

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **VONET CR, spol. s r. o.**, se sídlem Na Slatince 3279/3, Praha 10, zastoupen JUDr. Filipem Seifertem, MBA, advokátem, se sídlem Na Florenci 1332/23, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, **za účasti** osoby zúčastněné na řízení: Potamos CZ, s. r. o., se sídlem Bubenská 943/8a, Praha 7, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2015, č. j. 39773/15/5100-41453-711484, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2017, č. j. 11 Af 5/2016 - 74,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

IV. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“) ze dne 30. 11. 2017, č. j. 11 Af 5/2016 - 74, (dále

„napadený rozsudek“), jímž městský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2015, č. j. 39773/15/5100-41453-711484 (dále „napadené rozhodnutí“).

[2] **Napadeným rozhodnutím** bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 7 ze dne 1. 4. 2015, č. j. 1716730/15/2007-00540-108308, kterým nebylo vyhověno návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce podle ustanovení § 179 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný k vlastnímu průběhu exekuce uvedl, že ta byla nařízena vůči společnosti QANTO CZ s.r.o. (nyní Potamos CZ s.r.o.), (dále jen „daňový dlužník“). Tato exekuce byla původně nařízena exekučním příkazem ze dne 7. 10. 2014, a to na základě zajišťovacího příkazu ze dne 6. 10. 2014; správce daně ji však rozhodnutím ze dne 27. 11. 2014 zastavil, jelikož zajišťovací příkaz v mezidobí pozbyl účinnosti. Poté správce daně vydal další zajišťovací příkaz ze dne 27. 11. 2014 na částku 164.364.473,- Kč, na jehož základě byla zahájena nová exekuce příkazem ze dne 3. 12. 2014, jehož předmětem byl mimo jiné i prodej movitých věcí, které byly původně zabaveny na základě předchozího exekučního příkazu. Žalovaný uvedl, že s ohledem na tento vývoj bylo zastaveno řízení o předchozím návrhu žalobce na vyloučení věcí z exekuce. Předmětné řízení se vede o návrhu na vyloučení majetku z exekuce ze dne 17. 12. 2014, přičemž správce daně prvostupňovým rozhodnutím rozhodl o části návrhu – o hotovosti a zboží (veškeré tabákové výrobky a tabákové doplňky); o manipulační technice bylo rozhodováno zvlášť. Žalovaný vysvětlil, že předmětem exekuce nebyly hotovostní prostředky v takovém rozsahu, který je uveden v návrhu žalobce ze dne 17. 12. 2014; nadto finanční prostředky správce daně v červnu 2015 vrátil. Předmětem tohoto řízení proto zůstalo zabavené zboží. Za stěžejní žalovaný označil to, zda žalobce prokázal své vlastnické právo k předmětným věcem. Měl přitom za to, že toto právo žalobce neprokázal předložením několika set stránek dokumentace (2079 stran kopií faktur, dodacích listů, resp. převodních dodacích listů), které ve značeném rozsahu ani nesouvisí s předmětným řízením. Nebylo přitom úkolem správce daně, aby v takovýchto dokumentech hledal ty, které svědčí návrhu žalobce. Faktury vypovídají o dané situaci pouze z účetního hlediska, nejsou však způsobilé podat informace o deklarovaném vlastnickém právu. Žalovaný dále odkázal na ustanovení § 1101 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), neboť u movitých věcí určených podle druhu může k převodu vlastnictví dojít tehdy, kdy je smlouva účinná a kdy tyto druhově určené věci jsou odlišeny od jiných téhož druhu, což nebylo nijak prokázáno; zaplacení kupní ceny či zavedená obchodní praxe (která nadto nebyla žalobcem prokázána, přičemž byl odmítnut návrh na výslechy příslušných zaměstnanců pro nadbytečnost, když nemůže být doložená příslušná písemná dokumentace této praxe) je vedlejší. Předložené doklady proto neosvědčují absolutní právo žalobce. Žalovaný nadto poukazoval na to, že není zřejmé, proč se žalobce dovolává protokolů z první exekuce, když už musel mít s ohledem na jeho propojení s daňovým dlužníkem protokoly o soupisu věcí z druhé exekuce. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by došlo k porušení ustanovení § 208 odst. 6 daňového řádu, neboť ten nezakotvuje ochranu dlužníka, ale zachovává procesní postavení věřitele (správce daně). Ve vztahu k peněžním prostředkům vysvětlil, že hotovostní aktiva byla vrácena daňovému dlužníku. Žalovaný rovněž poukázal na to, že z jiného daňového řízení, které je vedeno se žalobcem, vyplynulo, že ani jím přeložené účetnictví (zejména stran evidence skladových zásob) nesvědčí tvrzenému závěru ve věci deklarovaného naplnění podmínek

pro vyloučení dotčeného majetku. Ve vztahu k nezákonnosti zajišťovacího příkazu z důvodu porušení zákazu litispendence uvedl, že tímto je možné zabývat se v odvolacím řízení ve věci zajišťovacích příkazů, na které odkázal.

[3] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 19. 1. 2016 k městskému soudu, v níž podrobně popsal postup správce daně při exekuci vůči daňovému dlužníku. Nesouhlasil s tím, že nebylo rozhodnuto o části návrhu na vyloučení exekuce – hotovosti v celkové výši 173.871,- Kč; o této částce naopak správce daně rozhodl v samostatném rozhodnutí. Měl za to, že správce daně pochybil, pokud vycházel z druhého zajišťovacího příkazu, neboť ten je zatížen nezákonností z důvodu porušení zákazu litispendence. Trval dále na tom, že zabavený majetek byl v jeho vlastnictví, což dokládal výdajovými pokladními doklady a soupisem zboží či kartou hmotného majetku, jednotlivými stvrzenkami, ověřenou kopií rámcové kupní smlouvy ze dne 6. 1. 2014, dodacími listy, převodními dodacími listy, přijatými fakturami, výdajovými pokladními doklady. Zabavená hotovost byla podle jím předložených dokladů zabavena z jeho pokladny. Vytýkal daňovým orgánům, že zabavené prostředky i přes návrh na vyloučení majetku použily k úhradě závazků daňového dlužníka. Dále vytýkal správci daně to, že nemohl být přítomen soupisu majetku, aby mohl podat případné námitky, protože jej správce daně předem neinformoval. Správce daně měl zajistit přítomnost alespoň daňového dlužníka. S ohledem na postup správce daně v dané věci považoval za logické, že odkazoval na staré soupisy věcí pořízených v rámci tzv. první exekuce, neboť žádné jiné neměl k dispozici s ohledem na liknavý přístup správce daně. Žalobce uznal, že peněžní prostředky byly daňovému dlužníku vráceny dne 5. 6. 2015, avšak už samotný fakt zadržení těchto prostředků byl protiprávním zásahem do vlastnických práv žalobce. Tyto prostředky však byly dne 26. 6. 2015 z účtu daňového dlužníka odepsány ve prospěch správce daně. Správce daně zneužil svou pravomoc, neboť řízení zatížil průtahy a nechal žalobce i daňového dlužníka v nejistotě, neboť ti nevěděli, jak je s jejich věcmi nakládáno. Těmito otázkami se přitom žalovaný vůbec nezabýval, když pouze uvedl, že argumentace žalobce je irelevantní. Měl za to, že vlastnictví k ostatnímu zboží rovněž dostatečně prokázal, přičemž správce daně by měl být schopen jednotlivé věci ve svém držení rozlišit. Názory o údajné neprofesionalitě žalobce nejsou na místě. V okamžiku dodání bylo předmětné zboží dodatečně odlišeno od ostatních věcí, jelikož žalobce i daňový subjekt věděl, co je předmětem dodání. Na závěr zdůraznil, že na adresách, na kterých byly 2 protokoly sepsány, se nenacházelo žádné zboží daňového dlužníka.

[4] Městský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** nejprve podrobně zrekapituloval průběh daňového řízení a obsah daňových spisů. K porušení zákazu litispendence uvedl, že tato námitka nemůže být řešena v řízení o návrhu na vyloučení movitých věcí z daňové exekuce, protože se vztahuje ke zcela jiné fázi daňového řízení. U soupisu peněžních prostředků dospěl k závěru, že správní orgány učinily potřebná opatření vedoucí ke zjištění ohledně prokázání vlastnického práva. Bylo věcí žalobce, aby své vlastnické právo k předmětným věcem náležitě prokázal. K prokázání vlastnictví ohledně finanční hotovosti a druhově určených movitých věcí přitom nepostačuje předložení formálně bezvadných daňových dokladů, neboť je nutné ověřit faktický stav věci. Soud přitom měl za to, že správce daně kvalifikovaným způsobem vyjádřil své pochybnosti o skutečném stavu věci. Za stěžejní v souladu s finančními orgány určil ustanovení § 1101 občanského

zákonu, podle kterého je v případě převodu vlastnického práva u druhově určených věcí nutné odlišit jednotlivé věci od jiných věcí téhož druhu. Zaplacení kupní ceny či vyhotovení faktury je irelevantní. Rovněž není rozhodná obchodní praxe mezi žalobcem a daňovým dlužníkem. Bylo tedy věcí žalobce, aby své věcné právo (vlastnické právo) prokázal s ohledem na daný obchodní případ příslušnými důkazními prostředky. K účasti žalobce při provádění soupisů věcí soud vysvětlil, že daňový řád neukládá výslovně správci daně provést soupis věcí v přítomnosti osob, které k věcem uplatňují práva; ochrana jejich práv je zajištěna úpravou obsaženou v ustanovení § 179 daňového řádu. Pokud se žalobce dovolává průtahů na straně správce daně, musel soud konstatovat, že touto skutečností se nemůže zabývat v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Případně zjištěné průtahy ze strany správních orgánů nemají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Na závěr soud konstatoval, že neshledal důvody pro případné přerušení řízení z důvodu vedení dalších soudních řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost. V jejím doplnění ze dne 12. 2. 2018 uvedl, že kasační stížnost podává z důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů. Měl za to, že jeho žaloba byla řádně podána a zdůvodněna; pokud městský soud dospěl k jinému závěru, tak si v rozporu s právem na spravedlivý proces ulehčil práci. Setrval na argumentaci, že exekuční řízení nemohlo být provedeno, protože vykonávaný zajišťovací příkaz byl zatížen vadou litispendence. Pokud městský soud v tomto směru odkázal na rozhodnutí o odvolání proti druhému zajišťovacímu příkazu, není stěžovateli zřejmé, jak k tomu dospěl, neboť toto rozhodnutí není obsahem soudního nebo správního spisu v dané věci. Nesouhlasil rovněž s tím, že by neunesl důkazní břemeno stran prokázání svého vlastnického práva k zabaveným věcem, přičemž odkazoval na rozsáhlé důkazní prostředky, které předložil soudu. Ve vztahu k pokladní hotovosti měl za to, že odůvodnění napadeného rozsudku je značně obecné, neboť městský soud konkrétně nevysvětlil, na základě čeho vznikly správci daně pochybnosti o vlastnictví zabavených peněžních prostředků. Naopak dovozoval, že kdyby byly jím předložené důkazní prostředky řádně hodnoceny, bylo by zjevné, že své vlastnické právo k zabavené hotovosti prokázal. Některé stvrzenky byly nadto vystaveny na stěžovatele (tj. z jeho pokladny), nikoli na daňového dlužníka. Tyto peněžní prostředky byly identifikovány na základě protokolů vyhotovených samotným správcem daně, tudíž by je měl správce daně rovněž zpětně určit. Ve vztahu k ostatnímu majetku vytýkal městskému soudu, že pouze nekriticky přejal argumentaci žalovaného, aniž by svůj názor blíže vysvětlil, zvláště když uváděl pouze obecné proklamace stran důkazní povinnosti, nadto zjevně okopírované z jiného rozsudku. Rovněž i k tomuto majetku měl za to, že své vlastnické právo dostatečným způsobem prokázal, a to jak příslušnými protokoly, účetními záznamy, tak i zavedenou obchodní praxí. Jím předložená rámcová smlouva speciálně upravila přechod vlastnictví dodávaného zboží. Měl za to, že městský soud dezinterpretoval ustanovení § 1101 občanského zákoníku. Trval na tom, že v době vzniku vlastnického práva stěžovatele byly předmětné věci dostatečně odlišeny od jiných věcí téhož druhu, neboť jak stěžovatel, tak i daňový dlužník, věděli, o jaké zboží se jedná, resp. které zboží je předmětem dodání. Na adresách, na kterých bylo zboží dle příslušných protokolů sepsáno, se nenacházelo žádné zboží daňového dlužníka, proto ani nemohlo být uskladněno

odděleně od zboží stěžovatele. Správce daně porušil jeho procesní práva tím, že mu neposkytl možnost být přítomen soupisu v rámci druhé exekuce. Došlo rovněž k porušení procesních práv daňového dlužníka, neboť ten byl ve stejné situaci, a měl tak být exekuci přítomen dle ustanovení § 204 odst. 3 daňového řádu. Pokud městský soud vytýkal stěžovateli, že se dovolává původních protokolů o soupisu věcí, přehlíží časové souvislosti daného případu, neboť návrh na vyloučení věcí byl podáván v době, kdy jiné protokoly neměl k dispozici. Stěžovatel v neposlední řadě poukazoval na to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, protože se městský soud nevypořádal se všemi námitkami, když přehlédl tvrzené nezákonné závěry žalovaného o pokladní hotovosti. Nezabýval se rovněž výtkou, že hotovost byla použita k úhradě daňového dluhu, ačkoli byl podán návrh na vyloučení věcí z exekuce. Sice souhlasil s tím, že předmětné peněžní prostředky byly v červnu 2015 vráceny daňovému dlužníku, avšak následně byly opět zajištěny. Nelze proto vycházet z pouhého tvrzení žalovaného, že tyto prostředky nebyly předmětem daňové exekuce nařízené druhým exekučním příkazem. Městský soud rovněž přehlédl, že správce daně o finančních prostředcích rozhodoval ve dvou samostatných rozhodnutích, a že se žalovaný s odvolacími námitkami řádně nevypořádal. Měl za to, že unesl své důkazní břemeno stran vlastnického práva, pokud však finanční orgány zabavené věci smísily a nejsou je schopny od sebe rozlišit, je to nutné klást pouze k jejich tíži, což opět městský soud nezvážil. Nemohl tak ani odkazovat na protokoly z druhé exekuce, když správce daně zabavené věci smísil dohromady. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný rovněž v části nazvané „Závěr a náklady řízení“, v níž se městský soud snaží obecnými frázemi vyvrátit žalobní argumentaci stěžovatele a potvrdit zjevně nezákonný postup finančních orgánů, zvláště když městský soud pouze bez jakékoli kritické úvahy přebírá závěry finančních orgánů. Městský soud dále pochybil, pokud nevysvětlil, proč neprovedl stěžovatelem navrhované důkazní prostředky, a pokud nevysvětlil, zda má s ohledem na postup finančních orgánů kompletní spis. V neposlední řadě trval na tom, že městský soud měl řízení přerušit s ohledem na řízení o žalobě proti druhému zajišťovacímu příkazu.

[6] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil v přípisu ze dne 4. 4. 2018, v němž setrval na stanovisku, že námitka litispendence zajišťovací příkazu mohla být řešena pouze v řízení týkající se přezkumu zajišťovacího příkazu. Ve vztahu k pokladní hotovosti uvedl, že ta nebyla předmětem exekuce. Ohledně účasti daňového dlužníka a stěžovatele u provádění soupisu odkázal na ustanovení § 204 odst. 3 a § 208 odst. 6 daňového řádu, podle nichž není nutné zajistit přítomnost těchto subjektů u soupisu majetku. Stěžovateli rovněž nebylo nikdy kladeno k tíži, že odkazuje na protokoly pořízené v rámci první daňové exekuce. Pokud stěžovatel odkazuje na jeden protokol o soupisu ze dne 7. 10. 2014, z něhož dovozuje, že tam uvedené zboží je v jeho vlastnictví, pak je nutné dle žalovaného uvést, že se jedná o pouhé tvrzení osob přítomných danému soupisu věcí. Setrval na argumentaci, že pro prokázání vlastnického práva stěžovatele bylo nutné zkoumat splnění podmínek dle ustanovení § 1101 občanského zákoníku. Faktury a další dokumenty dokládají pouze účetní hledisko daného případu, nikoli to, zda došlo k převodu vlastnického práva.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež je zastoupena advokátem, a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná.**

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí městského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu zakládají důvod nepřezkoumatelnosti, přičemž na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75; rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73; rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74; rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130.

[10] Naplnění tohoto kasačního důvodu stěžovatel dovozuje z toho, že závěry městského soudu o tom, že finanční orgány dostatečně zkoumaly vlastnictví zabavených věcí jsou značně obecné, dále, že se městský soud nezabýval jeho námitkami stran peněžní hotovosti, rozpadnutí řízení na dvě větve, otázce smísení zabavených věcí, že městský soud podle jeho názoru okopíroval odůvodnění jiného rozsudku, že městský soud neprovedl celou řadu jím navrhovaných důkazních prostředků (zejm. svědeckých výpovědích), že neověřil, zda je daňový spis kompletní, a že nepřerušil předmětné soudní řízení. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel fakticky brojí proti dílčím závěrům (často vytrženým z kontextu) městského soudu, se kterými nesouhlasí, případně požaduje 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 stěžovatel fakticky s odůvodněním napadené rozsudku nesouhlasí, což naplňuje kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), resp. b) s. ř. s.

[11] 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 – 13), 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 28. 5. 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).

[12] Nejvyšší správní soud má za to, že městský soud na základní argumentaci stěžovatele obsažené v jeho žalobě reagoval, přičemž dospěl k určitým závěrům; posouzení toho, zda tyto závěry jsou správné, je však otázkou naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), resp. b) s. ř. s. To, že je napadený rozsudek v tomto směru přezkoumatelný, ostatně vyplývá i ze samotné kasační stížnosti, v níž stěžovatel na 40 stranách věcně argumentuje proti jednotlivým závěrům městského soudu.

[13] K poukazu stěžovatele, že nebylo rozhodnuto o jeho návrhu na provedení svědeckých výpovědí, má Nejvyšší správní soud za to, že tímto se městský soud implicitně zabýval, protože vysvětlil, že pro věc není podstatné, jaké smluvní vztahy měl stěžovatel s daňovým dlužníkem, ale to, zda byly předmětné věcí (druhově určené) při dodání mezi nimi dostatečně individualizovány. Jinými slovy městský soud vysvětlil, že prokazování těchto smluvních vztahů je irelevantní, neboť je stěžejní zkoumání splnění podmínek nabytí vlastnického práva stěžovatelem v souladu s ustanovením § 1101 občanského zákoníku. K této skutečnosti přitom stěžovatel žádné relevantní důkazní návrhy nepředložil. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s městským soudem, že nebylo nutné provádět toto dokazování, byť se touto otázkou mohl v odůvodnění napadeného rozsudku explicitně zabývat.

[14] Pokud stěžovatel namítá, že městský soud předmětné řízení nepřerušil a nevyčkal tak na výsledek dalších řízení, je nutné poukázat na znění ustanovení § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s., podle kterého *„Předseda senátu řízení usnesením může přerušit, jestliže zjistí, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé nebo takové řízení sám vyvolá“*. Z citovaného ustanovení vyplývá, že je na zvážení předsedy senátu, zda řízení s ohledem na danou situaci přeruší či nikoli.
Pro městský soud bylo stěžejní to, zda byla prováděna exekuce na základě vykonatelného rozhodnutí. Takové rozhodnutí v podobě zajišťovacího příkazu ze dne 27. 11. 2017 tu přitom bylo, což nepopírá ani stěžovatel; skutečnost, zda toto rozhodnutí bylo zákonné či nikoli (ať už s ohledem na argumenty obsažené v doplnění žaloby v jiné věci nebo s ohledem na překážku litispendence), však městský soud nemohl v předmětném řízení zkoumat a nemusel s ohledem na rychlost a hospodárnost soudního řízení vyčkávat na výsledek těch řízení, která přezkoumávala tento zajišťovací příkaz, a to bez ohledu na to, že případné zrušení tohoto zajišťovacího příkazu by mělo pravděpodobně vliv i na samotnou předmětnou exekuci a návrh na vyloučení majetku z exekuce.

[15] Ve 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.

[16] Nejvyšší správní soud přitom nepřehlédl tvrzení stěžovatele, že z bankovního účtu daňového dlužníka byla koncem měsíce června 2015 stržena částka 1.649.063,33,- Kč, a to ve prospěch EXE FÚ Praha 7, což dokládá bankovním výpisem z účtu daňového dlužníka. K tomu je však nutné uvést, že tuto exekuci stěžovatel nijak dále nepopsal a hlavně nedoložil. Nejvyššímu správnímu soudu tak není zřejmé, na základě jakého právnímu titulu bylo ze strany finančních orgánů k tomuto kroku přistoupeno, zejm. zda se jedná o kroky v rámci předmětné exekuce, zvláště když finanční orgány podle Sdělení o vrácení finančních prostředků z daňové exekuce ze dne 8. 7. 2015 vycházely z toho, že předmětné finanční prostředky byly daňovému dlužníku vráceny. Nejvyšší správní soud přitom s ohledem na osobní propojení stěžovatele a daňového dlužníka (viz dále) má za to, že stěžovatel mohl a měl předložit více informací k této finanční operaci; o tom ostatně svědčí i to, že správním soudům předal výpis z bankovního účtu daňového dlužníka. Nejvyšší správní soud dále ze své evidence zjistil, že stěžovatel a daňový dlužník jsou účastníky dalších čtyř řízení, které se zjevně týkají daňových povinností daňového dlužníka a navazující exekuce. Nejvyšší správní soud přitom nemá za to, že by se v předmětném řízení měl vyjadřovat k otázce, která je zjevně předmětem dalších rozhodnutí finanční správy, které jsou následně podrobovány soudnímu přezkumu stěžovatelem nebo daňovým dlužníkem.

[17] Ve vztahu k prokázání nabytí vlastnického práva u zboží (a fakticky rovněž i ve vztahu k peněžní hotovosti, k níž se však Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené výslovně nevyjadřuje) stěžovatelem od daňového dlužníka musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že je nutné rozlišit mezi obligačními závazky stěžovatele a daňového dlužníka vzniklými na základě rámcové smlouvy ze dne 6. 1. 2014 a jednotlivých kupních smluv tvrzených stěžovatelem, a převodem vlastnického práva jako věcného práva působícího erga omnes. Za stěžejní v tomto smyslu Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem přitom považuje ustanovení § 1101 občanského zákoníku, podle něhož „*Vlastnické právo k movité věci určené podle druhu se nabývá nejdříve okamžikem, kdy lze věc určit dostatečným odlišením od jiných věcí téhož druhu.*“ Nejvyšší správní soud přitom nerozporuje širokou smluvní volnost, kterou disponují účastníci soukromoprávních

vztahů podle ustanovení § 1 odst. 2 občanského zákoníku, tudíž stěžovatel si mohl s daňovým dlužníkem nastavit smluvní vztahy tak, že daňový dlužník splní své obligační povinnosti prodávajícího tím, že stěžovatelem kupované zboží „uskladní" ve svých prostorách, tj. že převzetím jím kupovaného zboží od subdodavatele splní svou povinnost dodat zboží vůči stěžovateli, na což byly zjevně „nastaveny" doklady předložené stěžovatelem. Splnění těchto smluvních povinností je však nutné odlišit od vlastnického práva, které působí erga omnes, a jeho nabytí nabyvatelem.

[18] K tomu je nutné poukázat na znění ustanovení § 978 občanského zákoníku, podle něhož *„Od ustanovení této části se lze odchýlit ujednáním s účinky vůči třetím osobám, jen připouští-li to zákon."* Nejvyšší správní soud má s ohledem na skutečnost, že citované ustanovení § 1101 občanského zákoníku patří do části třetí občanského zákoníku, od které se nelze bez zákonného podkladu vůči třetím osobám odchýlit, za to, že vůči třetím osobám, tj. i vůči státu (konkrétně finančním orgánům), je nutné striktně postupovat podle ustanovení § 1101 občanského zákoníku; jakákoli smluvní úprava nabytí vlastnického práva v rozporu s tímto ustanovením vůči třetímu tak nemůže požívat právní ochrany. Nejvyšší správní soud tudíž dospívá k dílčímu závěru, že inter partes si mohli stěžovatel a daňový dlužník smluvně upravit okamžik nabytí vlastnického práva, třeba již okamžikem „dodání" zboží daňovému dlužníku jeho subdodavatelem, o čemž ostatně svědčí dokumentace předložená stěžovatelem. Avšak ve vztahu k třetím osobám, a to i ve vztahu ke státu, takové ujednání nemá právní účinky, a je nutné zkoumat, zda byly splněny podmínky ustanovení § 1101 občanského zákoníku. Tedy zda došlo k odlišení zboží od jiných věcí téhož druhu. Splnění této podmínky proto nezáleží na smluvní úpravě vztahů mezi stěžovatelem a daňovým dlužníkem, ale na faktickém jednání, kdy dojde k označení jednotlivého zboží, které bude způsobilé dostatečně odlišit jej od jiného. Tuto podmínku je přitom nutné posuzovat objektivně.

[19] Nejvyšší správní soud přitom má za to, že k takové objektivní individualizaci zboží v předmětné věci (a to i ve vztahu mezi ním navzájem) nedošlo. Stěžovatel v tomto směru odkazuje na své účetnictví, faktury, přijaté a výdajové pokladní doklady, dodací listy, avšak nic z toho nedokládá, že toto zboží bylo v reálu nějakým způsobem označeno tak, aby bylo odlišitelné od jiného zboží, které bylo zjevně postupně daňovému dlužníku dodáváno. Subjektivní představy stěžovatele a daňového dlužníka tvrzené v kasační stížnosti jsou v tomto směru nedostatečné. Ostatně samotný daňový dlužník při zahájení předmětných exekucí v jeho prostorách měl zcela jinou představu o vlastnictví předmětného zboží, neboť potvrdil, že tam zjištěné zboží se nachází v jeho vlastnictví (srov. protokol ze dne 7. 10. 2014 ve vztahu ke skladu v Plzni, rovněž v protokolu ze dne 7. 10. 2014 ve vztahu ke skladu v Českých Budějovicích, v němž je uvedeno, že *„téhož dne 9:00 hod byl sepsán protokol o místním šetření, kde se vedoucí skladu vyjádřil, že nejsou schopni rozlišit vlastnictví naskladněného zboží"*). Teprve následně během této exekuce se daňový dlužník „rozpomenul", že předmětné zboží je ve vlastnictví stěžovatele. Takové jednání nesvědčí o tom, že by předmětné zboží bylo dostatečně individualizováno. Jak přitom vyplývá z protokolu ze dne 7. 10. 2014 ve vztahu ke skladu v Českých Budějovicích, byla část zboží uskladněna odděleně, neboť se jednalo o zboží společnosti Imperial Tobacco CR, přičemž z tohoto důvodu nebylo zahrnuto do soupisu. Pokud toto zboží bylo odlišeno,

nevidí Nejvyšší správní soud důvod, proč nebylo i ostatní zboží odděleno řádným způsobem, když ve vztahu k této společnosti toho daňový dlužník zjevně byl schopen.

[20] Nejvyšší správní soud má za to, že důraz na objektivní výklad a aplikaci ustanovení § 1101 občanského zákoníku není samoúčelný. Nejvyšší správní soud musel odmítnout argumentaci, že stěžovatel a daňový subjekt „věděli“, že zboží je ve vlastnictví stěžovatele. S ohledem na zjištění finančních orgánů a obsah obchodního rejstříku, podle kterého jsou stěžovatel a daňový dlužník personálně úzce propojeni, neboť jejich společníky a statutárními orgány jsou skoro titíž lidé, v projednávané věci hrozilo riziko účelového jednání, neboť zjevně zde existují 2 formálně samostatné subjekty, které však vykonávají společně jednu ekonomickou činnost, přičemž rozlišení mezi činností jednoho subjektu od druhého je věcí pouhého tvrzení statutárních orgánů těchto právnických osob, resp. jejich zaměstnanců. Tato tvrzení však pro objektivní převod vlastnického práva nemohou podle Nejvyššího správního soudu stačit.

[21] Nejvyšší správní soud má rovněž za to, že správce daně neporušil daňový řád tím, že údajně neměl umožnit přítomnost daňového dlužníka a stěžovatele u předmětného soupisu. K této námitce je nutné uvést, že stěžovatel může hájit pouze svá veřejná subjektivní práva, nikoli práva cizí. Správní žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. tedy nepředstavuje žalobu za jiného („actio popularis"). Stěžovatel se tedy nemůže dovolávat toho, že daňový dlužník (tedy subjekt formálně odlišný od stěžovatele) byl zasažen na svých právech tím, že údajně neměl možnost být přítomen soupisu věcí. Pouze nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud ve stručnosti odkazuje na obsah spisu, podle něhož byli zaměstnanci daňového dlužníka soupisu zjevně přítomni, stejně jako jeho zástupci (např. pan JUDr. J. V. dle protokolu o soupisu věcí ze dne 7. 10. 2014 ve vztahu ke skladu v Plzni). Přímo ve vztahu ke stěžovateli je nutno uvést, že stěžovatelem citovaná ustanovené daňového řádu nezakotvují správci daně ve vztahu k osobě, které svědčí právo k majetku nepřipouštějící provedení exekuce, žádnou povinnost. Pouze v ustanovení § 208 odst. 3 písm. b) daňového řádu je stanoveno, že *„V protokolu o průběhu soupisu věcí se podle potřeby dále uvede vlastnické nebo jiné právo a závady váznoucí na sepisovaných věcech, které byly při sepisování věcí tvrzeny dlužníkem nebo další přítomnou osobou“*. Ze stěžovatelem citovaných ustanovení nelze nijak dovodit, že by správce daně dopředu musel osobu, která tvrdí právo k majetku nepřipouštějící provedení exekuce, nějak informovat o provedení soupisu; to je ostatně v reálu nemožné, neboť správce daně nemůže dopředu vědět, jaké věci u dlužníka zjistí, a už vůbec nemůže dopředu odhadovat, komu tyto věci patří.

[22] Pokud stěžovatel v neposlední řadě dovozuje porušení svých práv tím, že mělo po provedení soupisu v rámci uskladnění sepsaného zboží dojít k jeho smísení, pak je nutné poukázat na to, že stěžovatel v tomto směru nemístně spekuluje. Finanční orgány totiž nevyhověly jeho návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce proto, že by „jeho věci“ nebyly schopné najít, resp. rozlišit od ostatních, ale proto, že stěžovatel sám neprokázal své vlastnické právo. V tomto směru Nejvyšší správní soud nemůže přehlédnout skutečnost, že stěžovatel vytýká finančním orgánům neprovedení řádného označení sepsaného zboží – jasné označení předmětného zboží s ohledem na tvrzený převod vlastnického práva však mělo být provedeno již samotným daňovým dlužníkem při

tomto údajném převodu vlastnického práva na stěžovatele. Pokud by se tak stalo, zjevně by předmětné zboží nebylo sepsáno, jak o tom svědčí protokol ze dne 7. 10. 2014 ve vztahu ke skladu v Českých Budějovicích ve spojení se zbožím společnosti Imperial Tobacco CR (viz výše).

[23] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává. Osoba zúčastněná na řízení má podle § 60 odst. 5 s. ř. s. právo na náhradu jen těch nákladů řízení, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil; v tomto řízení však osobě zúčastněné na řízení žádná povinnost uložena nebyla, proto ani ona nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 10. prosince 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu