem Seifertem, MBA, advokátem, se sídlem Na Florenci 1332/23, Nové Město, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: Potamos CZ s.r.o., se sídlem Bubenská 943/8a, Holešovice, Praha 7, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2019, č. j. 14307/19/5100-41453-711845, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2021, č. j. 8 Af 23/2019-54,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce JUDr. Filipa Seiferta, MBA, advokáta, náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal rozhodnutí z 15. 7. 2015, č. j. 5001072/15/2007-00540-108308 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), jímž rozhodl tak, že nevyhověl žalobkyninu návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce z 18. 12. 2014 (pokladní hotovost ve výši 44.524 Kč, 8.628 Kč a 120.719 Kč) a tyto movité věci nevyloučil z daňové exekuce nařízené exekučním příkazem z 3. 12. 2014, č. j. 6834526/14/2007-00540-108308 (dále jen „exekuční příkaz z 3. 12. 2014“ a příslušná exekuce jako „druhá exekuce“). Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání. O něm rozhodl žalovaný rozhodnutím ze 4. 2. 2016, č. j. 3602/16/5100-41453-711484 (dále jen „rozhodnutí žalovaného ze 4. 2. 2016“), tak, že prvostupňové rozhodnutí zrušil a řízení o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce

z 18. 12. 2014 zastavil. Měl totiž za to, že daný návrh na vyloučení majetku představuje zjevně právně nepřipustné podání dle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), jelikož dotčené finanční prostředky nebyly v dané exekuci sepsány.

[2] Rozhodnutí žalovaného ze 4. 2. 2016 následně zrušil Městský soud v Praze rozsudkem z 30. 11. 2017, č. j. 11 Af 21/2016-68, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť došel k závěru, že v případě daného návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce nešlo o zjevně právně nepřipustné podání. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku poté Nejvyšší správní soud rozsudkem z 13. 12. 2018, č. j. 5 Afs 346/2017-31, zamítl. Dle Nejvyššího správního soudu bylo třeba blíže posoudit, zda se žalobkynin návrh skutečně stal bezpředmětným tak, aby bylo možno rozhodnout o tom, zda bylo možné řízení zastavit případně dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

[3] Žalovaný v návaznosti na výše uvedené vydal rozhodnutí z 23. 4. 2019, č. j. 14307/19/5100-41453-711845 (dále také jen „rozhodnutí žalovaného“ či „napadené rozhodnutí“). Jím opět rozhodl tak, že zrušil prvostupňové rozhodnutí; zároveň řízení o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce ze dne 18. 12. 2014 zastavil dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu s odůvodněním, že v řízení nelze pokračovat z důvodů, které stanoví zákon, jelikož navrhovaný majetek není předmětem exekuce, a nelze tedy vést řízení o tom, zda k tomuto majetku svědčí navrhovateli (žalobkyni) právo nepřipouštějící provedení exekuce. Zároveň se v tomto rozhodnutí také zmínil o tom, že sdělením z 3. 6. 2015, č. j. 4287927/15/2007-00540-105279 (dále jen „sdělení o vrácení finančních prostředků“), informoval daňového dlužníka, společnost QANTO CZ s.r.o. (nyní Potamos CZ s.r.o., dále zjednodušeně již označována také jen jako osoba zúčastněná na řízení), tedy subjekt, vůči němuž byla exekuce vedena, o vrácení finančních prostředků z exekuce o připsání sepsaných pokladních hotovostí na bankovní účet daňového dlužníka vedený u České spořitelny, a.s. K tomu je třeba poznamenat, že proti daňovému dlužníkovi bylo postupně vedeno více daňových exekucí, a to nejen na základě exekučního příkazu z 3. 12. 2014, ale také např. na základě exekučního příkazu ze 7. 10. 2014, č. j. 5830830/14/2007-25200-108308 (příslušná exekuce dále jen jako „první exekuce“)

[4] Proti rozhodnutí žalovaného z 23. 4. 2019 podala žalobkyně žalobu. O té rozhodl městský soud shora nadepsaným rozsudkem tak, že jí vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil.

