



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobce: **Mirko Möllen**, advokát se sídlem Barthstrasse 16, Mnichov, Spolková republika Německo, insolvenční správce dlužníka VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, se sídlem Germeringer Str. 1, Krailling, SRN, zast. Mgr. Jiřím Mašlejem, advokátem se sídlem Říční 456/10, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 10. 2024, č. j. 46611/2024-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 6. 2025, č. j. 31 Af 15/2024-56,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) nařídil exekucním příkazem ze dne 16. 9. 2014, č. j. 52709/2014-550000-42, exekuci prodejem movitých věcí ve vlastnictví dlužníka VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft (dále jen „dlužník“). Dne 16. 9. 2014 správce daně provedl soupis movitých věcí (včetně motorové nafty) a dne 18. 11. 2014 byly tyto movité věci odebrány a přemístěny do skladu společnosti ČEPRO a. s., se sídlem Dělnická 213/12, Praha 7. Dne 1. 2. 2015 bylo s dlužníkem zahájeno insolvenční řízení a správce daně na základě § 243 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dospěl k závěru, že nelze realizovat další kroky v zahájené exekuci (tj. prodej odebrané motorové nafty v dražbě). Správce daně následně žalobce opakovaně vyzýval k vyzvednutí motorové nafty, které

žalobce odmítal s odůvodněním, že motorová nafta je dlouhodobým skladováním znehodnocena.

[2] Správce daně dne 27. 11. 2019, č. j. 48913-6/2019-550000-11 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), rozhodl dle § 84 odst. 1 daňového řádu o propadnutí 110 425 litrů motorové nafty ve vlastnictví dlužníka ve prospěch státu. Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 6. 2020, č. j. 32979/2020-900000-314 (dále jen „první rozhodnutí“), zamítl následně podané odvolání žalobce a prvoinstanční rozhodnutí potvrdil. Žalobce brojil proti prvnímu rozhodnutí žalobou, kterou krajský soud rozsudkem ze dne 27. 9. 2021, č. j. 31 Af 30/2020-68, zamítl. Tento rozsudek i první rozhodnutí žalovaného zdejší soud zrušil rozsudkem ze dne 13. 4. 2023, č. j. 3 Afs 327/2021-60 (dále jen „zrušující rozsudek“). Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že pro užití § 217 daňového řádu je nezbytné naplnit podmínku vyloučení motorové nafty ze soupisu věcí. Dále žalovanému vytкнуł, že použil zmíněné ustanovení daňového řádu analogicky, čímž zasáhl nepřipustným způsobem do vlastnického práva dlužníka.

[3] V reakci na zrušující rozsudek správce daně rozhodl dne 30. 5. 2023, č. j. 60374/2023-550000-42, o vyloučení věcí, tj. motorové nafty, ze soupisu věcí (dále jen „rozhodnutí o vyloučení věcí“). Správce daně tímto rozhodnutím opět žalobce vyzval, aby si vyloučené věci uskladněné ve společnosti ČEPRO a. s., sklad Mstětice, vyzvedl ve lhůtě jednoho roku ode dne doručení tohoto rozhodnutí. Žalobce byl současně poučen o tom, že nedejde-li k převzetí věcí ve stanovené lhůtě, správce daně přistoupí k jejich propadnutí ve prospěch státu. Žalobce si motorovou naftu nevyzvedl, žalovaný tedy vydal nyní napadené rozhodnutí, kterým znovu potvrdil prvoinstanční rozhodnutí a odvolání žalobce zamítl. Žalovaný konstatoval, že lze přímo aplikovat právní úpravu v § 217 daňového řádu, jelikož pod v něm použitý pojem „*věci, které se nezpeněžily*“ lze zahrnout i věci, k jejichž prodeji v rámci daňové exekuce vůbec nedošlo, nikoliv pouze věci, které se nepodařilo zpeněžit v dražbě, jak uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Předmětem vyloučení ze soupisu tak mohou být jakékoliv věci, které byly do soupisu pojaty a k jejichž zpeněžení nedošlo z různých důvodů. Závěr kasačního soudu, že by se mělo jednat pouze o věci, které se nepodařilo zpeněžit v dražbě, je v rozporu se zákonem. Dle žalovaného tak byly naplněny všechny předpoklady § 217 odst. 4 daňového řádu, aby došlo k propadnutí vyloučených věcí ze soupisu ve prospěch státu. Současně měl za to, že nedošlo k použití analogie v neprospěch daňového subjektu. Žalovaný se dále vyjádřil k otázce jakosti motorové nafty při jejím vrácení. Otázka případného znehodnocení motorové nafty v důsledku dlouhodobého skladování není předmětem řízení a nelze touto podmiňovat její převzetí, jak tvrdil žalobce.

[4] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou, které krajský soud vyhověl, rozhodnutí nyní napadeným rozsudkem zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud uvedl, že žalovaný postupoval v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku, dle kterého ze systematického zařazení § 217 daňového řádu vyplývá, že toto ustanovení lze použít pouze v případě, že se sepsané věci nepodaří zpeněžit v dražbě. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že analogická aplikace § 217 odst. 4 daňového řádu je v takovém případě nepřipustná a že žalovaný aplikoval § 217 odst. 4 daňového řádu právě na základě analogie. Dle krajského soudu na uvedeném nic nezmění ani skutečnost, že došlo k vyloučení věcí ze soupisu.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), na základě které požaduje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatel shrnul dosavadní vývoj řízení, napadený rozsudek a zrušující rozsudek. Stěžovatel popsal, že přistoupil k odstranění vad, pro které bylo první rozhodnutí zrušeno, tj. dal pokyn k vydání rozhodnutí o vyloučení věci a žalobce byl vyzván k jejich vyzvednutí. Žalobce si motorovou naftu nevyzvedl, proto stěžovatel vydal nyní napadené rozhodnutí, kterým potvrdil prvoinstanční rozhodnutí o propadnutí věci ve prospěch státu. Stěžovatel má za to, že postupoval v souladu se závazným právním názorem kasačního soudu.

[7] Naopak krajský soud dle stěžovatele interpretoval závěry Nejvyššího správního soudu nesprávně. Stěžovatel si je vědom, že ve svém prvním rozhodnutí použil analogii nezákonně, jelikož nebyly splněny všechny zákonné podmínky pro propadnutí věci. Vydáním rozhodnutí o vyloučení věci naplnil všechny zákonné podmínky § 217 daňového řádu, tedy toto ustanovení již neaplikoval analogicky, nýbrž přímo a za splnění všech podmínek, které kasační soud ve zrušujícím rozsudku požadoval.

[8] Stěžovatel má za to, že ze zrušujícího rozsudku neplyne názor, že § 217 daňového řádu nelze v nyní projednávané věci použít vůbec. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku pouze konstatoval, že nebyly naplněny všechny podmínky § 217 daňového řádu, což stěžovatel napravil. Stěžovatel má za to, že je rovněž naplněna podmínka odstavce 1 citovaného ustanovení, a to, že se sepsané věci nepodařilo zpeněžit v dražbě. Pokud jde o důvod nezpeněžení věci v dražbě, tento zákon blíže nespecifikuje. Přestože kasační soud ve zrušujícím rozsudku uvedl, že často půjde o věci, jejichž tržní hodnota je nulová či dokonce záporná, toto není jediný důvod. Je tedy možné, že ke zpeněžení věci v dražbě nedojde, protože dražbu nelze provést z důvodu zahájení insolvenčního řízení na majetek dlužníka. Stěžovatel poukazuje na to, že citované ustanovení ani výslovně neuvádí, že se věci neměly zpeněžit v dražbě.

[9] K otázce jakosti motorové nafty v případě vrácení stěžovatel odkázal na vyrozumění Ministerstva financí o nedůvodnosti podnětu na ochranu před nečinností stěžovatele, která se rovněž řešila v rámci nyní posuzovaného řízení. Dle ministerstva se v případě motorové nafty dlužníka jedná o věc individuálně určenou a měla by být vrácena tak, jak byla pojata do soupisu věcí. Další subjektivní důvody žalobce, které vedly k nepřevzetí motorové nafty, jsou dle stěžovatele nerelevantní.

[10] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti kterému je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná pověřený zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných

důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Dle § 217 odst. 1 daňového řádu *[v]ěci, které se nezpeněžily, může správce daně vyloučit ze soupisu věcí. Rozhodnutí o tom se doručí dlužníkovi a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky. Dle odst. 2 [v] rozhodnutí o vyloučení ze soupisu věcí správce daně vyzve dlužníka, aby si věci vyloučené ze soupisu ve stanovené lhůtě vyzvedl, nebo dlužníka vyzve, aby ve stanovené lhůtě správci daně sdělil, kde a kdy je připraven věci převzít; běh lhůty započne dnem právní moci rozhodnutí o vyloučení věcí. Dle odst. 4 [o]dmítne-li dlužník věci vyloučené ze soupisu převzít nebo nelze-li je dlužníkovi vrátit proto, že není znám jeho pobyt nebo si věci nevyzvedl ve lhůtě stanovené ve výzvě správce daně, může správce daně rozhodnout o jejich propadnutí státu postupem podle § 84.*

[14] Dle § 84 daňového řádu *[p]okud zapůjčené nebo zajištěné věci nelze vrátit jejich vlastníkově nebo osobě, která je zapůjčila, nebo od které byly v rámci zajištění převzaty, protože není známa nebo si věci nevyzvedla, a to ani na výzvu správce daně, (...) může správce daně rozhodnout o jejich propadnutí ve prospěch státu; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.*

[15] Dle § 243 odst. 1 daňového řádu *[p]o zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení zahájit a v celém daňovém řízení pokračovat, s výjimkou daňové exekuce, kterou lze nařídit, avšak nelze ji provést, pokud insolvenční zákon nestanoví jinak.*

[16] Dne 16. 9. 2014 správce daně započal daňovou exekuci prodejem movitých věcí a provedl soupis movitých věcí včetně motorové nafty. Následně však bylo zahájeno insolvenční řízení vůči dlužníkovi a dle § 243 odst. 1 daňového řádu tak nebylo možné daňovou exekuci dále realizovat, tedy motorovou naftu prodat. Správce daně rozhodl o vyloučení věcí a žalovaný vydal nyní napadené rozhodnutí, kterým potvrdil prvoinstanční rozhodnutí o propadnutí věcí dle § 84 odst. 1 daňového řádu.

[17] Stěžovatel má za to, že takový postup byl správný, jelikož naplnil všechny podmínky § 217 daňového řádu, tedy že motorovou naftu nebylo možné zpeněžit z důvodu zahájení insolvenčního řízení; správce daně vyloučil motorovou naftu ze soupisu věcí; v rozhodnutí o vyloučení věcí byl žalobce vyzván k jejich vyzvednutí; tyto věci si nevyzvedl, a proto správce daně mohl rozhodnout o jejich propadnutí ve prospěch státu. Stěžovatel má za to, že právě nenaplnění všech podmínek § 217 daňového řádu Nejvyšší správní soud vytýkal celním orgánům ve zrušujícím rozsudku. Za situace, kdy podmínky byly splněny, § 217 daňového řádu již neaplikoval analogicky, jako v předchozím řízení, nýbrž přímo.

[18] Nejvyšší správní soud se s tímto názorem stěžovatele neztotožňuje. V odst. [22] zrušujícího rozsudku se totiž explicitně vyjádřil k tomu, že ze systematiky daňového řádu je zřejmé, že § 217 daňového řádu upravuje postup pro případ, pokud sepsané věci nepodaří zpeněžit v dražbě (např. pro nulovou či zápornou tržní hodnotu). Nikoliv pro případ, že se sepsané věci nepodaří zpeněžit (tj. nebude moci být realizována daňová exekuce) z důvodu zahájeného insolvenčního řízení. Pro užití § 217 daňového řádu se celní orgány musí pokusit o prodej věcí v dražbě, ke které v nyní projednávané věci pochopitelně nedošlo. Za těchto okolností nebylo možné přímo postupovat dle § 217 daňového řádu, jak tvrdí stěžovatel. Na

pokračování

uvedeném nic nemění ani skutečnost, že správce daně vyloučil motorovou naftu ze soupisu věcí, aby, dle jeho názoru, naplnil všechny podmínky zmíněného ustanovení. I v takovém případě nadále absentovala podmínka nemožnosti zpeněžení věcí v dražbě.

[19] Kasační soud shrnuje, že ani po vydání rozhodnutí o vyloučení věcí nebylo možné na nyní projednávanou situaci přímo uplatnit § 217 daňového řádu. Vznikla tedy mezera v právu, kterou však nelze vyplnit analogickým použitím tohoto ustanovení. K otázce nepřípustnosti analogie v neprospěch daňového subjektu se zdejší soud rozsáhle vyjádřil v odst. [28] a násl. zrušujícího rozsudku. Správce daně tedy nemohl postupovat podle § 217 daňového řádu ani analogicky, jelikož výsledkem takové analogie byl zásah do vlastnického práva žalobce, resp. dlužníka.

[20] Otázka jakosti motorové nafty, tedy důvodu, pro který si žalobce motorovou naftu nevyzvedl, není rozhodná pro nyní projednávanou věc, jak ostatně tvrdí i stěžovatel v kasační stížnosti. Proto se jí Nejvyšší správní soud nebude blíže zabývat.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Stěžovatel postupoval v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku, což činí jeho rozhodnutí nezákonným. Krajský soud správně žalobě žalobce vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil.

[22] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalobci soud náhradu nákladů nemohl přiznat, neboť ze spisu nevyplývá, že by mu v souvislosti s řízením o kasační stížnosti jakékoli náklady vznikly.

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

V Brně dne 23. června 2026

JUDr. Radan Malík
předseda senátu