



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Karla Šimky a soudkyň Sylvy Šiškeové a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **ASTUR Jeseník s. r. o.**, se sídlem Na Slatince 3279/3, Praha 10, zast. JUDr. Filipem Seifertem, MBA, advokátem se sídlem Na Florenci 1332/23, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2022, č. j. 32837/22/5100-41453-711866, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 2. 2023, č. j. 14 Af 19/2022-46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Filipa Seiferta, MBA.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se domáhala vyloučení svých movitých věcí z daňové exekuce vedené proti společnosti QANTO CZ s.r.o. (dále „Qanto“; nyní POTAMOS CZ s.r.o.). Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) návrhu zčásti nevyhověl a v části jej vyloučil k samostatnému rozhodnutí kvůli prověřování skutečností majících vliv na vlastnické právo. Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 11. 2015 odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Toto rozhodnutí zrušil Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Af 9/2016-97, neboť jiným rozsudkem městského soudu byl zrušen zajišťovací příkaz, jenž byl exekučním titulem v této daňové exekuci. Žalovaný

poté zastavil řízení o vyloučení movitých věcí z daňové exekuce pro bezpředmětnost podle § 106 odst. 1 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] Proti rozhodnutí o zastavení řízení se žalobkyně opět bránila u městského soudu, který i tentokrát napadené rozhodnutí zrušil. Uvedl, že za bezpředmětné ve smyslu § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu je třeba považovat řízení, v němž již není o čem rozhodovat. V dané věci došlo ke zrušení exekučního titulu, jímž byl zajišťovací příkaz. Městský soud v rozsudku č. j. 6 Af 9/2016-97 označil exekuci za nezákonnou od počátku. Nezákonné bylo tedy i zajištění movitých věcí žalobkyně, resp. rozhodnutí správce daně o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce. Podle městského soudu však tento skutkový vývoj nemohl vést k zastavení řízení podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu, dokud nebylo postaveno na jisto, že řízení o návrhu na vyloučení věcí z daňové exekuce je skutečně bezpředmětné.

[3] Podle městského soudu nevede zrušení exekučního titulu automaticky k zastavení exekučního řízení. Proto pouze z této skutečnosti nelze dovozovat, že je řízení o vyloučení věcí z téhož exekučního řízení bezpředmětné. Klíčová je podle městského soudu (ne)existence exekučního řízení. Řízení o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce by bylo možné zastavit pro bezpředmětnost pouze tehdy, je-li zastavena daňová exekuce, nebo pokud by v době rozhodování žalovaného již byla exekuce provedena. Z vyjádření žalovaného v průběhu soudního řízení však vyplynulo, že mu není známo, zda bylo daňové exekuční řízení zastaveno. Žalovaný nebyl ani vyrozuměn o tom, že by byla provedena daňová exekuce.

[4] Podle městského soudu žalovaný neověřil skutečnosti podstatné pro závěr o bezpředmětnosti řízení. Proto nebyly splněny podmínky pro zastavení řízení podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Městský soud doplnil, že žalovaný nepochybil, pokud věcně neposoudil odvolání žalobkyně v situaci, kdy považoval za procesně správné řízení zastavit.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítá jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost kvůli vnitřní rozpornosti. Městský soud na jedné straně zpochybnil stěžovatelův procesní postup a na druhé mu dal za pravdu (že stěžovatel nepochybil, pokud věcně nepřezkoumal odvolací námitky). Předchozím rozsudkem zrušil městský soud stěžovatelovo meritorní rozhodnutí s poukazem na nezákonnost daňové exekuce. Nyní napadené rozhodnutí tak muselo být nepochybně procesního charakteru.

[6] V předchozím zrušujícím rozsudku městský soud konstatoval, že nezákonnost exekučního titulu způsobuje i nezákonnost daňové exekuce od počátku. Návrhy na vyloučení majetku z daňové exekuce tak nemají vůči čemu směřovat a nezákonně postižený majetek se vrací daňovému dlužníkovi. Nelze jej již vyloučit z daňové exekuce a vrátit někomu jinému.

[7] Stěžovatel souhlasí s důvody, pro které lze podle městského soudu zastavit řízení pro bezpředmětnost. Třetím důvodem je podle něj situace, kdy dosud nebylo pravomocně

pokračování

rozhodnuto o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce (případně pravomocné rozhodnutí zrušil soud) a současně se daňová exekuce stala nezákonnou. Daňovému dlužníkovi byl majetek odebrán nezákonně, a proto se mu vrací. Návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce proto nemůže být úspěšný. Společným rysem všech tří situací je objektivní skončení daňové exekuce. V případě nezákonnosti či nicotnosti exekučního titulu dochází k jejímu skončení s účinky *ex tunc*. Jedná se i o samostatný důvod zastavení řízení o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce. Je nerozhodné, zda došlo k zastavení daňové exekuce, či k jejímu provedení. Žalobkyně má ohledně svých movitých věcí možnost podat určovací žalobu u soudu v občanském soudním řízení. Podle stěžovatele nemá vedení odvolacího řízení ve věci návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce význam ani z hlediska náhrady škody podle 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).

[8] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila s napadeným rozsudkem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud (NSS) se nejprve zabýval námitkou, podle níž je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Stěžovatel považuje rozsudek za nesrozumitelný pro vnitřní rozpornost. Vnitřně rozporné rozhodnutí krajského (městského) soudu by podle judikatury skutečně mohlo být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-78, č. 133/2004 Sb. NSS).

[11] Nyní posuzovaný rozsudek však takovou vadou netrpí. Z jeho obsahu je zřejmé, jak městský soud o věci rozhodl. Odůvodnění rozsudku je v souladu s jeho výrokem. Úvahy městského soudu jsou srozumitelné a vnitřně konzistentní. Městský soud vysvětlil, že návrh na vyloučení věcí z daňové exekuce lze podat, resp. rozhodnout o něm, pokud trvá daňová exekuce. V této věci byla sice daňová exekuce shledána nezákonnou, stěžovatel však neověřil, zda exekuce již nebyla provedena či zastavena. Proto městský soud napadené rozhodnutí zrušil. S tímto závěrem není v rozporu jeho konstatování, že stěžovatel nepochybil, nezabýval-li se návrhem meritorně. Měl-li totiž stěžovatel na základě svého právního názoru za to, že je namístež řízení zastavit, nebylo z jeho pohledu logicky důvodu zabývat se meritem věci. Lze doplnit, že napadený rozsudek není ani nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť je z něj zřejmé, jak soud o věci uvažil, které části žalobní argumentace přisvědčil a z jakých důvodů.

[12] NSS ze správního spisu ověřil, že zajišťovacím příkazem ze dne 27. 11. 2014 uložil správce daně společnosti Qanto povinnost zajistit úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty složením jistoty na depozitní účet správce daně. Společnost Qanto svou povinnost nesplnila a správce daně zahájil zajišťovací daňovou exekuci. Příkazem ze dne 3. 12. 2014 mj. nařídil prodej movitých věcí, jejichž vyloučení z daňové exekuce se následně domáhala žalobkyně.

[13] Rozhodnutím ze dne 1. 4. 2015 správce daně část movitých věcí z daňové exekuce nevyloučil. O zbytku věcí hodlal rozhodnout samostatně po prověření skutečností majících vliv na určení vlastnického práva. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 24. 11. 2015, které zrušil městský soud již citovaným rozsudkem č. j. 6 Af 9/2016-97 (vydaným dne 28. 4. 2022).

[14] V rozsudku ze dne 27. 3. 2017, č. j. 8 Af 12/2015-55, dospěl městský soud na základě žaloby společnosti Qanto k závěru, že zajišťovacím příkazem ze dne 27. 11. 2014 porušily daňové orgány mj. zásadu zákonnosti, neboť vydaly druhý zajišťovací příkaz k zajištění totožné, dosud nestanovené daně. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl NSS rozsudkem ze dne 6. 1. 2022, č. j. 9 Afs 148/2019-49, č. 4300/2022 Sb. NSS.

[15] Městský soud dospěl v rozsudku č. j. 6 Af 9/2016-97 k závěru o nezákonnosti daňové exekuce od počátku z důvodu zrušení zajišťovacího příkazu, jenž byl exekučním titulem. Nezákonné bylo i zajištění movitých věcí žalobkyně, resp. rozhodnutí o jejím návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce. Městský soud proto první rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný poté nyní napadeným rozhodnutím zastavil řízení pro bezpředmětnost podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu.

[16] Podle § 179 odst. 1 daňového řádu platí, že *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.*

[17] Podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu platí, že *správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže se stalo bezpředmětným.*

[18] Podle § 181 odst. 2 daňového řádu *správce daně na návrh příjemce exekučního příkazu nebo z moci úřední daňovou exekuci zcela nebo zčásti zastaví, pokud a) pro její nařízení nebyly splněny zákonné podmínky, b) odpadl důvod, pro který byla daňová exekuce nařízena, c) povolí poseckání úhrady nedoplatku, d) bylo pravomocně rozhodnuto, že postihuje majetek, k němuž náleží právo nepřipouštějící exekuci, nebo věci nepodléhající exekuci, e) zaniklo právo vymáhat nedoplatek, f) předpokládaný výtěžek nepostačí ani ke krytí exekučních nákladů, g) by pokračování v daňové exekuci bylo spojeno s nepoměrnými obtížemi, h) bylo nařízeno více daňových exekucí a k úhradě vymáhaného nedoplatku postačí pouze některá z nich, i) je tu jiný důvod, pro který nelze v daňové exekuci pokračovat.*

[19] Daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení (§ 178 odst. 1 daňového řádu). Mezi předpoklady pro nařízení exekuce patří mj. existence exekučního titulu, jeho vykonatelnost, zachování prekluzivní lhůty pro vymáhání a postižitelnost předmětu exekuce. Jakkoli je správce daně povinen zkoumat splnění těchto předpokladů již v okamžiku nařízení exekuce, nelze vyloučit, že nenaplnění některého z nich vyjde najevo později (ať již kvůli opomenutí správce daně či v důsledku skutečností, které správce daně v době vydání exekučního příkazu nezaviněně neznal).

pokračování

[20] V posuzované věci byl exekuční titul zrušen rozsudkem městského soudu č. j. 8 Af 12/2015-55. Existence exekučního titulu je zákonnou podmínkou pro nařízení exekuce. Jeho zrušení je důvodem pro zastavení exekuce podle § 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu.

[21] NSS v rozsudku ze dne 6. 6. 2019, č. j. 1 Afs 155/2018-26, uvedl, že důvody zastavení daňové exekuce do značné míry odpovídají důvodům zastavení výkonu rozhodnutí podle § 268 odst. 1, příp. § 290 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále „o. s. ř.“). Proto lze pro inspiraci vycházet i z judikatury soudů rozhodujících v občanském soudním řízení.

[22] Důvodu podle § 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu odpovídá § 268 odst. 1 písm. b) o. s. ř. Podle něj bude výkon rozhodnutí zastaven, jestliže rozhodnutí, které je podkladem výkonu, bylo po nařízení výkonu zrušeno nebo se stalo neúčinným. Ze zákona tedy plyne, že v případě odpadnutí exekučního titulu má být probíhající exekuce zastavena.

[23] NSS v rozsudku ze dne 9. 2. 2022, č. j. 5 Afs 259/2019-26, č. 4318/2022 Sb. NSS, poukázal na to, že návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce je obdobou vylučovací (excindační) žaloby podle § 267 o. s. ř. Také zde je, navzdory specifikům obou typů řízení, řada východisek pro posuzování otázek týkajících se vlastnického práva srovnatelných.

[24] V řízení podle § 267 o. s. ř. směřuje žaloba vůči oprávněnému a jde o klasické sporné řízení. V daňovém řízení obdoba sporného řízení neprobíhá. NSS v rozsudku ze dne 23. 8. 2023, č. j. 7 Afs 321/2021-23, uvedl, že žalovaný (správce daně) se nachází v postavení soudního exekutora, který z moci úřední postihuje pouze majetek, vůči němuž je exekuce přípustná. Nerozhoduje tak přímo o vlastnickém či jiném právu k tomuto majetku, nýbrž o (ne)přípustnosti exekuce vůči postiženému majetku. Právo nepřipouštějící provedení exekuce posuzuje správce daně jako předběžnou otázku. Ani podle občanského soudního řádu se otázka vlastnického práva neřeší v rámci vykonávacího řízení, ale má své samostatné místo v nalézacím soudním řízení, které je vedeno podle části třetí o. s. ř. (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 5. 2000, sp. zn. 21 Cdo 1950/99). S výjimkou rozhodování o zastavení výkonu rozhodnutí podle § 268 odst. 1 písm. g) a v některých případech i podle písm. d) a h) o. s. ř., soud v řízení o výkonu rozhodnutí nezkoumá sporné okolnosti týkající se hmotněprávního stavu.

[25] NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 321/2021-23 konstatoval, že otázka vlastnického práva k věci sepsané k exekuci není primárním předmětem tohoto řízení. Řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce se týká pouze onoho „vynětí“ majetku tak, aby byla daňová exekuce vedena v souladu s daňovým řádem (mj. aby nedošlo k exekuci majetku, jenž tento výkon nepřipouští). Správce daně v postavení exekutora si však předběžnou otázku o vlastnickém právu k předmětu exekuce zpravidla zodpovědět musí, neboť vlastnictví může být právem vylučujícím exekuci (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 7. 2012, sp. zn. 20 Cdo 1985/2010).

[26] Předmětem řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce je tedy pouze přípustnost exekuce vůči určitému majetku. Neprobíhá-li však exekuční řízení, není o čem rozhodovat,

neboť exekuce nic nepostihuje. Řízení o vyloučení majetku se tak stává bezpředmětným. Rovněž vylučovací žaloba v občanském soudním řízení je procesní exekuční žalobou a ani ona nesmí přesáhnout rámec probíhajícího vykonávacího řízení. Z odborné literatury plyne, že probíhající exekuce je specifickou procedurální podmínkou pro pokračování v řízení o vylučovací žalobě. Není-li naplněna, má dojít nikoli k zamítnutí vylučovací žaloby, ale k zastavení řízení o ní (§ 104 odst. 1 o. s. ř.). Takový postup se uplatní nejen při zastavení exekuce, ale i jejím ukončení vymožením (SVOBODA, Karel. 4.3 Odkdy dokdy lze excindační žalobě vyhovět. In: SVOBODA, Karel. Zastavení exekuce. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 287 až 288.).

[27] V posuzované věci byl exekučním titulem zajišťovací příkaz. Poté, co městský soud tento zajišťovací příkaz zrušil, odpadl exekuční titul. S ohledem na tuto skutečnost tedy muselo (nebo bude muset) dojít k zastavení daňové exekuce. Žalovaný však před vydáním napadeného rozhodnutí nepostavil na jisto, zda se tak skutečně stalo. K dotazu městského soudu, zda došlo k zastavení daňové exekuce, se stěžovatel jednoznačně nevyjádřil. Ve správním spise nebylo založeno rozhodnutí o zastavení daňové exekuce ani jiný doklad o tom, že se tak stalo. Během jednání u městského soudu zástupkyně stěžovatele uvedla, že důvodem zastavení řízení o návrhu na vyloučení věcí z daňové exekuce byla skutečně pouze nezákonnost této exekuce, založená nezákonností samotného exekučního titulu. Stěžovatele tedy nezkoumal, zda bylo exekuční řízení zastaveno, příp. zda došlo k provedení exekuce.

[28] Ze správního spisu i z vyjádření stěžovatele je tedy zřejmé, že stěžovatel nevyvinul žádné úsilí k tomu, aby ověřil stav daňové exekuce. K ochraně práv žalobkyně je přitom nezbytné, aby nebylo pochyb o tom, že se již nemůže touto cestou domáhat ochrany. Smyslem řízení o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce je ochrana majetku, jeho účelem je zajištění provedení exekuce v souladu s daňovým řádem. Nic z toho by nebylo možné zajistit, pokud by bylo zastaveno řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce dříve, než bude postaveno na jisto, že k daňové exekuci již nemůže dojít. Probíhající daňová exekuce je specifickou podmínkou pro pokračování v řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce. Až bude zastavení daňové exekuce postaveno na jisto, bude namíste řízení o návrhu na vyloučení z daňové exekuce zastavit.

[29] Stěžovatel nesprávně dovozuje třetí důvod zastavení řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce. Ten podle něj spočívá v tom, že o návrhu na vyloučení věcí dosud nebylo pravomocně rozhodnuto a současně se daňová exekuce stala nezákonnou. Tento důvod lze totiž podle NSS podřadit pod zastavení exekuce podle § 181 odst. 2 daňového řádu, avšak až poté, kdy je postaveno na jisto, že daňová exekuce byla zastavena. Městský soud přílehavě upozornil na to, že klíčovou skutečností pro závěr o bezpředmětnosti řízení je neexistence daňového exekučního řízení, nikoli závěr o jeho nezákonnosti. Ze stěžovatelova vyjádření pak nevyplývalo, že řízení bylo zastaveno, nebo že by již byla daňová exekuce provedena. Za takové procesní situace nemohl městský soud aprobovat zastavení řízení o návrhu na vyloučení věcí z daňové exekuce. S tímto závěrem NSS souhlasí.

[30] Pro úplnost NSS dodává, že důvodná není ani stěžovatelova argumentace nevýznamností vedení odvolacího řízení z pohledu zákona č. 82/1998 Sb. Stěžovatel se bránil proti závěru, že vedení následného řízení má z tohoto hlediska smysl a nejedná se pouze o akademický přezkum. Městský soud však takový závěr nečinil; v bodě 37 pouze

pokračování

upozorňoval na to, že judikatura obecně posuzuje podmínky pro zastavení dílčího řízení vedeného v rámci exekučního daňového řízení přísně, a z tohoto důvodu především zastavení exekuce může vést k zastavení dílčího řízení, jež je spjata s touto exekucí, pro bezpředmětnost.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty poslední zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.).

[32] Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; toto právo naopak náleží úspěšné žalobkyni (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Náklady řízení spočívají v odměně advokáta za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč za sepis vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif] a paušální náhradě hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 3 400 Kč. Jelikož je obchodní korporace, v níž zástupce žalobkyně vykonává advokacii, plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se náhrada nákladů řízení o tuto daň a celkem činí 4 114 Kč. Stěžovatel je povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce částku 4114 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 13. března 2024

Karel Šimka
předseda senátu