[5] Městský soud považoval za důvodnou žalobní námitku, že nebyly vypořádány odvolací námitky, resp. nebyl dodržen závazný právní názor městského soudu vyslovený v rozsudku z 30. 11. 2017, č. j. 11 Af 21/2016-68, a Nejvyššího správního soudu v rozsudku z 13. 12. 2018, č. j. 5 Afs 346/2017-31. Dle městského soudu bylo s ohledem závazný právní názor obou soudů na žalovaném, aby se vypořádal se všemi odvolacími argumenty žalobkyně, a to především s argumentem o nesprávném závěru správce daně o nedostatečné identifikaci věcí, jejichž vyloučení z daňové exekuce bylo navrhováno.

[6] Podle městského soudu bylo třeba v této souvislosti nutné nejprve zodpovědět otázku, zda jsou věci v návrhu na vyloučení majetku z exekuce dostatečně identifikované, protože pouze v případě dostatečné identifikace lze následně dospět k závěru o tom, kdy byly sepsány a zda s nimi bylo v rámci exekuce nakládáno. Dle městského soudu nebylo možné akceptovat závěr žalovaného, že hotovostní prostředky, jejichž vyloučení z exekuce žalobkyně navrhovala, nejsou dostatečně identifikované (tento názor správce daně žalovaný, jakožto odvolací orgán, neorigoval), a zároveň vyslovit závěr, že tyto hotovostní prostředky nebyly v rámci probíhající exekuce sepsány, resp. že byly sepsány v rámci jiné exekuce, a proto je potřeba řízení o vyloučení zastavit. Tyto závěry byly dle městského

pokračování

soudu protimluvné, nekonzistentní a nepřezkoumatelné. Podle městského soudu by tento závěr obstál pouze v situaci, pokud by byla nařízena jen jedna exekuce, v níž nebyly žádné finanční prostředky sepsány, a nikoliv v situaci, kdy proti daňovému dlužníkovi nějaké exekuce stále probíhaly.

[7] Dané úvahy městský soud rozvinul tak, že pokud nejsou v návrhu věci dostatečně identifikovány, nelze dospět k závěru o tom, ve které exekuci byly sepsány, a bylo na místě, tento návrh na vyloučení exekuce zamítnout. Pokud by žalovaný dospěl k závěru, že tyto částky identifikované jsou, může odpovědět na otázku, ve které exekuci byly sepsány, a až poté, byla-li exekuce zastavena, musel by prvostupňové rozhodnutí zrušit a řízení o návrhu na vyloučení věci z exekuce zastavit pro její bezpředmětnost dle § 106 odst. 2 písm. f) daňového řádu.

[8] Pokud by však žalovaný dle městského soudu dospěl k tomu, že požadované částky identifikované jsou a byly sepsány v rámci probíhající exekuce, bude muset rozhodnout o tom, zda žalobkyni svědčí k těmto finančním prostředkům právo nepřipouštějící provedení exekuce a z exekuce je vyloučit, nebo takový návrh zamítnout, pokud jí takové právo nesvědčí. Současně dle soudu při rozhodování o tom, zda žalobkyni právo svědčí, bude nutné odlišit, zda se jedná o vlastnické právo nebo obligační právo, které však právem nepřipouštějícím provedení exekuce není. K tomu městský soud odkázal na rozsudek vydaný v související věci žalobkyně, konkrétně na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 10. 12. 2018, č. j. 6 Afs 417/2017-91.

[9] Městský soud se dále zabýval identifikací hotovosti. Konstatoval, že věc, jejíž vyloučení je navrhováno, musí navrhovatel popsat takovými znaky, kterými se rozeznává od jiných věcí téhož druhu ve vztahu k tvrzenému vlastnickému právu, a nikoliv ve vztahu k sepsání věci. Dle městského soudu není možné v návrhu na vyloučení majetku z exekuce např. pohovku označit pouhým odkazem na sepis, tj. jako „*pohovku, která byla sepsána v domácnosti povinného dne XY*“. Je nutné ji označit tak, aby byla identifikovatelná a odlišitelná od jiných pohovek, i kdyby v konečném důsledku sepsána nebyla, tedy např. barvou, materiálem, technickým provedením, příp. značkou, a to právě z důvodu, aby bylo postaveno najisto, která pohovka sepsána byla, a která ne, a že je tedy nutné o jejím vyloučení z probíhající exekuce rozhodnout. Dle městského soudu je identifikace u finančních prostředků obtížnější, ale pokud žalobkyně tvrdí jejich vlastnictví, bude zcela jistě schopna tyto finanční prostředky označit tak, aby byly identifikované i bez použití protokolu o sepisu.

[10] Městský soud dále považoval za důvodnou námitku žalobkyně, že žalovaný nemohl řízení zastavit dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, jelikož nikde v tomto zákoně není uvedené, že se řízení zastaví v případě, že má být rozhodováno o věcech, které nebyly sepsány. Toto ustanovení lze dle městského soudu aplikovat pouze v případě, že je v zákoně stanovené, že se řízení zastavuje. K tomu odkázal na komentářovou literaturu.

[11] Podle názoru městského soudu dále správce daně nepostupoval v souladu se zásadou hospodárnosti, neboť o jednom návrhu žalobkyně rozhodl vícero rozhodnutími (o části věci rozhodnutím z 1. 4. 2015, č. j. 1716730/15/2007-00540-108308, a o části dotčeným prvostupňovým rozhodnutím). Dle městského soudu však tato procesní vada nebyla důvodem nezákonnosti rozhodnutí. Současně se však městský soud vyjádřil k odlišnému postupu, kdy ve dvou větvích daného řízení bylo postupováno rozdílně. Rozhodnutím z 20. 11. 2015, č. j. 39773/15/5100-41453-711484, bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno zamítající rozhodnutí správce daně z 1. 4. 2015, č. j. 1716730/15/2007-00540-108308, v němž bylo mj. rozhodováno také o hotovostních prostředcích a jejich vyloučení z exekuce

(žalovaný tedy rozhodoval věcně, ne „toliko“ o zastavení řízení). Obecná zásada předvídatelnosti správního rozhodování zakládající legitimní očekávání účastníků řízení velí, aby ve stejných nebo obdobných věcech bylo rozhodováno stejně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[12] Žalovaný (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). V rámci této kasační stížnosti kladl důraz na to, že městský soud nevystihl správně podstatu věci a že v daných souvislostech nebylo důležité, jak žalobkyně a nakonec i stěžovatel identifikovali hotovosti, jejíž vyloučení z exekuce žalobkyně navrhovala.

[13] Dle stěžovatele městský soud mimoděk vytušil jádro věci správně v bodech 74 a 75 napadeného rozsudku, kde se zabýval tím, že peněžní prostředky stěžovatel správně vrátil tomu, u koho byly sepsány, přičemž ve chvíli, kdy byly připsány na účet daňového dlužníka (osoby zúčastněné na řízení), staly se pohledávkou tohoto subjektu vůči bance, a nešlo tak nadále o disponování s vrácenými prostředky, nýbrž o novou exekuci na pohledávku daňového dlužníka vůči bance. Proto jsou relevantní závěry vyslovené kasačním soudem v „druhé větvi“ případu, o níž bylo rozhodnuto rozsudkem z 10. 12. 2018, č. j. 6 Afs 417/2017-91. Tam Nejvyšší správní soud vyslovil, že za takové situace je již bez významu, zda byla hotovost zabavena v první nebo v druhé exekuci.

[14] Stěžovatel se také v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku z 13. 12. 2018, č. j. 5 Afs 346/2017-31, zabýval tím, zda může být žalobkynin návrh vůbec věcně posuzován. K tomu bylo třeba odpovědět na otázku, zda vůbec byly v rámci příslušné exekuce nějaké peněžní prostředky, o jejichž vyloučení bylo žádáno, sepsány. Z povahy věci je pak jasné, že se žalobkyně domáhala vyloučení hotovosti z druhé exekuce. V jejím rámci však žádné hotovostní prostředky sepsány nebyly; bylo tomu tak pouze v rámci první exekuce, kterou však správce daně zastavil rozhodnutím z 27. 11. 2014 (tím také došlo k zastavení řízení o obdobném návrhu na vyloučení věci z první exekuce ze 17. 10. 2014). Proto je také požadavek městského soudu na hodnocení „dostatečnosti identifikace“ hotovosti zcela nadbytečný a činí napadený rozsudek vnitřně rozporným. K čemu je totiž identifikace hotovosti v situaci, kdy žádná nebyla v příslušné exekuci sepsána. Ostatně i požadavek na identifikaci hotovosti (např. čísla bankovek) je sám o sobě problematický.

[15] Rozsudek městského soudu je také nesprávný v tom směru, že nebere v potaz rozhodovací důvody žalovaného, nýbrž navazuje na prvostupňové závěry správce daně, které se odvíjely od zvažování toho, zda žalobkyně dotčenou hotovost dostatečně identifikovala. Jak však plyne z výše uvedeného, tato otázka nebyla podstatná; navíc tyto závěry správce daně nemusel žalovaný korigovat, jak se domnívá městský soud, pakliže rozhodnutí správce daně rušil. Městský soud tak zcela nepřipadně klade žalovanému k tíži závěry správce daně, které však žalovaný svým rozhodnutím odmítl.

[16] Stěžovatel se také domnívá, že bylo možné řízení zastavit dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Podle stěžovatele je třeba toto ustanovení vykládat širěji, než jak to činí městský soud, a to tak, že dopadá i na situace, kdy sice v zákoně není explicitně stanoveno, že se má řízení zastavit, nicméně z kontextu zákona je zjevné, že jiný postup, než zastavení řízení není možný. Výklad zastávaný soudem by mohl vést k situacím, kdy by ve své podstatě správce daně neměl nástroj, resp. ustanovení, prostřednictvím kterého by řízení zastavil.

pokračování

[17] Stěžovatel považuje také za nepřesný názor městského soudu, že stěžovatel postupoval v rozporu se zásadou hospodárnosti, pakliže o jednom návrhu rozhodl dvěma rozhodnutími. Správce daně totiž příhodně návrh z 18. 12. 2014 neposoudil jako doplnění obdobného návrhu žalobkyně ze 17. 12. 2014, nýbrž jako návrh samostatný. Nelze také souhlasit se závěrem, že stěžovatel porušil zásadu předvídatelnosti. V druhé linii případu, kterou se zabýval kasační soud pod sp. zn. 6 Afs 417/2017, sice nebylo řízení o návrhu žalobkyně na vyloučení majetku z exekuce zastaveno, nýbrž o něm správce daně a stěžovatel rozhodli věcně, stalo se tak ale s ohledem jiné – specifické – okolnosti daného případu.

[18] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou zamítl. Dle jejího názoru bylo třeba zdůraznit, že dotčené hotovostní prostředky byly předmětem druhé exekuce. Byly do ní pojaty už s ohledem na to, že i přes jejich vrácení osobě zúčastněné na řízení na její účet byly následně v rámci téže daňové exekuce z bankovního účtu zajištěny a použity k zajištění úhrady dosud nestanovené daně. Navíc se tak stalo v situaci, kdy ještě nebylo rozhodnuto o návrhu na vyloučení majetku z exekuce, tedy v rozporu s § 179 odst. 2 daňového řádu. Skutečnost, že dané hotovostní prostředky nebyly sepsány v příslušných protokolech, je pak administrativní chybou správce daně, kterou nelze klást k tíži žalobkyně. V této souvislosti žalobkyně znovu připomněla sled jednotlivých událostí a procesních kroků, přičemž zmínila, že jí, ani osobě zúčastněné na řízení, nebylo umožněno být přítomna při soupisu věcí, a že o návrzích na vyloučení majetku z exekuce bylo rozhodováno v násobně delších lhůtách, než které předvídá daňový řád, přičemž po celou dobu správce daně dotčenými hotovostními prostředky disponoval. V tomto ohledu také správce daně nesprávně peněžní prostředky dne 5. 6. 2015 vrátil osobě zúčastněné na řízení, a nikoli žalobkyni, a následně nepřipustně převedl dne 26. 6. 2015 tyto peněžní prostředky z bankovního účtu osoby zúčastněné na řízení na svůj účet. Fakticky tak tyto prostředky byly stále předmětem exekuce, a právě tímto směrem – k posouzení této otázky – také mířil Nejvyšší správní soud v rozsudku z 13. 12. 2018, č. j. 5 Afs 346/2017-31. Je také účelové tvrzení stěžovatele, že připsáním těchto prostředků na účet osoby zúčastněné na řízení již nešlo o disponování s vrácenými prostředky, nýbrž o novou exekuci na pohledávku daného daňového subjektu vůči bance.

[19] Neobstojí také argumentace stěžovatele, že bylo možné řízení zastavit podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu i v situaci, kdy zákon výslovně nepředpokládá zastavení řízení. Napadený rozsudek je pak správný i z hlediska závěrů o porušení zásady hospodárnosti a předvídatelnosti. Nadto není napadené rozhodnutí žalovaného dostatečně odůvodněné a nelze pustit ani ze zřetele, že v mezidobí správní soudy rozhodly o zrušení zajišťovacího příkazu, které posléze vedl k zahájení druhé exekuce.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost **není důvodná**.

[22] V dané věci je jádrem sporu to, zda byly splněny podmínky pro zastavení řízení o návrhu na vyloučení majetku z exekuce z 18. 12. 2014 dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Kromě skutkových a právních okolností, které se váží bezprostředně k samotnému řízení před žalovaným, bylo třeba vzít v potaz také závazné právní závěry, které ve vztahu

k žalovanému vyslovil městský soud v rozsudku z 30. 11. 2017, č. j. 11 Af 21/2016-68, resp. především kasační soud v rozsudku ze 13. 12. 2018, č. j. 5 Afs 346/2017-31 (viz bod [2]). Pominout nebylo možné ani závěry vyslovené v „druhé linii“ případu Nejvyšším správním soudem v rozsudku z 10. 12. 2018, č. j. 6 Afs 417/2017-91. V tomto smyslu výrok napadeného rozsudku městského soudu ob stojí, byť s některými korekcemi závěrů, ke kterým dospěl městský soud v odůvodnění.

[23] V návaznosti na shora uvedené tak kasační soud konstatuje, že v rozsudku ze 13. 12. 2018, č. j. 5 Afs 346/2017-31, v bodě 19, uvedl, že *„[m]ěstský soud [v rozsudku z 30. 11. 2017, č. j. 11 Af 21/2016-68] zcela správně dospěl k závěru, že ve vztahu k posuzované věci je třeba se zabývat otázkou předmětu řízení o odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu žalobce na vyloučení movitých věcí z daňové exekuce, neboť pouze pokud by již další vedení tohoto řízení bylo zcela nadbytečné, lze považovat rozhodnutí žalovaného o zastavení řízení za správné. Městský soud tak po právu dospěl k závěru, že žalobci je nutno přisvědčit v tom, že stěžovatel aplikoval § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, aniž pro to byl v daném případě důvod. Výraz ‚jde o zjevně právně nepřípustné podání‘ znamená v kontextu posuzovaného případu, že toto ustanovení dopadá pouze na případy, kdy v rámci odvolacího řízení došlo k takové změně skutkových nebo právních okolností, že návrh žalobce, který v době jeho podání nebyl bezpředmětný, se bezpředmětným stane. ‚Bezpředmětnost‘ je nutno vnímat jako stav, kdy jakýmkoli rozhodnutím o žádosti, ať už kladným nebo záporným, nedojde k žádné změně v právním postavení žalobce. To, zda se tak stane či nikoli, však v daném případě mohl stěžovatel s určitostí konstatovat až poté, kdy řádně věcně posoudil argumenty žalobce a otázku, zda předmětné hotovostní prostředky byly či nebyly v rámci exekučního řízení v soupise fakticky zahrnuté či s nimi bylo v rámci exekucí nakládáno, postavil najisto. V rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 138/2014–41, zdejší soud uvedl, že ‚řádným projednáním věci je třeba rozumět projednání merita věci z hlediska odvolacích námitek, neboť jen projednání střetu tvrzení o nesprávnosti či nezákonnosti rozhodnutí se závěry přezkoumávaného rozhodnutí je smyslem a účelem odvolacího řízení.‘ Uvedenému stěžovatel nedostál.“* (podtržení doplnil NSS)

[24] V napadeném rozhodnutí však stěžovatel uvedl prakticky totožné odůvodnění jako ve svém „prvním“ rozhodnutí ze 4. 2. 2016, které městský soud rozsudkem z 30. 11. 2017, č. j. 11 Af 21/2016-68, zrušil. Týká se to jak narativní části, tak (a to především) části, v níž se žalovaný věnoval právnímu hodnocení věci. Prakticky jediný rozdíl spočívá v záměně důvodu zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu za důvod dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. V obou případech se tak stalo zejména na základě toho, že *„předmětem daňové exekuce, která byla nařízena vydáním exekučního příkazu ze dne 03. 12. 2014, č. j. 6834526/14/2007-00540-108308, nebyly hotovostní prostředky v rozsahu, v jakém o návrhu ze dne 18. 12. 2014 správce daně rozhodl prostřednictvím odvoláním napadeného rozhodnutí“*. Jak již bylo naznačeno, tak zatímco v prvním rozhodnutí ze 4. 2. 2016 se stěžovatel domníval, že je to důvod pro zrušení prvostupňového rozhodnutí a zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, ve druhém případě tomu tak mělo být dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Stěžovatel pak navíc oproti rozhodnutí ze 4. 2. 2014 dodal, že pokud není navrhovaný majetek předmětem exekuce, nelze vést řízení o tom, zda k tomuto majetku svědčí žalobkyni právo nepřipouštějící provedení exekuce a *„výsledek tak bude nutně vždy stejný bez ohledu na důkazy předložené v rámci řízení“*.

[25] V posuzované věci to znamená, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze 13. 12. 2018, č. j. 5 Afs 346/2017-31, ponechal stěžovateli otevřenou možnost pro zastavení řízení, pakliže postaví najisto *„zda předmětné hotovostní prostředky byly či nebyly v rámci exekučního řízení v soupise fakticky zahrnuté či s nimi bylo v rámci exekucí nakládáno“*. Konstatoval však tak

pokračování

v souvislosti s možností zastavení řízení pro „bezpředmětnost“ [viz § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu], nikoli v souvislosti se zastavením řízení dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

[26] Zároveň nelze pustit ze zřetele ani závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku z 10. 12. 2018, č. j. 6 Afs 417/2017-91, který se týkal „druhé linie“ případu, tedy rozhodování o návrhu na vyloučení majetku z exekuce ze 17. 12. 2014, o němž správce daně rozhodl samostatným rozhodnutím z 1. 4. 2015. V něm Nejvyšší správní soud v bodě 15 uvedl, že „[v]e vztahu k prokázání vlastnického práva stěžovatelem k peněžní hotovosti a zabavenému zboží je třeba uvést, že z obsahu předloženého daňového spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelem rozporovaná finanční hotovost byla vrácena daňovému dlužníku (viz Sdělení o vrácení finančních prostředků z daňové exekuce ze dne 8. 7. 2015), přičemž tuto skutečnost také nerozporuje ani samotný stěžovatel. Za této situace další zkoumání toho, zda tato hotovost byla zabavena v ‚první‘ nebo v ‚druhé‘ exekuci, případně kdo je jejím vlastníkem, postrádá jakýkoli význam, protože i kdyby Nejvyšší správní soud přisvědčil argumentaci stěžovatele, nemělo by to jakýkoli vliv na jeho právní sféru, neboť i v případě zrušení napadeného rozhodnutí by neměly finanční orgány v tomto směru o čem dále rozhodovat. Pokud předmětné finanční prostředky byly skutečně ve vlastnictví stěžovatele, případně na ně měl alespoň obligační nárok z titulu své pohledávky vůči daňovému dlužníku, je nutné tyto skutečnosti řešit pořadem práva u civilních soudů, jelikož je daňový dlužník buď v prodlení s plněním svého dluhu, nebo se v rozporu se zákonem obohatil na úkor stěžovatele. Jestliže tímto postupem finančních orgánů vznikla stěžovateli škoda, je nutné toto řešit podle ustanovení § 13 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů, a to tam uvedeným postupem. Ostatně samotný žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí z této skutečnosti vycházel, když uvedl, že za dané situace rozhoduje pouze o zabaveném zboží, tudíž tento závěr soudu nemůže být pro stěžovatele překvapivý.“ (podtržení doplnil NSS)

[27] Městský soud se přitom závěrů rozsudku z 10. 12. 2018, č. j. 6 Afs 417/2017-91, dovolává, a to dokonce i těch vyslovených v jeho bodě 15, byť pouze jejich části (viz bod 71 napadeného rozsudku). Zároveň je však dostatečně nereflektuje v rámci vlastních rozhodovacích důvodů, což vede k určité – dílčí – vnitřní nekonzistenci jeho odůvodnění, jak na to upozorňuje stěžovatel. Městský soud tak na jednu stranu bere v potaz rozsudek kasačního soudu, dle kterého je za situace, kdy již byly dotčeny peněžní prostředky vráceny daňovému dlužníku, irelevantní, zda byly zabaveny v rámci první nebo druhé exekuce, na druhou stranu však požaduje jejich přesnou identifikaci, a to také ve vztahu k jednotlivým probíhajícím exekucím.

[28] Právě v návaznosti na závazný právní názor vyslovený v rozsudku ze 13. 12. 2018, č. j. 5 Afs 346/2017-31, se stěžovateli otevíral prostor posoudit, v kontextu důvodů pro zastavení řízení, pakliže na zastavení řízení trval, zda „jakýmkoli rozhodnutím o žádosti, ať už kladným nebo záporným, nedojde k žádné změně v právním postavení žalobce“. Takto ale stěžovatel nepostupoval a rozhodl se užít pro zastavení řízení ustanovení, které ani v kontextu projednávaného případu a závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu není přílehlavé. K tomu kasační soud dodává, že si je vědom toho, že ve svém rozsudku ze 13. 12. 2018, č. j. 5 Afs 346/2017-31, zároveň stěžovatele zavázal k tomu, aby postavil najisto, „zda předmětné hotovostní prostředky byly či nebyly v rámci exekučního řízení v soupise fakticky zahrnuty či s nimi bylo v rámci exekucí nakládáno“. Z nyní napadeného stěžovatelova rozhodnutí lze totiž seznat, že vycházel z toho, že s peněžními prostředky nakládáno bylo,

byť k tomu mělo docházet nikoli v rámci druhé, ale v rámci první exekuce (to se však ve světle rozsudku z 10. 12. 2018, č. j. 6 Afs 417/2017-91, jeví jako nadbytečná otázka).

[29] Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že závěr městského soudu o tom, že v daném případě nebyl důvod pro zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, ob stojí. Korigovat některá jeho dílčí konstatování je ale třeba v tom, že s ohledem na konkrétní okolnosti posuzovaného případu nemusí být (zcela nutně a bezpodmínečně) relevantní přesná individualizace dotčených hotovostních prostředků (v dané věci tedy s přihlédnutím ke zmíněné „bezpředmětnosti“). Ostatně i k otázce prokázání obdobných žalobkyniných tvrzení o vlastnictví peněžní hotovosti (jako tvrzení nadbytečných, resp. nedostatečných) se Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku z 10. 12. 2018, č. j. 6 Afs 417/2017-91 (na rámec zmiňovaného bodu 15 zejména bod 16), přičemž tyto závěry aproboval Ústavní soud v usnesení z 8. 10. 2019, sp. zn. IV. ÚS 754/19, jímž pro zjevnou neopodstatněnost odmítl žalobkyninu ústavní stížnosti proti zmíněnému rozsudku Nejvyššího správního soudu, jakož i proti jemu předcházejícímu rozsudku městského soudu z 30. 11. 2017, č. j. 11 Af 5/2016-74, rozhodnutí stěžovatele z 20. 11. 2015, č. j. 39773/15/5100-41453-711484, a rozhodnutí správce daně z 1. 4. 2015, č. j. 1716730/15/2007-00540-108308.

[30] Pokud jde o další kasační námitky, uvádí Nejvyšší správní soud, že nepovažuje za nutné se blíže zabývat otázkou porušení zásady hospodárnosti (srov. bod [11]). Městský soud zde sice konstatoval pochybení správce daně, resp. žalovaného, avšak tato skutečnost nebyla důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí (nejednalo se dle městského soudu o podstatnou vadu). V případě závěru městského soudu o porušení zásady předvídatelnosti (opět bod [11]) lze přisvědčit stěžovateli, že nebylo namístě jeho rozhodnutí rušit právě s odkazem na tento důvod. Rozhodnutím z 20. 11. 2015, č. j. 39773/15/5100-41453-711484, sice stěžovatel zamítl odvolání a potvrdil zamítající rozhodnutí správce daně z 1. 4. 2015, č. j. 1716730/15/2007-00540-108308, jímž správce daně rozhodoval mj. návrhu na vyloučení hotovostních prostředků z exekuce (jde o zmíněnou „druhou linii“ případu), a stěžovatel tak rozhodoval věcně (řízení nezastavil), učinil tak ale v odlišném procesním kontextu, na který odkazuje v kasační stížnosti. Ten spočíval především v tom, že správce daně v této linii případu rozhodoval jedním rozhodnutím nejenom o hotovosti, ale současně i o specifikovaném zboží, což mělo vliv na další možnosti rozhodování stěžovatele o odvolání; nadto stěžovatel na s. 5 rozhodnutí z 20. 11. 2015, č. j. 39773/15/5100-41453-711484, skutečně vyjádřil výhrady k postupu správce daně stran hotovosti a konstatoval, že peněžní prostředky nebyly předmětem dané exekuce, pročez měl správce daně v tomto rozsahu návrh posoudit dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu a řízení o návrhu v tomto rozsahu zastavit.

[31] Kasační soud tak uzavírá, že výrok rozsudku městského soudu obstál, byť se zde uvedenými korekcemi, které je stěžovatel v dalším řízení povinen zohlednit. Zároveň dodává, že se věcí zabýval v rozsahu kasačních námitek, pročez rozhodnutí žalovaného nepřezkoumával z hlediska těch aspektů, na které poukazovala nad rámec kasačních námitek žalobkyně. Pouze pro úplnost tak Nejvyšší správní soud doplňuje, že přinejmenším některými z těchto hledisek se soudy již zabývaly v souvisejících řízeních. Jde např. o námitku litispendence, neumožnění přítomnosti při soupisu majetku, pozdějšího zrušení zajišťovacích příkazů atd. (viz rozsudek NSS z 10. 12. 2018, č. j. 6 Afs 417/2017-91, body 14 a 21, či usnesení Ústavního soudu z 8. 10. 2019, sp. zn. IV. ÚS 754/19, body 10 a 12). Nadále otevřené možnosti hájení práv žalobkyně uvedl kasační soud rovněž v rozsudku z 10. 12. 2018, č. j. 6 Afs 417/2017-91, bodě 15 (viz citace v bodě [26] shora; v tomtéž rozsudku pak k souvislostem spočívajícím v personálním propojení mezi žalobkyní

pokračování

a daňovým dlužníkem). Některá konstatování pak žalobkyně „podsouvá“ stěžovateli, nicméně jde primárně o závěry městského soudu (viz např. otázka změny povahy sepsané hotovosti po jejím připsání na bankovní účet osoby zúčastněné na řízení, potažmo závěry o neporušení § 179 odst. 2 daňového řádu – body 74 a 75 napadeného rozsudku).

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[33] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně byla ve věci účastníkem úspěšným, a má proto právo na náhradu výdajů, které důvodně a účelně vynaložila v řízení o kasační stížnosti.

[34] Uvedené náklady řízení sestávají z odměny zástupce žalobkyně za jeden úkon právní služby po 3 100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a z paušální náhrady hotových výdajů s tímto úkonem související ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny a náhrady hotových výdajů ve výši 3 400 Kč o tuto daň ve výši 714 Kč (21 % z 3 400 Kč). Náklady řízení o kasační stížnosti v celkové výši 4 114 Kč je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

[35] Podle § 60 odst. 5 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona mají osoby zúčastněné na řízení právo na náhradu jen těch nákladů řízení, které jim vznikly v souvislosti s plněním povinností uložených soudem. Nejvyšší správní soud v nynějším řízení neuložil osobě zúčastněné na řízení žádné povinnosti a zároveň neshledal, že by zde existovaly důvody hodné zvláštního zřetele pro přiznání nákladů řízení. Rozhodl tudíž, že osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. ledna 2024

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu