

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **ELEKTRA PV, s. r. o.**, se sídlem Vrbenská 197/23, České Budějovice, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 8. 2017, čj. 50 A 12/2017-36,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Zajišťovacími příkazy ze dne 22. 6. 2016 žalovaný uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na účet žalovaného v celkové výši 74 902 697 Kč. Tyto zajišťovací příkazy byly účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání a žalobkyni od této chvíle vznikl daňový nedoplatek. Téhož dne žalovaný vydal exekuční příkaz, kterým nařídil k vymožení nedoplatku daňovou exekuci prodejem movitých věcí. Exekuční příkaz stanovil, že daňový exekutor provede soupis movitých věcí, které podléhají exekuci, jejich zpeněžení, pokud to povaha věci nevylučuje, a z výtěžku prodeje se uspokojí nedoplatek na daních. Exekuční

příkaz žalovaný doručil dne 22. 6. 2016 žalobkyni do jejího sídla a zahájil s ní jednání o způsobu jeho uhrazení.

[2] Ještě týž den žalovaný provedl soupis motorových vozidel žalobkyně. O měsíc později žalovaný sepsaná vozidla zabavil a odvezl na místo k tomu určené. Celkem žalobkyni odebral deset vozidel, dvě jí ponechal k užívání. Ve dnech 21. a 22. 7. 2016 žalovaný zapečetil úřední uzávěrou sklady žalobkyně, ve kterých se nacházely zejména domácí elektrospotřebiče, s nimiž žalobkyně obchodovala. Nespecifikovanou část tohoto zboží však nevlastnila žalobkyně, ale její dodavatelé. Žalovaný proto na základě podkladů od žalobkyně vytvořil datový soubor - „*zboží ve všech skladech-NEZAPLACENÉ*“, se kterým žalobkyni seznámil na ústním jednání dne 25. 7. 2016. Žalovaný poté započal sepisovat movité věci žalobkyně. Stav sepsaného majetku zachycují přílohy protokolů o soupisu věcí založené ve správním spisu.

[3] Vyhláškou ze dne 3. 8. 2016 zahájil insolvenční soud ve věci žalobkyně insolvenční řízení. Dne 17. 8. 2016 insolvenční soud vydal předběžné opatření, kterým omezil účinek spojený se zahájením insolvenčního řízení uvedený v § 109 odst. 1 písm. c) zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, a to tak, že žalovanému umožnil provést již nařízenou daňovou exekuci prodejem movitých věcí s omezením, aby výtěžek dosažený zpeněžením byl po dobu probíhajícího insolvenčního řízení k dispozici v tomto řízení. Dne 3. 11. 2016 insolvenční soud rozhodl o úpadku žalobkyně a následně rozhodnutím ze dne 29. 11. 2016 (zveřejněným v insolvenčním rejstříku dne 2. 12. 2016) zrušil předběžné opatření ze dne 17. 8. 2016. Žalovaný od té chvíle nemohl dále pokračovat ve výkonu daňové exekuce.

[4] Žalobkyně se proti postupu žalovaného v daňové exekuci bránila u krajského soudu žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu. Namítala, že žalovaný ode dne zahájení exekuce až do zrušení předběžného opatření (22. 6. 2016 – 2. 12. 2016) neprovedl soupis zboží v centrálním skladu a nebyl schopen ani v exekuci prodat a zpeněžit sepsaná vozidla. Žalovaný podle jejího názoru v daňové exekuci nepostupoval přiměřeným způsobem, hospodárně a bez zbytečných průtahů. Svým nezákonným postupem znehodnotil veškerý její movitý majetek a snížil míru umoření daňového nedoplatku. V závěru žaloby se žalobkyně domáhala určení, že jednotlivé úkony žalovaného v daňové exekuci, které popsala celkem v sedmi bodech petitu žaloby, byly nezákonnými zásahy.

II. Řízení před krajským soudem

[5] Krajský soud dva body petitu žaloby vyloučil k samostatnému projednání (body V a VII). Dále soud odmítl pro nepřípustnost bod IV petitu žaloby, ve kterém se žalobkyně domáhala určení, že nečinnost žalovaného ve formě nevydání dražební vyhlášky na prodej sepsaných vozidel byla nezákonným zásahem. Věcně se soud zabýval body I. – III. a VI. petitu žaloby, ve kterých žalobkyně navrhla, aby soud rozhodl, že:

I. postup žalovaného při provádění daňové exekuce prostřednictvím prodeje movitých věcí, prováděné na základě exekučního příkazu na prodej movitých věcí ze dne 22. 6. 2016, v době od 23. 6. 2016 do 2. 12. 2016 byl nezákonným zásahem;

II. postup žalovaného v rámci soupisu movitých věcí, prováděný na základě exekučního příkazu na prodej movitých věcí ze dne 22. 6. 2016, v době od 23. 6. 2016 do 2. 12. 2016, byl nezákonným zásahem;

pokračování

III. postup žalovaného spočívající v daňové exekuci prováděné prostřednictvím prodeje movitých věcí - sepsaných vozidel, byl nezákonným zásahem;

(...)

VI. postup žalovaného, který v období od 22. 6. 2016 do 2. 12. 2016 neprováděl soupis movitých věcí v podobě skladového zboží, nacházejícího se ve skladu žalobkyně v ulici Rudolfovská, České Budějovice, byl nezákonným zásahem.

Krajský soud žalobu v této části neshledal důvodnou a zamítl ji.

[6] Výrok I. vyhodnotil jako velice neurčitý. Podle soudu z výroku ani odůvodnění žaloby není zřejmé, jaké konkrétní faktické úkony žalobkyně napadá. Soud proto pouze ve stručnosti uvedl, že žalovaný vycházel z platného exekučního příkazu a že ze správního spisu není zřejmý žádný neformální úkon, který by svým obsahem odporoval zákonu.

[7] Výrok II. a VI. krajský soud posoudil současně, protože vyhodnotil, že se obsahově překrývají. Uzavřel, že postup žalovaného při soupisu movitých věcí nebyl nezákonný. Poukázal na to, že žalovaný soupis prováděl, ne však v centrálním skladu zboží. Žalobkyni nepřísluší rozhodovat o pořadí faktických úkonů žalovaného. Podle soudu nebylo nezákonné, že žalovaný nezahájil soupis zboží v centrálním skladu. Soupis má totiž zahrnovat pouze věci ve vlastnictví dlužníka, které mohou být prodány. Žalobkyně však jednoznačným způsobem neprokázala vlastnické právo k tomuto boží. Krajský soud dále uvedl, že žalobkyně neprokázala skutečné snížení hodnoty zboží ve skladech. Tvrzení žalobkyně o poškození zboží v důsledku nesprávného zacházení a manipulace ze strany žalovaného nelze zařadit pod petit navržený v žalobě. Podle názoru krajského soudu navíc tuto skutečnost nelze posoudit, protože není znám stav skladů v době jejich zapečetění a současně chybí jakékoliv věrohodné podklady, které by vypovídaly o míře poškození. Obdobně se krajský soud vyjádřil také ve vztahu k námitce žalobkyně, že jí žalovaný při prohlídce skladu dne 14. 11. 2016 znemožnil pořizovat si fotografie.

[8] Při hodnocení zásahu pod výrokem III. krajský soud podrobně rozebral skutkové okolnosti a uzavřel, že postup žalovaného nebyl nezákonný. Nejméně měsíc a půl z celkem pětiměsíčního období, které žalobkyně vymezila, žalovaný nebyl nečinný z vlastní vůle. Dále soud poznamenal, že z předložených fotografií nelze dovozovat zanedbání údržby vozidel. Podle soudu není zřejmé, z čeho žalobkyně dovozuje snížení ceny vozidel.

III. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V ní nejprve obecně konstatuje, že titulem pro zahájení daňové exekuce byly zajišťovací příkazy. O to více by proto daňový exekutor měl klást důraz na přiměřenost, rychlost a hospodárnost při provádění exekuce. Žalovaný již v červnu 2016 exekučními příkazy obstavil stěžovatelce majetek v hodnotě 170 milionů Kč za účelem uspokojení pohledávky vzniklé na základě zajišťovacích příkazů ve výši přibližně 75 milionů Kč. Daňové nedoplatky však nebyl schopen v rámci mobiliární exekuce umořit ani po dobu pěti měsíců. Důvod vydání zajišťovacích příkazů, tj. obava o nedobytnost budoucí daňové povinnosti, byl tedy paradoxně splněn až samotným postupem žalovaného v rámci exekučního řízení.

[10] Stěžovatelka trvá na tom, že měl žalovaný zahájit soupis veškerých skladových zásob, tento pokyn obsahovalo také usnesení o předběžném opatření ze dne 17. 8. 2016. Následně mohl v souladu s § 179 daňového řádu případně vrátit třetím osobám zboží v jejich vlastnictví. Stěžovatelka je současně přesvědčena, že zboží bylo možné sepsat během několika dnů. Krajský soud si však neověřil skutečný stav věci, nevypořádal se s důkazy stěžovatelky, a automaticky uvěřil vyjádřením žalovaného, že soupis provádí a dosud ho nebylo možné ukončit vzhledem ke stavu účetní evidence, rozsahu zásob umístěných ve skladech a řešení návrhů na vyloučení či vrácení zboží. Žalovaný se stěžovatelkou odmítl spolupracovat. Namísto toho odpojil celý server, ve kterém se nacházely veškeré obchodní a účetní dokumenty stěžovatelky. Odkazuje na rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 122/2017-50, který se odpojením serveru při provádění daňové exekuce u stěžovatelky již zabýval.

[11] Neztotožňuje se ani s tvrzením krajského soudu, že neprokázala snížení hodnoty zboží ve skladech. Krajský soud vůbec nevzal v potaz skutečnost, že jí žalovaný svými kroky v průběhu daňové exekuce znemožnil znehodnocení zboží jakkoliv prokázat. Připomíná, že žalovaný náhle zapečetil sklady se zbožím a zamezil jí přístup do skladů. Poté již zůstal nečinný a nezaznamenal stav skladu ke dni zapečetění. Při pozdější prohlídce skladu jí neumožnil pořídit si fotodokumentaci, přestože to žádné ustanovení daňového řádu nezakazuje. Z fotografií, které pořídila insolvenční správkyně vyplývá, že o sklad není řádně postaráno. Krajský soud se navíc vůbec nezabýval vyjádřením přiloženým k žalobě, ve kterém bývalý zaměstnanec stěžovatelky označil stav skladů za žalostný. Podle stěžovatelky je navíc obecně známou notorietou, že elektronika se znehodnocuje již samotným plynutím času a její aktuální prodejní hodnota klesá.

[12] Pokud jde o exekuci prodejem vozidel, stěžovatelka opakuje, že žalovaný ani po dobu pěti měsíců neprovedl žádný úkon přímo vedoucí ke zpeněžení vozidel. V jiných případech mobiliárních exekucí vozidel žalovaný přistupuje ke zpeněžení vozidel podstatně rychleji. Stěžovatelka se neztotožňuje ani se závěrem krajského soudu, že není zřejmé, z čeho usuzuje na snížení ceny vozidel. Podle ní je stejně jako u elektronických spotřebičů ekonomickou notorietou, že vozidla ztrácí v důsledku plynutí času svoji hodnotu.

[13] Stěžovatelka proto v závěru kasační stížnosti navrhuje, aby NSS napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Dále uvádí, že stěžovatelka v zásadě opakuje argumentaci uvedenou v žalobě, a proto odkázal na svoje vyjádření k žalobě.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[15] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu. Soud se nejprve zabýval námitkami týkajícími se postupu žalovaného při soupisu skladového zboží [**IV.A.**; § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.], následně posoudil námitky vztahující se k realizaci prodeje vozidel [**IV.B.**; § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.].

pokračování

[16] NSS upozorňuje, že předmětem posouzení nejsou zajišťovací příkazy a na ně navazující exekuční příkazy či otázka, zda nařízení exekuce postižením movitých věcí bylo ve stěžovatelčině případě vhodné a přiměřené. Proti zásahu do veřejných subjektivních práv způsobenému zajišťovacími příkazy (§ 167 daňového řádu) či exekučními příkazy (§ 178 daňového řádu) se daňový subjekt nemůže bránit v řízení o ochraně před nezákonným zásahem (rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2017, čj. 1 Afs 4/2017-40).

[17] Ačkoliv stěžovatelka v kasační stížnosti předesílá, že se domáhá ochrany před zásahy vymezenými v petitu žaloby pod body I. - III. (VI.), její argumentace se týká pouze bodů II. a III. (VI.). Stěžovatelka namítá, že žalovaný ve vymezeném období od 23. 6. 2016 do 2. 12. 2016 nebyl schopen provést soupis skladového zboží a realizovat prodej vozidel.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Hned v úvodu NSS konstatuje, že obecná námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu není důvodná. Odůvodnění rozsudku je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému, z něhož rozumně plynou právní závěry. Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že se krajský soud nevypořádal se všemi jejími žalobními námitkami, nezmiňuje však, jaké konkrétní žalobní námitky krajský soud opomněl přezkoumat. NSS v tomto ohledu žádné pochybení soudu neshledal. Lze dodat, že povinnost řádně odůvodnit rozhodnutí není nutno pojímat tak široce, že by soud musel vyslovit podrobnou odpověď na každý, jakkoliv obecný či naopak jen dílčí argument žalobce, což samozřejmě platí tím spíš pro žaloby velmi detailní a komplexní [srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc M. *CAMBELL & SONS LIMITED*, bod 68, srov. též rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43, věc *To & Mi Vdf.*, bod 41, a další].

IV. A. *Postup žalovaného při soupisu skladového zboží*

[20] Stěžovatelka v žalobě uvedla, že žalovaný ode dne zahájení exekuce až do zrušení předběžného opatření (22. 6. 2016 - 2. 12. 2016) neprovedl soupis zboží nacházejícího se v centrálním skladu v ulici Rudolfovská třída, které bylo zásadní pro umoření daňového nedoplatku, vydání věcí třetím osobám a další postup v rámci insolvenčního řízení. Sepsal pouze manipulační techniku, kancelářský nábytek a malou část „bazarového“, méně hodnotného zboží, o jehož vlastnictví nevznikly žádné pochybnosti.

[21] Podle krajského soudu z předloženého spisového materiálu neplyne žádná nezákonnost. Žalovaný soupis prováděl, ne však na místě, které označila stěžovatelka. Jelikož měl žalovaný pochybnosti stran vlastnictví třetích osob ke zboží v centrálním skladu na ulici Rudolfovská třída, není překvapivé ani nezákonné, že žalovaný nezahájil soupis tohoto zboží. Dodal, že podle usnesení o nařízení předběžného opatření se inventarizace měla týkat výhradně majetku stěžovatelky.

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti trvá na tom, že měl žalovaný nejprve sepsat veškeré skladové zásoby, vyplývá to také z usnesení o nařízení předběžného opatření. Následně podle § 179 daňového řádu měl žalovaný zboží případně vrátit oprávněným třetím osobám. Uvádí, že žalovaný v rozporu se zásadou rychlosti neprovedl soupis zboží ani po více než pěti měsících, přestože stěžovatelka by toho byla schopna během několika dnů.

[23] Podle § 82 s. ř. s. *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný*.

[24] Ochrana podle § 82 s. ř. s. je důvodná, pokud jsou zároveň splněny tyto podmínky: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem" správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Výše uvedené podmínky tvoří okruh skutečností, které musí žalobce v zásahové žalobě tvrdit a prokázat, chce-li být s žalobou úspěšný. Jedná se tedy o obsah jeho povinnosti tvrzení a důkazní (viz rozsudek NSS ze dne 6. 9. 2017, čj. 10 Afs 188/2017-26, bod 15, věc *ARMEX GLOBAL*).

[25] NSS po přezkoumání kauzy dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala splnění 3. podmínky, tedy že tvrzený zásah byl nezákonný.

[26] NSS se nejprve zabýval námitkou stěžovatelky, že byl žalovaný povinen sepsat veškeré její skladové zásoby. NSS v této souvislosti poznamenává, že soupis věcí provede daňový exekutor jen v takovém rozsahu, aby stačil k uspokojení vymáhané pohledávky i s příslušenstvím. To je projev pravidla vyjádřeného v § 263 odst. 1 o. s. ř. (ve spojení s § 206 odst. 6 a § 177 daňového řádu), dle nějž lze exekuci nařídit jenom v takovém rozsahu, jaký oprávněný navrhl a jaký stačí k jeho uspokojení. NSS neměl k dispozici dostatečně konkrétní podklady, aby mohl posoudit, zda byl žalovaný v nynější věci vskutku povinen sepsat veškeré movité věci v dispozici dlužníka. Rozhodně však nelze tvrdit, že je daňový exekutor *vždy* bez dalšího povinen sepsat veškerý movitý majetek, který se nachází v dispozici dlužníka. Soupis veškerých zásob není ani nezbytným předpokladem pro navrácení zboží třetím osobám, pokud se nepochybně prokáže, že tyto věci nepatří povinnému (§ 51 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnost ČR č. 37/1992 Sb., o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy). Pokud jde o usnesení o předběžném opatření ze dne 17. 8. 2016, nelze z něj dovozovat, že měl žalovaný sepsat veškeré zboží nebo že se měl soupis týkat výhradně majetku stěžovatelky. Insolvenční soud neřešil, jakým způsobem má žalovaný exekuci provést, ale proč bylo vhodné nařídit předběžné opatření a v daňové exekuci pokračovat. NSS nereagoval na argumentaci stěžovatelky ve vztahu k tvrzením žalovaného v návrhu na vydání předběžného opatření, neboť tato linie argumentace se poprvé objevuje až v řízení o kasační stížnosti, a proto je nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[27] V nynější kauze je nesporná skutečnost, že u nespecifikovaného množství zboží v centrálním skladu existovaly pochybnosti, zda je jejich vlastníkem stěžovatelka nebo třetí osoby (dodavatelé). Stěžovatelka v průběhu daňového řízení prohlásila, že nespecifikovaná část zboží není jejím vlastnictvím. S dodavateli totiž sjednávala výhradu vlastnického práva; podle § 2132 občanského zákoníku se tedy stala vlastníkem až úplným zaplacením kupní ceny.

[28] Podle NSS tato skutečnost nebrání zahájení soupisu zboží v centrálním skladu, jak mylně dovozuje krajský soud (k tomu viz dále). NSS však shodně s krajským soudem nepovažuje za nezákonné, že žalovaný nejprve začal sepisovat jiné zboží, které je nepochybně ve vlastnictví stěžovatelky. Podle § 203 odst. 1 daňového řádu [d]*aňová*

exekuce prodejem movitých věcí, <u>které jsou ve vlastnictví dlužníka,</u> [...] *se provede sepsáním věcí, které podléhají exekuci, a jejich zpeněžením, pokud to povaha věci nevylučuje.* Podle § 204 odst. 1 [v]*ěci, které mají být prodány, určí daňový exekutor v soupisu věcí.* Současně § 206 odst. 1 stanoví, že [d]*aňový exekutor sepíše především věci, které dlužník může nejspíše postrádat a které se nejsnáze prodají.*

[29] Komentářová literatura v této souvislosti uvádí, že „[s]*oupis se může týkat pouze dlužníkových věcí. Při soupisu věcí je zkoumání vlastnického práva dlužníka k sepisovaným věcem obtížné, a proto se vychází z domněnky, že věci, které má dlužník ve své dispozici, jsou také jeho vlastnictvím; musí jít přitom o skutečnou možnost s věcmi nakládat* [...]. *<u>Tvrdí-li dlužník, že věci náležejí někomu jinému</u>* [...]*, <u>záleží další postup daňového exekutora na tom, zda lze sepsat jiné postižitelné věci, z nichž by výtěžek prodeje plně kryl vymáhanou pohledávku s příslušenstvím. Pokud by tomu tak bylo, uvedené věci se nesepíší. V opačném případě daňový exekutor i takové věci pojme do soupisu, ledaže by na místě soupisu bylo nepochybně prokázáno, že tyto věci dlužníku skutečně nepatří</u>*“ [Lavický P., komentář k § 206 In: Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, [online], verze dostupná v ASPI].

[30] NSS optikou uvedeného právního názoru proto považuje za správný postup žalovaného, který nejprve sepisoval zboží, jež je nepochybně ve vlastnictví stěžovatelky. Teprve v případě, že by výtěžek z takto sepsaných věcí nepokryl vymáhaný daňový nedoplatek, bylo by třeba přistoupit také k soupisu zboží, jehož vlastnictví je sporné. Tento postup je souladný také s § 206 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení [d]*aňový exekutor sepíše především věci, které dlužník může nejspíše postrádat a které se nejsnáze prodají*. Sepsány by tedy předně měly být z věcí podléhajících výkonu rozhodnutí takové věci, které bude možno co nejrychleji a co nejúspěšněji prodat. Je zřejmé, že zboží, u něhož nevzniká pochybnost o vlastníkovi, bude rychleji a úspěšněji prodáno, jelikož po jeho sepsání se nemusí daňový exekutor zabývat na návrh či z úřední povinnosti otázkou jeho vyloučení z daňové exekuce (srov. § 179 daňového řádu). Tento postup byl navíc v nynější kauze hospodárnější. Dokud žalovaný nedokončil soupis zboží, o jehož vlastnictví nevznikla pochybnost, mohl souběžně řešit návrhy na vyloučení zboží z daňové exekuce, které obdržel od třetích osob (viz výzvy žalovaného ke splnění povinností označené čísly 15 – 20). Pokud by se v mezidobí nepochybně prokázalo, že tyto věci dlužníku skutečně nepatří, odpadla by žalovanému povinnost tyto věci sepisovat a celý proces sepisování zboží by se urychlil.

[31] NSS dále uvádí, že na základě podkladů, které měl k dispozici, neshledal, že by žalovaný jednal při soupisu věcí stěžovatelky v rozporu se zásadou rychlosti řízení, jak naznačuje stěžovatelka v kasační stížnosti. Podle NSS tedy nebylo nezákonné, že ve vymezeném období od 23. 6. 2016 do 2. 12. 2016 neprovedl soupis zboží v centrálním skladu. Daňový řád nestanovuje lhůty pro provedení soupisu movitých věcí v daňové exekuci. Daňový exekutor však musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti a bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 daňového řádu). Při posuzování otázky průtahů je třeba vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu. Daňový exekutor jedná v rozporu se zásadou rychlosti řízení v případě, že délka řízení neodpovídá složitosti věci. Vždy je nutné individuálně zvažovat, zda jde o průtahy neodůvodněné, tj. zda jsou přičitatelné správci daně. Přiměřenost délky řízení může být posuzována přísněji, jestliže si

věc žádá rychlé a bezodkladné vyřízení a průtahy mají na daňový subjekt zvlášť tíživý dopad [viz např. nález ze dne 13. 5. 2010, sp. zn. III. ÚS 2979/09 (N 107/57 SbNU 377)].

[32] NSS ze spisového materiálu a protokolů o soupisu věcí zjistil následující skutečnosti. V den zahájení daňové exekuce dne 22. 6. 2016 se žalovaný dozvěděl, že z důvodu čerpání kontokorentu je na skladové zásoby (věc hromadná) zřízené zástavní právo ve prospěch UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s. Žalovaný proto přistoupil přednostně k soupisu automobilů, které jsou prokazatelně v majetku společnosti. Následovalo několik ústních jednání, která se týkala postupu při prodeji skladových zásob. Stěžovatelka informovala žalovaného, že na skladě je přibližně 61 tisíc kusů zboží v hodnotě asi 150 milionů Kč a že nespecifikovaná část není v jejím vlastnictví. Předmětem jednání bylo mimo jiné také odlišení zboží, které stěžovatelka zaplatila a je v jejím vlastnictví, od nezaplaceného zboží, které se má vrátit zpět dodavatelům. Na základě podkladů získaných od stěžovatelky žalovaný vytvořil finální datový soubor – „*zboží ve všech skladech-NEZAPLACENÉ*“, a seznámil s ním stěžovatelku na ústním jednání dne 25. 7. 2016. Ve dnech 21. a 22. 7. 2016 žalovaný uskutečnil prohlídku skladů se zbožím stěžovatelky a následně je zapečetil úřední uzávěrou. Ve dnech 2. a 3. 8. 2016 se žalovaný dostavil do skladu na ulici Rudolfovská třída a začal zde sepisovat movitý majetek stěžovatelky. Dne 3. 8. 2016 v 15:30 žalovaný sepisování majetku ukončil z důvodu zahájení insolvenčního řízení. Usnesením ze dne 17. 8. 2016 insolvenční soud nařídil předběžné opatření, kterým omezil účinek spojený se zahájením insolvenčního řízení uvedený v § 109 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona a umožnil žalovanému provést již nařízenou exekuci. Usnesení nabylo účinnosti zveřejněním v insolvenčním rejstříku dne 18. 8. 2016 (viz § 89 insolvenčního zákona). Po zahájení insolvenčního řízení dne 3. 8. 2016 do nabytí účinnosti usnesení o nařízení předběžného opatření dne 18. 8. 2016 tedy žalovaný nemohl soupis movitých věcí stěžovatelky provádět.

[33] Žalovaný opětovně zahájil soupis věcí dne 1. 9. 2016, a to ve skladu na adrese Vrbenská 16. Dne 5. 9. 2016 se žalovaný dostavil do sídla společnosti (v Praze), která měla na starosti provoz serverů stěžovatelky. Žalovaný sepsal servery stěžovatelky a ponechal je na místě. Ve dnech 9. 9., 12. 9., 19. 9., a 20. 9. 2016 žalovaný v sídle stěžovatelky na adrese Vrbenská 197/23 sepisoval kancelářské vybavení, které postupně odvezl do skladů. Po odvezení vybavení kancelářské prostory zůstaly zcela prázdné. Ve dnech 26. 9., 5. 10. a 12. 10., 18. 10., 24. 10, 10. 11., 16. 11., 22. 11., 23. 11., 24. 11., 25. 11., 28. 11., 29. 11., 30. 11., 1. 12., 2. 12. 2016 žalovaný sepisoval zboží ve skladu na adrese Vrbenská 16. Ve dnech 20. 10. a 3. 11. 2016 žalovaný sepisoval věci také ve skladu na adrese Rudolfovská třída 204. Usnesením ze dne 29. 11. 2016, zveřejněným v insolvenčním rejstříku dne 2. 12. 2016, insolvenční soud zrušil předběžné opatření ze dne 17. 8. 2016, a v daňové exekuci nebylo možné pokračovat.

[34] Ze správního spisu tedy vyplývá, že žalovaný ve stěžovatelkou vymezeném období zahájil soupis movitých věcí a v pravidelných intervalech se sepisování věcí věnoval. Podle NSS výše vylíčený skutkový stav nesvědčí o nepřipravenosti žalovaného, jak uvádí stěžovatelka v kasační stížnosti. Sepsání movitého majetku stěžovatelky vyžadovalo s ohledem na rozsah skladových zásob (dle tvrzení stěžovatelky v daňovém řízení 61 tisíc kusů zboží v hodnotě asi 150 milionů Kč) určitý časový prostor. Období v délce necelých pěti měsíců (po odečtení období 3. 8. - 18. 8. 2016, ve kterém žalovaný nemohl exekuci vykonávat kvůli zahájení insolvenčního řízení) nepovažuje NSS v nynější kauze za excesivní. NSS proto s ohledem na skutkové okolnosti nynější kauzy nepovažuje za

nezákonné, že žalovaný v období od 23. 6. 2016 do 2. 12. 2016 nesepsal veškerý movitý majetek stěžovatelky.

[35] NSS připomíná, že stěžovatelka měla povinnost tvrdit a prokázat, v čem spočívá nezákonnost zásahu (k tomu viz bod [24] výše). Stěžovatelka však v žalobě argumentovala pouze v obecné rovině. Například uvedla, že žalovaný sepsal pouze „malou" část bazarového zboží, nebo že zboží nacházející se v centrálním skladu daňového subjektu bylo „zásadní" pro účely umoření daňového nedoplatku. Konkrétněji však nepopsala, kolik kusů zboží jednotlivé sklady obsahují, jaký byl jejich předpokládaný výtěžek, a jak velkou část zboží žalovaný ke dni 2. 12. 2016 zvládl sepsat. NSS si je vědom toho, že stěžovatelka neměla přístup k většině svých dat kvůli odpojení datového připojení k serveru, byla však zajisté schopna soudu uvedené skutečnosti alespoň přibližně popsat a navrhnout vhodné důkazy.

[36] Stěžovatelka v kasační stížnosti napadá také část odůvodnění, ve které krajský soud odkázal na sdělení žalovaného ze dne 11. 11. 2016 a ze dne 8. 12. 2016. Dovozuje, že krajský soud nepostupoval při hodnocení skutkových zjištění nestranně a automaticky věřil popisu skutkového stavu ze strany žalovaného, aniž by přezkoumal skutečný stav a důkazy stěžovatelky. Přístup krajského soudu je podle stěžovatelky nezákonný a odůvodnění napadaného rozsudku nepřezkoumatelné.

[37] Podle NSS není napadený rozsudek v této části nepřezkoumatelný. Stěžovatelka citované pasáže napadeného rozsudku vytrhává z kontextu. V souvislosti se sdělením žalovaného ze dne 11. 11. 2016 krajský soud uvedl, že „[d]*le uvedeného sdělení žalovaného zaslaného, ke dni 11. 11. 2016 ještě nebyl soupis zboží ukončen, a to vzhledem ke stavu účetní evidence žalobce i k rozsahu zásob umístěných v předmětných skladech. Komplikace dle údajů uvedených ve sdělení působilo i řešení návrhů na vyloučení či vrácení zboží. To potvrdila odpověď žalovaného na otázku žalobce, když sdělil, že v soupisu pokračuje u majetku, u něhož je žalovaný toho názoru, že je prokazatelně ve vlastnictví žalobce, např. manipulační technika a počítače, přičemž po rozhodnutí o předběžném opatření pokračuje v soupisu majetku v sídle a serverovně*". Na základě tohoto tvrzení krajský soud učinil závěr, že „*je tedy zřejmé, že žalovaný soupis nemovitého majetku prováděl, ačkoliv ne přímo na místě, které označil žalobce* [...]. *Měl-li žalovaný pochybnosti stran vlastnictví třetích osob ke zboží nacházejícímu se ve skladu v ulici Rudolfovská, není překvapivé ani nezákonné, že nezapočal provádět soupis žalobcem označeného skladového zboží* [...]". Skutkové závěry, ke kterým krajský soud na základě vyjádření žalovaného dospěl, nebyly mezi stranami sporné. Sama stěžovatelka v žalobě připouští, že žalovaný provádí soupis „bazarového" zboží ve skladu na ulici Vrbenská 16 a že u zboží ve skladu na ulici Rudolfovská třída bylo potřeba rozlišit vlastnické právo. Také ze správního spisu, na jehož obsah krajský soud při posuzování nezákonnosti zásahu několikrát odkázal, jasně vyplývá, že žalovaný prováděl soupis ve skladu na ulici Vrbenská 16, a že nespecifikovaná část zboží umístěná v centrálním skladu nebyla ve vlastnictví stěžovatelky a bylo nezbytné rozlišit vlastnické právo.

[38] Skutková tvrzení žalovaného o tom, *proč* dosud neukončil soupis veškerých skladových zásob (stav účetní evidence, rozsah zásob umístěných ve skladech, řešení návrhů na vyloučení zboží), nebyla pro odůvodnění názoru krajského soudu vůbec podstatná a krajský soud s nimi v odůvodnění nijak neoperuje. Pokud jde o sdělení ze dne 8. 12. 2016, krajský soud je zmínil pouze v reakci na tvrzení stěžovatelky, podle které

z tohoto sdělení plyne, že *„žalovaný explicitně potvrdil, že daňovou exekuci, kterou zahájil dne 22. 6. 2016, provádět ani nechtěl"*. Tento závěr je podle krajského soudu *„zavádějící a zjednodušující. Tím spíše za situace, kdy je v označené písemnosti výslovně uvedeno, že žalovaný prováděl soupis movitých věcí v rámci daňové exekuce v souladu s předběžným opatřením až do 2. 12. 2016, kdy bylo zveřejněno usnesení o zrušení předběžného opatření"*. Ani z tohoto tvrzení však krajský soud nečinil žádné další, pro věc podstatné závěry.

[39] Podle stěžovatelky je dále paradoxní závěr krajského soudu, že bylo ze strany žalovaného logické započít nejprve se soupisem manipulační techniky. Tyto věci jsou totiž podle stěžovatelky zásadní pro další manipulaci se skladovým zbožím a po jejich zpeněžení by nebylo technicky možné zásoby vyskladnit. NSS konstatuje, že krajský soud žádný takový závěr neučinil. Krajský soud pouze parafrázoval sdělení žalovaného, že v soupisu pokračuje u majetku, který je prokazatelně ve vlastnictví stěžovatelky, a zmínil vedle dalších mimo jiné také manipulační techniku. Stěžovatelka opět vytrhává odůvodnění napadaného rozsudku z kontextu.

[40] NSS shrnuje, že z postupu žalovaného při soupisu věcí v daňové exekuci žádná nezákonnost nevyplývá. Stěžovatelka tedy neprokázala naplnění jedné z pěti podmínek, které musí být kumulativně splněny, aby mohl soud zásah prohlásit za nezákonný. NSS se proto již nezabýval námitkami o poškození a znehodnocení zboží stěžovatelky (srov. bod [11]), které se týkají druhé podmínky - zkrácení na právech.

IV. B. *Postup žalovaného při realizaci prodeje vozidel*

[41] Stěžovatelka v žalobě považovala dále za nezákonný zásah, že v období od 23. 6. 2016 do 2. 12. 2016 žalovaný nebyl schopen realizovat prodej vozidel a zanedbával jejich povinnou údržbu. V kasační stížnosti nejprve opravila vyjádření krajského soudu o tom, že v době podání žaloby daňová exekuce stále pokračovala. Daňová exekuce prý skončila již 2. 12. 2016, tedy před podáním žaloby. Dále namítla, že se žalovaný řádně nestaral o zachování hodnoty vozidel a ani po dobu pěti měsíců neprovedl žádný úkon vedoucí ke zpeněžení těchto vozidel. Dodává, že snižování hodnoty vozidel v důsledku plynutí času je ekonomickou notorietou.

[42] NSS je také v tomto případě přesvědčen, že zásah popsaný stěžovatelkou v žalobě nenaplňuje znaky nezákonnosti.

[43] Žalovaný sepsal dne 22. 6. 2016 celkem 12 vozidel ve vlastnictví stěžovatelky. Až do dne 21. 7. 2016, resp. 25. 7. 2016, žalovaný ponechal tato vozidla stěžovatelce k užívání. Přibližně týden poté dne 3. 8. 2016 bylo zahájeno insolvenční řízení. Od té chvíle až do nařízení předběžného opatření dne 18. 8. 2016 tedy žalovaný nemohl podnikat žádné další kroky k realizaci prodeje vozidel. NSS proto uzavírá, že tvrzená nečinnost žalovaného v délce přibližně pěti měsíců byla ve skutečnosti kratší o zhruba jeden a půl měsíce. Nečinnost žalovaného v této délce nepovažuje NSS za excesivní. Nejedná se tedy o nezákonný zásah.

[44] Ostatně ke stejnému závěru dospěl také krajský soud. Stěžovatelka však na jeho argumentaci v kasační stížnosti nereaguje a namísto toho bez dalšího opětovně dospívá k závěru o nečinnosti žalovaného po dobu více než pět měsíců.

pokračování

[45] Argumentaci krajského soudu, že z předložených fotografií nelze dovozovat zanedbání povinné údržby vozidel, stěžovatelka v kasační stížnosti nepopírá. NSS se proto k těmto skutečnostem nevyjadřoval.

[46] Stěžovatelka v kasační stížnosti napadá také tvrzení soudu, že „*daňová exekuce prodejem předmětných vozidel v době podání žaloby stále pokračovala*“. Podle jejího názoru daňová exekuce skončila dne 2. 12. 2016. Stěžovatelka však nevysvětluje proč je tato skutečnost pro posouzení kauzy důležitá. Krajský soud tento závěr učinil v reakci na to, že stěžovatelka neoznačila v petitu časový úsek, ve kterém se měl nezákonný zásah odehrávat. Vyplývalo z něj pouze to, že stěžovatelka považovala tvrzený zásah za ukončený. Krajský soud v této souvislosti poznamenal, že exekuce stále pokračovala a proto bylo třeba vymezit přesný časový úsek, po který měl nezákonný zásah trvat. Nakonec soud dovodil, že stěžovatelka zřejmě za tento časový úsek považovala období od 23. 6. 2016 do 2. 12. 2016 a tvrzený zásah věcně přezkoumal. Podle NSS je tato argumentace správná a stěžovatelku nijak nepoškodila. NSS navíc podotýká, že mu není známo, z čeho stěžovatelka dovozuje skončení exekuce ke dni 2. 12. 2016. V souladu s usnesením o zrušení předběžného opatření ze dne 29. 11. 2016 insolvenční soud ke dni 2. 12. 2016 pouze opětovně obnovil účinek spojený se zahájením insolvenčního řízení uvedený v § 109 odst. 1 písm. c), nařízenou exekuci tedy nebylo možné provést.

[47] Stěžovatelka stejně jako v případě soupisu zboží neprokázala, že popsaný zásah naplňuje znak nezákonnosti. NSS se proto nezabýval splněním dalších podmínek nezbytných pro určení, zda jednání žalovaného bylo nezákonným zásahem, tj. zejména podmínkou zkrácení na právech a související námitkou o znehodnocení vozidel. Lze jen dodat, že žádná exekuce neprobíhá takříkajíc okamžitě, ve dnech či týdnech. Proto snížení ceny řady movitých věcí, které jsou předmětem exekuce (jako jsou automobily, elektronika), je přirozeným, byť nevítaným vedlejším následkem exekuce.

V. Závěr a náklady řízení

[48] NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[49] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 2. května 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu