



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudkyně zpravodajky Jiřiny Chmelové a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **VONET CR, spol. s r. o.**, sídlem Na Slatince 3279/3, Praha 10, zastoupené JUDr. Filipem Seifertem, MBA, advokátem, sídlem Na Florenci 1332/23, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2023, č. j. 4016/23/5100-41453-712140, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 6. 2024, č. j. 14 Af 15/2023-55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 15. 7. 2015, č. j. 5001072/15/2007-00540-108308 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) zamítl druhý návrh žalobkyně na vyloučení majetku (pokladní hotovosti) z daňové exekuce. Rozhodnutí předcházelo vydání zajišťovacího příkazu správcem daně dne 6. 10. 2014, kterým uložil obchodní společnosti Potamos CZ s.r.o. (dříve Qanto CZ s.r.o. – pozn. NSS, dále jen „daňový dlužník“) povinnost složit jistotu k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za období leden 2012 až červen 2014. Daňový dlužník stanovenou povinnost nesplnil, a proto správce daně zahájil zajišťovací exekuci, během které sepsal do

soupisu movitých věcí i pokladní hotovost v celkové výši 173 871 Kč. Žalobkyně se návrhem na vyloučení hotovosti domáhala jejího vyloučení z daňové exekuce (první žádost). Správce daně napadený zajišťovací příkaz prohlásil za neúčinný a exekuční řízení zastavil. Stejně rozhodl o prvním návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce žalobkyně.

[2] Následně správce daně dne 5. 6. 2015 daňovému dlužníku vrátil veškeré zajištěné finanční prostředky, včetně plateb, které výši odpovídaly pokladní hotovosti žalobkyně.

[3] Správce daně vydal zajišťovací příkaz na úhradu dosud nestanovené DPH daňového dlužníka a zahájil druhou daňovou exekuci, během které dne 26. 6. 2015 zajistil i prostředky na bankovním účtu daňového dlužníka (kam byly připsány i prostředky, které byly v první exekuci zajištěny ve formě pokladní hotovosti, avšak vráceny na bankovní účet daňového dlužníka – pozn. NSS). V návaznosti na to žalobkyně podruhé požádala o vyloučení svého majetku z daňové exekuce (druhá žádost). Správce daně její majetek z daňové exekuce prvostupňovým rozhodnutím nevyloučil (druhou žádost zamítl).

[4] Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání. Žalovaný toto rozhodnutí zrušil a řízení o návrhu žalobkyně zastavil, protože druhý návrh žalobkyně na vyloučení majetku vyhodnotil jako zjevně nepřipustné podání ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Finanční prostředky, jejichž navrácení žalobkyně požadovala, správce daně ve druhé exekuci nesepsal. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 30. 11. 2017, č. j. 11 Af 21/2016-68, neboť měl za to, že návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce nemohl být zjevně právně nepřipustným podáním. Jeho závěry potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 12. 2018, č. j. 5 Afs 346/2017-31.

[5] V dalším řízení žalovaný zrušil prvostupňové rozhodnutí a řízení zastavil § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Podle jeho závěrů majetek navržený na vyloučení z exekuce nebyl jejím předmětem, a proto není možné vést řízení o tom, zda žalobkyni svědčí právo nepřipouštět provedení exekuce. I toto rozhodnutí městský soud k žalobě žalobkyně rozsudkem ze dne ze dne 10. 11. 2021, č. j. 8 Af 23/2019-54, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Následně Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost žalovaného rozsudkem ze dne 11. 1. 2024, č. j. 4 Afs 441/2021-45.

[6] Žalovaný následně vydal napadené rozhodnutí, kterým prvostupňové rozhodnutí zrušil a řízení o druhém návrhu na vyloučení movitých věcí z daňové exekuce potřetí zastavil. V tomto případě pro bezpředmětnost ve smyslu § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu.

[7] Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně žalobou, kterou městský soud zamítl napadeným rozsudkem. Městský soud nesouhlasil se žalobkyní, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalovaný podle něj respektoval předchozí soudní rozhodnutí ve věci a své závěry dostatečně odůvodnil.

[8] K námitce žalobkyně, že pokladní hotovosti byly *de facto* správcem daně vrácené prostředky deponované na účtu daňového dlužníka, které v rámci druhé exekuce použil správce daně k zajištění úhrady DPH, městský soud uvedl, že žalovaný dostatečně zdůvodnil, proč sepsaná pokladní hotovost není totožná s finančními prostředky zajištěnými

pokračování

na účtu daňového dlužníka při druhé exekuci. Tento závěr již opakovaně potvrdily i správní soudy.

[9] Podle městského soudu žalovaný splnil i požadavek na posouzení toho, jestli rozhodnutím o žádosti dojde ke změně v právním postavení žalobkyně. Městský soud jí totiž již v rozsudku č. j. 8 Af 23/2019-54 vysvětlil, že v okamžiku, kdy byly vrácené finanční prostředky připsány na účet daňového dlužníka, se tyto prostředky staly pohledávkou daňového dlužníka za bankou. Byla-li následně nařízena druhá exekuce, nejednalo se o disponování s týmiž vrácenými prostředky, jak tvrdí žalobkyně, ale o novou exekuci na odlišnou pohledávku daňového dlužníka vůči bance. Nedošlo tedy k porušení § 179 odst. 2 daňového řádu.

[10] Městský soud dále doplnil, že z rozhodnutí jako celku je zřejmé, že meritorním rozhodnutím o druhé žádosti by nedošlo ke změně právního postavení žalobkyně. Z napadeného rozhodnutí plyne, že pokud došlo k vrácení rozporované částky na účet daňového dlužníka, je dále nepodstatné, kdo je jejím vlastníkem, i to, jestli byla hotovost zabavena v první nebo druhé exekuci. V daném případě, neprobíhá-li první exekuční řízení, v němž správce daně hotovost sepsal, není o čem rozhodovat, a řízení se tak stalo ve smyslu § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu skutečně bezpředmětným. Městský soud proto neshledal důvodnost jednotlivých žalobních námitek s ohledem na komplexní posouzení věci. Městský soud žalobu zamítl, zároveň však upozornil na nevhodnost postupu správce daně, který změnil povahu majetku (vzhledem k tomu, že zajistil hotovost, kterou vrátil na bankovní účet, aby finanční prostředky opět v další nařízené exekuci použil na zajištění úhrady daně daňového dlužníka).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[11] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“).

[12] Stěžovatelka předně namítala, že žalovaný i městský soud nezohlednili proběhlý judikturní vývoj sporné otázky a nesprávně interpretovali odkazovanou judikaturu. Připomněla vydané rozsudky a upozornila na to, že městský soud již v rozsudku ze dne 28. 4. 2022, č. j. 9 Af 9/2016-97, uvedl, že *„zrušení exekučního titulu (zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2014) tak svědčí o nezákonnosti celé exekuce od samého počátku, a tím pádem i o nezákonnosti zajištění movitých věcí žalobce, resp. o nezákonnosti rozhodnutí o jeho návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce.“* Vzhledem k těmto pochybením měl správce daně dále postupovat tak, že bude aplikované právní normy interpretovat ve prospěch stěžovatelky, do jejíchž práv bylo nezákonným postupem zasaženo.

[13] Stěžovatelka rovněž upozornila na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2024, č. j. 10 Afs 96/2022-59, ve věci *FeCom* (dále jen „rozsudek ve věci *FeCom*“ nebo pouze „*FeCom*“), jehož závěry městský soud opomněl zohlednit a který posouvá doposud uplatňované judikurní postoje. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že předmět řízení neodpadá ani v případě faktické nemožnosti vrácení požadovaného majetku, a tedy je nutné o odvolání meritorně rozhodnout, což jednoznačně podporuje stěžovatelčiny závěry.

[14] Podle stěžovatelky právní názor městského soudu otevírá prostor k obcházení právních norem a umožňuje nepřipustnou libovůli orgánů finanční správy při výkonu veřejné moci. Dále je podle ní neakceptovatelná úvaha městského soudu o tom, že subjekt veřejné moci může jednostranně předurčit výsledek navazujícího soudního přezkumu, pokud poruší zákon a následně finanční prostředky vrátí zpět. Pokud je výsledkem nemožnost soudního přezkumu, a to z důvodu odpadnutí předmětu řízení, nemůže se jednotlivec domoci ochrany svých práv.

[15] V další kasační námitce stěžovatelka uvedla, že městský soud nerespektoval závazný právní názor vyjádřený již v rozsudku č. j. 8 Af 23/2019-54, podle kterého lze bezpředmětnost žádosti „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.“ To však žalovaný v napadeném rozhodnutí neučinil. Navíc městský soud v rozporu s touto judikaturou otázku faktického zahrnutí finančních prostředků do exekuce vůbec neřešil a faktické odebrání hotovosti žalobkyni vyhodnotil jako bezvýznamné.

[16] Dále stěžovatelka namítla, že městský soud odmítl zohlednit, že sporné finanční prostředky byly fakticky předmětem druhé exekuce, protože správce daně je po vyplacení na bankovní účet znovu okamžitě zajistil na úhradu dosud nestanovené daně daňového dlužníka. To vše v době, kdy ještě nebylo pravomocně rozhodnuto o návrhu stěžovatelky na vyloučení majetku. Tedy i v rozporu s § 179 odst. 2 daňového řádu. V tomto ohledu mělo být meritorně rozhodováno o stěžovatelčině druhé žádosti o vyloučení majetku.

[17] Stěžovatelka uvedla, že ve věci došlo k nesprávnému výkladu § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Podle jejího názoru je při posuzování (bez)předmětnosti návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce nutné přihlížet k § 179 daňového řádu a posuzovat, zda nemůže být zasaženo do práv třetích osob existencí práva nepřipouštějícího exekuci majetku. Na takové posouzení žalovaný rezignoval, proto měl městský soud jeho rozhodnutí zrušit. Městský soud pochybil i tím, že neposoudil její námitky a pominul ustálenou judikaturu, týkající se bezpředmětnosti žádosti. Rovněž vnitřně rozporně posoudil otázku, zda mohou být finanční prostředky vráceny někomu jinému, než je daňový dlužník. Stěžovatelka upozornila na to, že hotovost fakticky nikdy vrácena nebyla, došlo pouze k účelovému bezhotovostního převodu. Na bankovním účtu daňového dlužníka pak byly finanční prostředky zajištěny ve stejné výši.

[18] Závěrem namítla, že napadenými rozhodnutími došlo k nepřipustnému zásahu do jejich ústavně zaručených práv. Je totiž podstatné, aby jejich materiální ochrana převážila nad formalistickým vyprazdňováním. Stěžovatelka trvá na tom, aby orgány státní správy v reakci na svá pochybení poskytly ochranu jejímu vlastnickému právu. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[19] **Žalovaný** se ve svém vyjádření neztotožnil s názorem stěžovatelky na tvrzené nezohlednění judikturního vývoje a nesprávné interpretace odkazované judikatury. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že se městský soud správně zabýval vývojem judikatury, včetně rozsudku *FeCom*, avšak upozornil na skutkové odlišnosti s projednávanou věcí.

pokračování

[20] Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by nesprávně zohlednil závazný právní názor prezentovaný ve zrušujícím rozsudku. Naopak postupoval tak, jak mu soud přikázal.

[21] Městský soud podle názoru žalovaného taktéž správně posoudil použití § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Žalovaný se v řízení po zrušujícím rozsudku zabýval tím, zda stěžovatelka spornou finanční hotovost dostatečně identifikovala, a současně i zjistil, kdy byla hotovost sepsána. Vzhledem k tomu, že se tak stalo při první exekuci, řízení o druhé žádosti o vyloučení majetku zastavil.

[22] Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzeným zásahem do ústavních práv stěžovatelky. K zásahu do jejího vlastnického práva nedošlo, což potvrdil i městský soud. V souladu s výše uvedeným navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[24] Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného a rozsudku městského soudu. Z judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí musí být vykládána ve smyslu vady způsobující nemožnost určité rozhodnutí věcně přezkoumat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost v tomto smyslu však Nejvyšší správní soud u rozhodnutí o námitkách ani u rozsudku městského soudu neshledal. Žalovaný i městský soud dostatečně reagovali na námitky stěžovatelky a vysvětlení obsažené v odůvodnění je dostatečně konkrétní a srozumitelné, aby je mohl Nejvyšší správní soud věcně přezkoumat. Pro posouzení přezkoumatelnosti rozhodnutí je v projednávaném případě zásadní srozumitelné shrnutí podstatných okolností. Stěžovatelka namítá, že odůvodnění rozsudku městského soudu je nedostatečné, neboť se městský soud nezabýval všemi jejími námitkami ohledně toho, zda jí svědčí právo nepřipouštět exekuci a je také vnitřně rozporné pro vyvození závěrů o bezpředmětnosti řízení. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka fakticky brojí proti dílčím závěrům městského soudu, se kterými nesouhlasí, případně považuje odpověď na každý svůj dílčí argument. Tyto výtky však nemohou vést k naplnění důvodu nepřezkoumatelnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť stěžovatelka fakticky s odůvodněním napadeného rozsudku nesouhlasí, což naplňuje kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), resp. b) s. ř. s. Obdobně stěžovatelka svůj nesouhlas se závěry městského soudu zaměňuje s nepřezkoumatelností napadeného rozsudku pro vnitřní rozpornost.

[26] Nejvyšší správní soud připomíná, že ačkoliv je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být tato

povinnost chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument a každou dílčí námitku účastníka řízení. Podstatné je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130), případně za podmínek tomu přiměřeného kontextu, je možné se spokojit i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). Odpověď na základní námitky totiž v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související (srov rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, nebo obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009-98).

[27] Obdobně má Nejvyšší správní soud za to, že požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí dostál i žalovaný, když se v napadeném rozhodnutí celkově vypořádal se všemi stěžovatelskými námitkami a provedl úvahy, ke kterým jej soud zavázal v předchozím řízení.

[28] Nejvyšší správní soud má za to, že městský soud na základní (avšak podstatnou) argumentaci stěžovatelky reagoval, přičemž dospěl k jasným závěrům, se kterými stěžovatelka v kasační stížnosti polemizuje, z čehož je zřejmé, že jim rozumí. Napadený rozsudek městského soudu a rozhodnutí žalovaného jsou přezkoumatelné.

[29] V první kasační námitce stěžovatelka zpochybnila zohlednění judikaturního vývoje v její věci. Odkazovala zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 1. 2022, č. j. 9 Afs 148/2019-49, ve kterém Nejvyšší správní soud řešil možnost správce daně vydat druhý zajišťovací příkaz při neúčinnosti prvního zajišťovacího příkazu z důvodu nevydání rozhodnutí o odvolání v zákonné lhůtě, a rozsudek městského soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 5 Af 60/2015-64, bod 25, ve kterém je řešena zákonnost exekučního titulu vydaného v řízení daňového dlužníka. Odkazem na tyto rozsudky se stěžovatelka snažila prokázat, že vedená exekuce byla nezákonná. Dále pak odkázala i na rozsudky městského soudu ze dne 27. 3. 2019, č. j. 8 Af 12/2015-55, a ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Af 9/2016-97. Podle argumentace stěžovatelky ze všech citovaných rozsudků vyplynul závěr, že nařízení exekuce, potažmo vydání exekučních příkazů, bylo v rozporu se zákonem. Správce daně měl proto dále postupovat tak, aby právní předpisy interpretoval v zájmu stěžovatelky, a tím napravil zásah do jejích práv. Stěžovatelka dále zejména namítala, že městský soud nereflektoval rozsudek *FeCom*.

[30] Nejvyšší správní soud považuje námitku nezohlednění judikaturního vývoje za nedůvodnou. Rovněž argumentaci týkající se (ne)zohlednění obecné nezákonnosti celé exekuce (či zastavení exekuce) není možné vyhovět z následujících důvodů. Nejprve Nejvyšší správní soud konstatuje, že se městský soud dostatečně vypořádal s veškerou relevantní judikaturou. Nejenže před samotným posouzením důvodnosti žaloby provedl shrnutí předchozího složitého procesního vývoje, zejména pak ve věci vynesných rozsudků, ale následně i jejich závěry správně aplikoval na projednávanou věc. Nelze po městském soudu požadovat, aby odkázal na veškeré rozsudky řešící obdobnou právní otázku

pokračování

jako v projednávané věci, a aby se výslovně vypořádával s každým rozsudkem vyneseným ve spleť kauze, pokud s řešenou otázkou souvisí pouze okrajově nebo se ani netýkají samotné stěžovatelky, ale daňového dlužníka, který nyní není účastníkem řízení ani osobou zúčastněnou na řízení. Stěžovatelka vhodně neodkazuje ani na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2022, č. j. 8 Afs 41/2021-38, ve věci *IZOWEN* (dále jen „rozsudek *IZOWEN*“), který spíše popírá její argumentační linii, než že by ji podporoval. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k odlišnému závěru, než tvrdí stěžovatelka. Nejvyšší správní soud v rozsudku *IZOWEN* jasně uvedl, jak správně odkázal i městský soud, že „v rámci tohoto řízení správce daně proto autoritativně nerozhoduje o tom, zda třetí osobě náleží právo k majetku, které nepřipouští provedení exekuce, nýbrž rozhoduje pouze o vyloučení majetku z daňové exekuce z důvodu, aby byla daňová exekuce vedena v souladu s daňovým řádem. Předmětem řízení tak je přípustnost vedení exekuce na určitý majetek, nikoliv vztah vyplývající ze soukromého práva, jak mylně namítá stěžovatelka.“

[31] I když Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zdůraznil, že řízení slouží k ochraně toho, kdo tvrdí, že má k majetku právo, které výkon daňové exekuce vylučuje, je třeba vzít v potaz i judikaturu týkající se dalšího postupu správce daně při zastavení exekuce, a zejména skutečnost, že v souzené věci byly vedeny dvě exekuce. Na vydání meritorního rozhodnutí v řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce nelze v každém případě bezvýjimečně trvat, pokud právní důvod zásahu do práv osoby disponující s takovým právem pominul a majetek byl správcem daně vrácen (a nejsou tu jiné důvody, pro které je třeba meritorně rozhodnout). V této věci se jedná o přezkoumání druhé žádosti o vyloučení majetku (hotovosti) z exekuce v rámci druhé exekuce, a to za situace, kdy v rámci první exekuce byly finanční prostředky správcem daně vráceny na účet (nikoliv v hotovosti). Před posouzením přípustnosti vedení exekuce na určitý majetek nelze odhlédnout od toho, zda stěžovatelkou uváděný majetek (hotovost) byl vůbec předmětem druhé exekuce. Městský soud dostatečně odůvodnil, proč sepsaná pokladní hotovost není totožná s finančními prostředky zajištěnými na účtu daňového dlužníka při druhé exekuci. Byla-li nařízena druhá exekuce, nejednalo se o disponování s týmiž vrácenými prostředky, ale o novou exekuci na odlišnou pohledávku daňového dlužníka vůči bance. Vzhledem k tomu, že došlo k vrácení částky odpovídající pokladní hotovosti, a navíc neprobíhá první exekuční řízení, v němž správce daně tuto hotovost sepsal, nebylo v rámci druhé žádosti o čem rozhodovat. Stěžovatelkou požadovaný majetek (hotovost) totiž nebyl předmětem druhé exekuce. Pohledávka daňového dlužníka vůči bance, u níž byly tyto prostředky deponovány, není shodná s pokladní hotovostí (v první exekuci), u níž se stěžovatelka domáhá vyloučení. Ve druhé daňové exekuci, na niž míří druhý návrh stěžovatelky na vyloučení majetku, správce daně nesepsal žádnou pokladní hotovost, a to ani *de facto*, ani *de iure*. Hotovost byla sepsána pouze v první exekuci, která byla posléze zastavena. Žalovaný proto nepochybil, pokud s ohledem na zastavení prvního exekučního řízení a vrácení částky daňovému dlužníkovi označil druhou žádost o vyloučení věci z druhé daňové exekuce za bezpředmětnou.

[32] Ve vztahu k nerespektování rozsudku ve věci *FeCom* Nejvyšší správní soud nejprve připomene stěžejní závěry tohoto rozsudku. Nejvyšší správní soud v něm posuzoval situaci, kdy žalovaný pro bezpředmětnost zastavil odvolací řízení ve věci vyloučení majetku z daňové exekuce. Důvodem bezpředmětnosti žádosti bylo, že v době, kdy měl o odvolání rozhodnout, byl už udělen příklep sporného majetku v dražbě a výtěžek dražby byl

rozvržen. Nejvyšší správní soud argumentoval, že nelze dovodit bezpředmětnost meritorního rozhodnutí v řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce jen na základě faktické nemožnosti sporný majetek vyloučit z důvodu, že správce daně sporný majetek již v rámci této exekuce prodal a rovněž zkritizoval účinnost obrany stěžovatele prostřednictvím vyvolání nového, civilního sporu o žalobě z lepšího práva. Tyto závěry však není možné v projednávané věci slepě následovat. Sám Nejvyšší správní soud v rozsudku *FeCom* uvádí, že „NSS nepřehlédl, že v jeho rozsudku ze dne 10. 12. 2018, čj. 6 Afs 417/2017-96, byl navrhovatel – který v zastaveném řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce uplatňoval vlastnické právo k majetku (v mezidobí navrácenému daňovému dlužníkovi) – odkázán se svým nárokem na cestu civilní a poučen o tom, že případnou škodu způsobenou nesprávným úředním postupem lze řešit postupem dle zákona č. 82/1998 Sb. Tato kauza se ovšem významně skutkově i právně liší od nyní posuzované věci. Zatímco tehdy byl posuzován složitý souběh dvou daňových exekucí a zajištěné finanční prostředky byly vráceny daňovému dlužníkovi, čímž věc nabyla charakteru civilního sporu mezi dvěma subjekty soukromého práva (ve věci navíc úzce personálně propojenými), měděné katody v nynější věci nabyl vydražitel příklepem správce daně. Tento originární způsob nabytí vlastnického práva vylučuje ze své povahy žalovat civilní cestou vydražitele, ale jak podrobně popsáno výše, pouze správce daně. Řízení o vyloučení majetku, jehož cílem od počátku bylo vyhodnotit zákonnost postupu správce daně, se proto nestalo bezpředmětným, neboť možnost domáhat se nápravy důsledků způsobených případným nezákonným rozhodnutím cestou žaloby z lepšího práva u civilního soudu nepředstavuje pro žalobkyni efektivní způsob ochrany. Posoudit zákonnost zahrnutí měděných katod do exekuce je nutné, aby se žalobkyně případně mohla domoci náhrady škody způsobené nezákonným rozhodnutím.“ Rozsudek, na který Nejvyšší správní soud v rozsudku *FeCom* odkazuje, je právě ten, který se týká druhé větve nyní projednávané věci, a tedy i přímo stěžovatelky. Je tak zřejmé, že Nejvyšší správní soud již v citovaném rozsudku vyhodnotil, že skutkové okolnosti z rozsudku *FeCom* a nynější věci jsou odlišné a nelze zde učiněné závěry bez dalšího aplikovat. Stejně závěry učinil i městský soud, který správně interpretoval možnost využití rozsudku č. j. 6 Afs 417/2017-96. Rozsudek *FeCom* nepředstavuje změnu judikaturního vývoje, kterou by měl městský soud v projednávané věci následovat, neboť se jedná o věc skutkově odlišnou. Městský soud podle stěžovatelky vyvodil z rozsudku ve věci *FeCom* nedostatečné závěry. Nijak podle ní nevysvětlil, z jakého důvodu nepřevzal stěžejní závěry o potřebě meritorního přezkoumání žádosti, či nemožnost ochrany v civilním řízení. Z výše uvedeného je zřejmé, že není pravdou, že by městský soud citované rozsudky interpretoval nesprávně. Věc *FeCom* se odlišuje tím, že se jednalo o posouzení vyloučení majetku v rámci exekuce na požadovaný majetek (nejednalo se o jiný majetek, který by nebyl předmětem exekuce). Faktická nemožnost vrátit tento majetek byla způsobena jednáním správcem daně (tím, že byl prodán v dražbě) v totožné exekuci a v průběhu řízení zkoumajícího zákonnost rozhodnutí správce daně o nevyloučení věcí z exekuce.

[33] Nelze navíc souhlasit s argumentací stěžovatelky, že právní názor městského soudu poskytuje prostor pro obcházení právních norem a pro libovůli. Stěžovatelka totiž přehlíží, že se ve věci své první žádosti o vyloučení hotovosti z exekuce nebránila před správními soudy, ač tak učinit mohla. Právě v tomto řízení se mohla domáhat toho, že se jednalo o nezákonný postup spočívající v zabavení jejího majetku. V tomto řízení mohla požadovat ochranu vlastnického práva k hotovosti a namítat, že měl být přezkoumán postup správce daně v rámci první exekuce, tak aby se mohla domáhat náhrady škody způsobené nezákonným rozhodnutím správce daně. To však stěžovatelka neučinila, proto nelze považovat za důvodnou námitku, že městský soud nyní znemožnil soudní přezkum ve věci

pokračování

rozhodování o vyloučení majetku z exekuce. Nejvyšší správní soud se je vědom toho, že pro stěžovatelku mohlo být nesnadné zvolit správný procesní postup, avšak nelze konstatovat, že by vůbec neměla možnost se bránit.

[34] V další kasační námitce stěžovatelka uvádí, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí neřídil právním názorem městského soudu a Nejvyššího správního soudu, jimiž byl zavázán ke zjištění dalších skutečností, než bude schopen přezkoumatelně uzavřít, že žádost stěžovatelky byla bezpředmětná.

[35] Nejvyšší správní soud nejprve shrne právní názor městského soudu a Nejvyššího správního soudu, kterým se podle námitky stěžovatelky žalovaný neřídil. Městský soud podrobil kritice protichůdné závěry žalovaného o tom, že jednak vyhodnotil, že finanční hotovost nebyla dostatečně identifikována, a jednak hodnotil, v rámci exekuce byla zajištěna. Z tohoto důvodu rozhodnutí pro vnitřní rozpornost zrušil. Dále městský soud žalovaného v bodech 66-70 rozsudku č. j. 8 Af 23/2019-54 zavázal k tomu, aby se při svém dalším posouzení nejprve zabýval otázkou, zda jsou věci (finanční prostředky – pozn. NSS) v návrhu na vyloučení z exekuce dostatečně identifikované. Podle městského soudu je toto zjištění nezbytným předpokladem pro posouzení, v rámci které exekuce byly finanční prostředky sepsány. Městský soud dále uvedl, že pokud žalovaný dospěje k závěru, že identifikované peněžní prostředky byly sepsány v rámci exekuce, která byla zastavena, bude muset prvostupňové rozhodnutí zrušit a řízení pro bezpředmětnost zastavit. Pokud však dospěje k závěru, že byly sepsány v rámci probíhající (druhé) exekuce, bude muset rozhodnout o tom, zda stěžovatelce svědčí právo nepřipouštět provedení exekuce, a tedy věc meritorně posoudit. Závazný právní názor městského soudu poté částečně korigoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 1. 2024, č. j. 4 Afs 441/2021-45. V bodě 29 uvedl, že s ohledem na konkrétní okolnosti posuzovaného případu nemusí být (zcela nutně a bezpodmínečně) relevantní přesná individualizace dotčených hotovostních prostředků, neboť správce daně vrátil daňovému dlužníku vše, co sepsal v rámci první exekuce. K tomuto závěru odkázal na body 15 a 16 rozsudku č. j. 6 Afs 417/2017-91. Je ale vhodné podotknout, že žalovaný napadané rozhodnutí vydal už 2. 2. 2023, tedy ještě před rozhodnutím kasačního soudu, kterým zkorigoval závěry městského soudu. Žalovaný se tak ve svém rozhodnutí nadbytečně zabýval i identifikací sepsaných peněžních prostředků. Nejedná se však o vadu, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V rozhodnutí pak žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelka sepsanou hotovost dostatečně identifikovala. Ta ale byla sepsána v rámci první exekuce, která byla zastavena, a proto žalovaný řízení o druhé žádosti stěžovatelky zastavil podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Z tohoto důvodu nelze přisvědčit ani argumentu stěžovatelky, že závěr o identifikaci hotovosti je v řešené věci průlomem, protože jak již Nejvyšší správní soud jednou uvedl, nelze trvat na závěru, že je v projednávané věci přesná identifikace stěžejní.

[36] Městský soud se v napadeném rozsudku ztotožnil s posouzením této otázky žalovaným, tedy že hotovost byla sepsána již při první exekuci. Žalovaný rovněž dostatečně zdůvodnil, z jakého důvodu nelze pokladní hotovost sepsanou při první exekuci ztotožňovat s finančními prostředky zajištěnými na účtu daňového dlužníka při druhé exekuci. Nelze proto souhlasit se závěrem stěžovatelky, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem městského soudu či Nejvyššího správního soudu. Žalovaný zjistil podstatné skutečnosti, tedy

to, že pokladní hotovost byla sepsána při první exekuci, která byla zastavena, a proto řízení o druhé žádosti stěžovatelky v rámci druhé exekuce zastavil.

[37] Městský soud se nemohl zabývat tím, zda sporné finanční prostředky byly fakticky předmětem druhé exekuce, neboť byl zavázán právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeném v rozsudku č. j. 4 Afs 441/2021-45, že finanční prostředky svou výší odpovídající hotovosti byly vráceny v rámci první exekuce, v níž byla pokladní hotovost sepsána. Nedošlo tak k tomu, že by městský soud nesprávně posoudil otázku, a ani k tomu, že by přehlédl, že žalovaný vycházel ze skutkového stavu, který nemá oporu ve spise.

[38] V dílčí části kasační námitky stěžovatelka uvádí, že napadená rozhodnutí odmítají zohlednit skutečnost, že správce daně sepsané hotovostní prostředky ihned po jejich vrácení opět zajistil na úhradu daně daňového dlužníka. Měl tak postupovat v rozporu s § 179 odst. 2 daňového řádu, podle něhož platí, že *o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce rozhodne správce daně do 30 dnů. Proti rozhodnutí o vyloučení majetku z daňové exekuce se lze odvolat do 15 dnů ode dne jeho doručení. Po dobu řízení o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce nelze majetek, který je předmětem návrhu, prodat; to neplatí, pokud se jedná o věc, která se rychle kazí.* K této otázce se již městský soud vyjádřil v bodech 74 a 75 rozsudku č. j. 8 Af 23/2019-54. Zde uvedl, že *„je jen logické a zcela správné, že s ohledem na zastavení exekuce, ve které byly určité peněžní prostředky sepsány, jsou tyto následně vráceny tomu, u koho byly sepsány. Bylo na daňovém dlužníku, aby tyto prostředky žalobci, jsou-li skutečně jeho, po jejich připsání na svůj účet, vrátil. Žalovaný nemůže tyto prostředky vrátit nikomu jinému ani čekat, jak skončí řízení o vyloučení věcí z exekuce, pokud již exekuce, ve které byly finanční prostředky sepsány, byla pravomocně zastavena. Žalobce nesporně, že tyto prostředky byly dne 5. 6. 2015 připsány na účet daňového dlužníka, nicméně namítá, že poté byly opět v rámci daňové exekuce dne 26. 6. 2015 nezákonně použity k zajištění úhrady doposud nestanovené daně. Soud s tímto závěrem nesouhlasí, jelikož v okamžiku, kdy byly vrácené finanční prostředky připsány na účet daňového dlužníka, se tyto prostředky staly pohledávkou daňového dlužníka za bankou a nejedná se tak o disponování s vrácenými prostředky, jak tvrdí žalobce, ale o novou exekuci na pohledávky daňového dlužníka vůči bance. Nedošlo tedy k porušení § 179 odst. 2 daňového řádu.“* Nejvyšší správní soud nevidí jediný důvod, proč by se měl od těchto závěrů odchýlit. V případě vrácení finančních prostředků na účet daňového dlužníka je nutné se jejich vyplacení domáhat pořadem civilního práva právě po daňovém dlužníkovi, což Nejvyšší správní soud posoudil již v rozsudku ve věci stěžovatelky ze dne 10. 12. 2018, č. j. 6 Afs 417/2017-91, bod 15. Mezi připsáním finančních prostředků na bankovní účet daňového dlužníka a použitím k zajištění úhrady doposud nestanovené daně uběhlo 21 dní. Nelze tak ani jednoduše uzavřít, že by se při druhé exekuci mělo bezpodmínečně jednat o tytéž prostředky, které byly daňovému dlužníku navraceny z první exekuce. V mezidobí navíc mohlo dojít k různým platbám a pohybům na účtu daňového dlužníka. Městský soud proto nepochybil, pokud ze zde uvedených rozsudků vycházel a jejich závěry na projednávanou věc aplikoval.

[39] V další kasační námitce stěžovatelka tvrdí, že městský soud postupoval nesprávně i při aplikaci § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Současně uvedla, že posuzování (bez)předmětnosti návrhu je nutné chápat v kontextu § 179 daňového řádu.

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

pokračování

[41] 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.*

[42] Stěžovatelka trvá na tom, že otázka, zda stěžovatelce svědčí právo nepřipouštějící exekuci zůstává nevyřešena.

[43] S tímto závěrem Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Městský soud stěžovatelce vysvětlil, že skutečnost, zda jí svědčí právo nepřipouštějící exekuci, není rozhodující, neboť finanční prostředky odpovídající svou výší hotovosti byly vráceny, přičemž v druhé exekuci se nejednalo o stěžovatelkou uváděný majetek (hotovost). Městský soud správně vyhodnotil, že pokud žalovaný po zastavení první exekuce vrátil daňovému dlužníku vše, co během ní sepsal, nemusel již při posuzování druhé žádosti o vyloučení majetku (hotovosti) z exekuce dále zkoumat, zda žalobkyni k požadovaným finančním prostředkům svědčí právo nepřipouštějící exekuci. Vhodně se městský soud vypořádal i s otázkou, komu měl správce daně finanční prostředky vrátit. V bodě 58 napadeného rozsudku konstatoval, že *„dojde-li v průběhu exekuce k zastavení exekučního řízení, zaniklo pověření daňových orgánů k provedení exekuce prodejem movitých věcí (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 7. 2008, sp. zn. 22 Cdo 2234/2008). Poté správce daně zadržuje věci neprávem. Správce daně proto postupoval správně, pokud zadržovanou věc bezodkladně vydal daňovému dlužníkovi. Jinak by jakožto neoprávněný (nikoliv řádný) držitel (detentor) zasahoval do práv daňového dlužníka. Vracení sepsaného majetku daňového dlužníka jiné osobě je sice možné. Jde ovšem o výjimku, k níž dochází, pokud správce daně skutečně vyloučí majetek z daňové exekuce (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2023, č. j. 7 Afs 321/2021-23, HIVAGO, bod 22).“*

[44] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v řešeném případě nebyl důvod aplikovat výjimku a vracet finanční prostředky stěžovatelce, namísto toho správce daně správně vrátil finanční prostředky zpět daňovému dlužníku. V tuto chvíli sice ještě nebylo rozhodnuto o stěžovatelčině žádosti, avšak nedůvodným prodlužováním exekuce by bylo zasaženo do práv daňového dlužníka. Správce daně by v takovém případě postupoval protiprávně vůči daňovému dlužníku, nikoliv stěžovatelce (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 7. 2008, sp. zn. 22 Cdo 2234/2008). Vracení sepsaného majetku daňového dlužníka jiné osobě je sice možné. Jde ovšem o výjimku, k níž dochází, pokud správce daně vyloučí majetek z daňové exekuce (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2023, č. j. 7 Afs 321/2021 - 23, HIVAGO, bod 22). Pokud správce daně nárokované věci nevyloučí, případné třetí osoby, které si nárokovaly či nárokují sepsaný majetek, se ho mohou domoci po vrácení daňovému dlužníkovi, v řízení před civilními soudy. Případné prodlení či jiná pochybení správce daně mohou být předmětem řízení o náhradě škody způsobené při výkonu státní moci.

[45] V poslední kasační námitce stěžovatelka tvrdí, že napadenými rozhodnutími bylo zasaženo jak do jejího ústavně zaručeného práva vlastnit majetek, tak i do práva na spravedlivý proces. K této námitce Nejvyšší správní soud nejprve pouze v krátkosti shrnuje, že k ústavněprávnímu rozměru celé stěžovatelčiny kauzy se již opakovaně vyjadřovaly

soudy v několika stupních. Za zmínku však na tomto místě stojí, že ústavně právní rozměr tvrzených zásahů do stěžovatelčiných práv neshledal ani Ústavní soud, který v usnesení ze dne 8. 10. 2019, sp. zn. IV. ÚS 754/19, jímž odmítal stěžovatelčinu ústavní stížnost pro neopodstatněnost, uvedl, že „opakující se argumentace obsažená v rozsáhlé ústavní stížnosti je založena na polemice s hodnocením důkazů správními soudy a orgány finanční správy a navazujícími právními závěry, a již jen proto postrádá ústavně právní rozměr.“ Ústavní stížnost směřovala proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 417/2017-91.

[46] Nejvyšší správní soud ani nyní neshledal zásah do ústavně zaručených práv stěžovatelky. Posouzením její druhé žádosti o vyloučení majetku by nedošlo ke změně jejího právního postavení, neboť vzhledem k tomu, že došlo k vrácení částky odpovídající pokladní hotovosti, a navíc neprobíhá první exekuční řízení, v němž správce daně tuto hotovost sepsal, není o čem v rámci druhé žádosti rozhodovat. Ani v případě zrušení rozhodnutí žalovaného by orgány finanční správy neměly o čem rozhodovat, neboť žádnou pokladní hotovost již nedisponovaly. Navíc je z povahy věci vyloučeno, aby se stěžovatelka domohla v tomto řízení posouzení, že pokladní hotovost jí náleží, a to právě z toho důvodu, že pokladní hotovost nebyla předmětem druhé exekuce. Finanční prostředky odpovídající svou výší hotovosti byly vráceny daňovému dlužníkovi, přičemž lze odkázat na kontext věci spočívající v personálním propojení mezi stěžovatelkou a daňovým dlužníkem popisovaným v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 417/2017-91. K stěžovatelčině námitce, že ústavní rozměr kauzy vyžaduje, aby její práva byla chráněna ve správním soudnictví, lze zopakovat, že stěžovatelka se ve věci své první žádosti o vyloučení hotovosti z exekuce nebránila před správními soudy, ač tak učinit mohla. Stěžovatelka se tak nyní při posuzování druhé žádosti o vyloučení majetku z exekuce pokouší dovodit, že za účelem ochrany jejího vlastnického práva k hotovosti je třeba zkoumat, zda jí k vráceným prostředkům odpovídajícím pokladní hotovosti svědčí právo nepřipouštět exekuci. Tyto finanční prostředky však již byly vráceny daňovému dlužníkovi, a městský soud tak stěžovatelku správně odkázal na prostředky ochrany vlastnického práva před civilními soudy.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Na základě výše uvedených skutečností tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[48] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu