



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudkyně JUDr. Věry Šimůnkové a Mgr. Jitky Zavřelové ve věci

žalobkyně: **A. I. G. G.**,
se sídlem X,

zastoupena advokátem Mgr. Janem Baladou,
se sídlem Palackého 1, Praha,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
se sídlem Masarykova 31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2017, č. j. 33328/17/5100-41453-711400,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se domáhala žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), aby soud zrušil shora uvedené rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 20. 2. 2014, č. j. 758183/14-2100-14500-204769 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“).

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný specifikoval předmět řízení vedeného správními orgány, jímž bylo vyloučení věci z daňové exekuce vedené správním orgánem I. stupně. Konkrétně se jednalo o motorovou naftu o objemu 92 959 l, která byla správním orgánem I. stupně sepsána v rámci daňové exekuce vedené proti společnosti H., s. r. o. (dále jen „daňový dlužník“). Naftu v uvedeném množství měla daňovému dlužníku dodat společnost R., s. r. o., která ji odebrala od žalobkyně. Žalobkyně však namítala, že nafta nebyla zaplacená, v důsledku čehož jí s ohledem na výhradu vlastnického práva sjednanou se společností R., s. r. o., svědčilo vlastnické právo k naftě i po provedení soupisu na základě exekučního příkazu k prodeji movitých věcí.
3. Poté žalovaný zrekapituloval průběh daňové exekuce a upřesnil, že se jedná o druhé rozhodnutí vydané v této věci, a to v návaznosti na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2016, č. j. 47 Af 5/2014 – 35 (dále jen „rozsudek KS I.“). S ohledem na závazný pokyn soudu žalovaný v dalším řízení žalobkyni sdělil svůj právní názor na hodnocení projednávané věci a poskytl jí lhůtu 15 dnů k vyjádření a doplnění důkazních prostředků. Pro případ, že by se žalobkyně ve stanovené lhůtě nevyjádřila a nepředložila nové důkazní prostředky, ji žalovaný poučil, že bude ve věci rozhodnuto v souladu se zde představenými závěry. Uvedené poučení bylo žalobkyni poskytnuto prostřednictvím výzvy k vyjádření ze dne 22. 5. 2017, č. j. 23041/17/5100-41453-711400. Žalobkyně nicméně na tuto výzvu k vyjádření nijak nereagovala.
4. Dále žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně, která je dle svého tvrzení vlastníkem nafty, byla oprávněna navrhnout, aby byla nafta z daňové exekuce vyloučena. Žalovaný nicméně označil žalobkyní předložené důkazní prostředky z hlediska jejich důkazní hodnoty za nedostačující, neboť dokládají pouze prodej nafty společnosti R., s. r. o., která ji následně přeprodala daňovému dlužníku. Celkový objem přeprodané nafty však dle zjištění žalovaného nebyl distribuován výlučně na čerpací stanice (dále jen „ČS“), kde správní orgán I. stupně provedl daňovou exekuci. Zde sice bylo v rámci mobiliární exekuce sepsáno celkem 144 195 l nafty, avšak z tohoto objemu mohlo na naftu dodanou společností R., s. r. o., připadnout maximálně 37 753 l a nikoli žalobkyní původně nárokováných 92 959 l nafty. Potvrzení na vydání nafty v uvedeném množství, jež daňový dlužník vystavil společnosti R., s. r. o. (dále jen „prohlášení daňového dlužníka“), dle názoru žalovaného neoznačovalo konkrétní exekuci, místo, kde se měla nafta nacházet, a ani důvod, proč se má jednat právě o naftu dodanou společností R., s. r. o. Označení zaměstnankyně správního orgánu I. stupně v prohlášení daňového dlužníka, pí. V., na tomto závěru nemohlo ničeho změnit, neboť jmenovaná nepracovala na územním pracovišti tohoto správního orgánu v N., které daňovou exekuci provádělo, nýbrž v jeho ústředí. Prohlášení daňového dlužníka též nerozlišovalo, zda vůči daňovému dlužníku nebyla vedena jiná, „nedaňová“ exekuce.
5. Na základě žalovaným doložených záznamů o provozu vozidla nákladní dopravy (dále jen „záznam o provozu“) č. 196 (krytého fakturami žalobkyně a společnosti R., s. r. o., č. 20130099 a č. 2013005), č. 194 (krytého fakturami žalobkyně a společnosti R., s. r. o., č. 20130087 a č. 2013007) a č. 202 (krytého fakturami žalobkyně a společnosti R.L, s. r. o., č. 20130088 a č. 2013008) vzal žalovaný za prokázané uskutečnění 3 dodávek nafty. Ty proběhly ve dnech 29. 10. až 31. 10. 2013 na základě smluvních vztahů žalobkyně a společnosti R., s. r. o. Jejich objem činil 32 096 l, 32 045 l a 32 057 l nafty, celkem tedy 96 198 l nafty. Zároveň žalovaný poukázal na vadnou dataci faktur č. 2013007 a č. 2013008, resp. č. 20130087 a č. 20130088, v nichž bylo uvedeno datum plnění 30. 10. 2013, ačkoli

daňový dlužník evidoval ve výkazu o plnění záznamní povinnosti za měsíc říjen 2013 datum 29. 10. 2013, jež bylo uvedeno i v žalobkyní předložených záznamech o provozu. Žalovaný následně provedl konfrontaci údajů uvedených ve shora označených záznamech o provozu a údajů obsažených ve výkazech o plnění záznamní povinnosti daňového dlužníka (dále jen „výkaz záznamní povinnosti“). Žalovaný takto dovodil, že společnost R., s. r. o., ve dnech 29. až 31. 10. 2013 dodala na ČS v B. 8 038 l nafty, na ČS v N. 7 867 l nafty, na ČS v K. 10 310 l nafty a na ČS v B. 11 538 l nafty, celkem tedy pouze 37 753 l nafty. Další nafta byla na uvedené ČS dodána i jinými dodavateli, a to v období od 31. 10. do 8. 11. 2013. Na ČS v B. takto bylo dodáno 24 489 l nafty, na ČS v N. 18 562 l nafty, na ČS v K. 12 877 l nafty a na ČS v B. 26 035 l nafty. Existence dodávek nafty na ČS v M. K. nebyla prokázána. Nato žalovaný dovodil po prostém porovnání uvedených údajů s údaji o sepsané naftě, že na ČS v B. a na ČS N. bylo následně dodáno o 1 932 l nafty, resp. o 13 951 l nafty více, než zde bylo sepsáno správním orgánem I. stupně. Naopak na ČS v K. a na ČS v B. bylo dodáno o 1 848 l nafty, resp. o 1 365 l nafty méně, než bylo sepsáno správním orgánem I. stupně v rámci daňové exekuce. Celkem tedy mohl správní orgán I. stupně na uvedených ČS sepsat maximálně 3 213 l nafty dodané společností R., s. r. o. Shora uvedené výpočty žalovaný označil za výsledek hodnocení výkazů záznamní povinnosti a nikoli za pouhou logickou konstrukci, jak namítala žalobkyně. V tomto směru žalovaný připustil, že se pohyboval v rovině výpočtů obecných. Odkázal však na procesní liknavost žalobkyně, která se navzdory zaslání druhé výzvy k vyjádření neseznámila s podklady rozhodnutí a sama žádné další důkazní prostředky nedoplnila. Vinou tohoto postupu se žalobkyně dle názoru žalovaného sama připravila o možnost blíže rozvést tvrzené skutečnosti, doplnit je a konkretizovat, kdy a jaké dodávky nafty byly pro daňového dlužníka uskutečněny společností R., s. r. o. Jako nedoloženou žalobkyně označila dodávku nafty o objemu 32 160 l, jež měla být uskutečněna dne 31. 10. 2013 a kryta fakturami žalobkyně a společnosti R., s. r. o., č. 20130098 a č. 2013006. Žalovaný poukázal v tomto směru na absenci dalších důkazů i okolnost, že realizace této dodávky nenašla odraz ve výkazech záznamní povinnosti. Tento závěr dle názoru žalovaného neměl na předmět projednávané věci podstatný vliv. Žalobkyně sama dotvrdila, že jí bylo daňovým dlužníkem vráceno 35 399 l nafty, v důsledku čehož nárokovala vrácení 92 959 l nafty. Uvedený údaj představoval hypotetický rozdíl součtu celkového objemu žalobkyní tvrzených dodávek nafty (128 358 l) a vrácené dodávky o objemu 35 399 l nafty, o němž měl být po provedení storna objednávek vyhotoven předávací protokol ze dne 23. 11. 2013.

6. Žalovaný se též s poukazem na závěry rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 30. 7. 2009, sp. zn. 29 Cdo 1028/2007, neztotožnil ani s námitkou o existenci výhrady vlastnického práva, jež by svědčila žalobkyni. Toto právo totiž mohla žalobkyně ve vztahu k naftě, jako genericky určené věci, uplatňovat pouze po dobu, kdy ji bylo možné odlišit. Tedy pouze po dobu, kdy byla přepravována. Poté již došlo v nádržích ČS k jejímu smísení, resp. slití, s naftou, kterou daňovému dlužníku dodaly jiné subjekty. Nadto v řízení nebylo prokázáno, zda daňový dlužník od společnosti R., s. r. o., nabýval naftu s vědomím, že jde o nezaplacenou naftu, k níž společnost R., s. r. o., nesvědčilo vlastnické právo. Dle tehdy účinného § 446 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění zákona č. 179/2013 Sb. (dále jen „obch. zák.“), mohl daňový dlužník nabýt vlastnické právo k naftě i od nevlastníka. Prohlášení daňového dlužníka, dle kterého byla společnost R., s. r. o., oprávněna vyžádat si od exekutora 92 959 l exekované nafty, totiž dle

žalovaného nemělo ve vztahu k transakci mezi žalobkyní a společností R., s. r. o., žádnou vypovídací hodnotu.

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

7. Žalobkyně v podané žalobě vymezila tři projednatelné žalobní body. Prostřednictvím prvního z nich namítla, že napadené rozhodnutí nemá oporu v provedeném dokazování, neboť okolnosti týkající se objemu nárokové nafty i sjednání výhrady vlastnického práva k ní byly prokázány. Část objemu nárokové nafty byla dodána přímo na ČS provozované daňovým dlužníkem (37 753 l), na nichž byl v rámci daňové exekuce proveden soupis movitých věcí. Zbytek byl dodán přímo odběratelům daňového dlužníka. Tuto skutečnost žalobkyně prokázala záznamy o přepravě a prohlášením daňového dlužníka. Žalovaný však v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu a zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu odmítl prohlášení daňového dlužníka zohlednit z důvodu, že v něm není specifikována daňová exekuce, k níž se vztahuje. Dle názoru žalobkyně se prohlášení daňového dlužníka jednoznačně týkalo daňové exekuce vedené proti daňovému dlužníku, ostatně v době jeho vystavení nebyla vedena proti daňovému dlužníku jiná daňová exekuce. Toto si mohl žalovaný ověřit z úřední povinnosti. Místo dodání nafty v množství zde uvedeném z prohlášení daňového dlužníka skutečně nevyplývalo. Jednoznačně zde ale bylo specifikováno, že uvedené množství nafty bylo zabaveno v rámci jediné daňové exekuce tehdy vedené proti daňovému dlužníku. Žalovaný si také mohl konkrétní lokalizaci zabavené nafty ověřit z úřední povinnosti.
8. Druhým žalobním bodem žalobkyně namítá, že žalovaný v rozporu s § 92 odst. 2 a § 8 odst. 1 daňového řádu založil hodnocení skutkového stavu na výkazech záznamní povinnosti. Z nich dovodil, že daňový dlužník odebíral naftu i od dalších dodavatelů, a tudíž k datu zabavení nafty nemuselo jít o nárokovanou naftu. Takový závěr byl dle názoru žalobkyně chybný, neboť v řízení nebyl proveden žádný důkaz týkající se složení zabavené nafty, a šlo tedy o pouhý předpoklad. Výkazy záznamní povinnosti nepředstavovaly v tomto směru způsobilý důkaz. Jejich prostřednictvím totiž byly dle § 97 daňového řádu evidovány pouze daňovým dlužníkem provedené platby a nikoli oběh zboží. Naopak v řízení bylo dle názoru žalobkyně spolehlivě prokázáno, že společnost R., s. r. o., dodala daňovému dlužníku naftu přinejmenším o objemu 37 753 l a tato byla v rámci daňové exekuce zabavena, což sám daňový dlužník stvrdil prohlášením. Prostřednictvím třetího žalobního bodu žalobkyně spороvala též závěr žalovaného týkající se zániku výhrady vlastnického práva k dodané naftě v souvislosti s jejím slitím s naftou, již údajně jiní distributoři dodali daňovému dlužníku později. Tento závěr totiž mohl být považován za akceptovatelný pouze v případě, kdy by byl objem dodané nafty nižší než objem nafty stávající. Žalovaný ale ani toto neprokázal. Sám daňový dlužník také ve svém prohlášení vyloučil naposled uvedený závěr žalovaného o nabytí nárokové nafty v dobré víře.
9. Ve vyjádření k žalobě žalovaný shrnul průběh daňového řízení. Uvedl, že žalobkyni v souladu se závazným pokynem uvedeným v rozsudku KS I. poskytl lhůtu k vyjádření a předložení nových důkazních prostředků. Takto zhojil vady předchozího řízení. K ničemu jinému nebyl rozsudkem KS I. zavázán. Žalobkyně nicméně poskytnuté lhůty nevyužila a nepokusila se ani seznámit s podklady rozhodnutí. Žalovaný navzdory tomu poskytnutou lhůtu *de facto* ještě prodloužil, neboť ve věci rozhodl více než měsíc po uplynutí poskytnuté lhůty. Dále žalovaný shrnul uplatněné žalobní námitky, které označil jako

nedůvodné, a navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. Žalovaný též v souladu s odůvodněním napadeného rozhodnutí zopakoval, že z prohlášení daňového dlužníka nevyplývá, kde se měla nafta v množství zde uvedeném nacházet a ani zda šlo o naftu dodanou společností R., s. r. o. Dle názoru žalovaného tak žalobkyně stran svých tvrzení neunesla důkazní břemeno. Poté žalovaný s poukazem na § 97 odst. 1 a 2 daňového řádu vyjádřil názor, dle kterého výkazy záznamní povinnosti za měsíce říjen a listopad 2013 jednoznačně prokazovaly, kdo, kdy a v jakém rozsahu u daňového dlužníka uskutečnil vykládky a nakládky nafty. Tyto skutečnosti byly nadto prokázány i záznamy o provozu a protokoly o soupisu movitých věcí v rámci daňové exekuce. Žalovaný zopakoval též závěr o zániku sjednané výhrady vlastnického práva v důsledku slití nafty dodané různými dodavateli a nabytí vlastnického práva k dodané naftě daňovým dlužníkem v dobré víře.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

10. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a osobou k tomu oprávněnou. Žaloba splňuje všechny formální náležitosti. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
11. Při přezkumu napadeného rozhodnutí soud v mezích stanovených § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž byl podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. vázán.
12. Vady nenamítané žalobkyní, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud v napadeném rozhodnutí ani v postupu správních orgánů neshledal.
13. Soud ve věci rozhodl bez jednání. Žalovaný s takovým postupem vyslovil souhlas. Souhlas žalobkyně se presumuje na základě § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť na výzvu soudu ve stanovené lhůtě nesdělila, že s rozhodnutí bez jednání nesouhlasí.

Skutková zjištění vycházející z obsahu spisu

14. Daňový dlužník v období měsíců října a listopadu 2013 v souladu s § 97 daňového řádu plnil uloženou záznamní povinnost. Z výkazu záznamní povinnosti za měsíc říjen 2013 se podává, že daňový dlužník ve dnech 29. až 31. 10. 2013 evidoval 3 dodávky nafty (KN 27101941) od společnosti R., s. r. o. Konkrétně se jednalo o distribuci zahrnující dodávky nejen na ČS v N. (7 867 l), na ČS v K. (10 310 l), na ČS v B. (3 177 l + 4 862 l + 3 499 l) a na ČS v B. (8 038 l), ale též na ČS v L. n. C. (20 803 l), na ČS v J. (7 113 l), na ČS v K. (5 520 l) a na dvě ČS označené mimo příslušný řádek (20 133 l + 4 875 l). Celkem se tedy jednalo o dodávku nafty o objemu 96 197 l. Uskutečněné dodávky byly identifikovány místem nakládky na adrese X. V období od 31. 10. 2013 do 14. 11. 2014 však byla dle výkazu záznamní povinnosti za měsíce říjen a listopad 2013 na shora uvedené ČS dodána nafta i dalšími dodavateli, a to na ČS v N. (6 477 l + 9 359 l + 2 726 l), na ČS v B. (9 486 l + 7 693 l + 7 310 l), na ČS v K. (7 746 l + 5 131 l) a na ČS v B. (1 852 l + 5 104 l + 11 243 l + 7 836 l).
15. Exekučním příkazem na prodej movitých věcí ze dne 14. 11. 2013, č. j. 3803344/13/2118-25200-201460, správní orgán I. stupně nařídil vůči daňovému dlužníku exekuci k vymožení nedoplatku na dani z přidané hodnoty. K odvolání daňového

dlužníka žalovaný exekuční příkaz potvrdil rozhodnutím ze dne 7. 5. 2014, č. j. 12022/14/5000-14503-711090.

16. V návaznosti na vydání exekučního příkazu správní orgán I. stupně provedl dne 15. 11. 2013 soupis movitých věcí za účelem jejich prodeje. O soupisu movitých věcí bylo pořízeno celkem 5 protokolů, ze kterých se podává, že správní orgán I. stupně sepsal na ČS v B. 22 557 l nafty, na ČS v M. K. 74 902 l nafty, na ČS v N. 4 611,41 l nafty, na ČS v K. 14 725 l nafty a na ČS v B. 27 400 l nafty.
17. Návrhem ze dne 15. 1. 2014 se žalobkyně u správního orgánu I. stupně domáhala vydání 92 959 l nafty, jež daňovému dlužníku dodala prostřednictvím společnosti R., s. r. o. Podaný návrh žalobkyně doplnila přílohami.
18. Rámcovou kupní smlouvou ze dne 25. 10. 2013, doloženou spolu s obchodními a platebními podmínkami dodavatele, se společnost R., s. r. o., zavázala dodávat daňovému dlužníku mj. naftu (KN 27101941), a to na základě dílčích objednávek, jež měly být jednotlivě fakturovány. Přechod vlastnického práva k jednotlivým dodávkám byl dle čl. 4.2 sjednán k datu zaplacení kupní ceny. Předloženými fakturami žalobkyně doložila, že společnost R., s. r. o., vyfakturovala daňovému dlužníku fakturou č. 2013007 dodávku nafty o objemu 32 045 l ze dne 30. 10. 2013, fakturou č. 2013006 dodávku nafty o objemu 32 160 l ze dne 31. 10. 2013, fakturou č. 2013005 dodávku nafty o objemu 32 096 l ze dne 31. 10. 2013 a fakturou č. 2013008 dodávku nafty o objemu 32 057 l ze dne 30. 10. 2013. Ze všech faktur vyplývá, že žalobkyně uhradila zálohu na kupní cenu, předmětem faktury tak je jen rozdíl mezi zaplacenou zálohou a kupní cenou. Současně žalobkyně předložila faktury č. 13DD00005 ze dne 2. 11. 2013, č. 13DD00006 ze dne 4. 11. 2013, č. 13DD00007 ze dne 5. 11. 2013 a č. 13DD00008 ze dne 7. 11. 2013, jimiž byly výše vyfakturované dodávky stornovány s tím, že se daňovému dlužníku vrací uhrazené zálohy. Daňový dlužník prohlášením ze dne 23. 11. 2013 potvrdil stornování dodávek nafty a doplnil, že téhož dne společností R., s. r. o., vrátil 35 399 l nafty z celkově dodaných 128 358 l. Dále uvedl: *„Zbývající množství 93 959 litrů náleží firmě R. s. r. o., která ho dle informací společnosti H. s. r. o. vyžádá u exekutorského úřadu provádějícího exekuci u společnosti H. s. r. o. (pí. V).“* V čestném prohlášení datovaném dnem 15. 1. 2014 sdělil jednatel daňového dlužníka, že žalobkyně neuhradila (ani částečně) cenu dodávek nafty, zahrnující dodávky o objemu 32 045 l, 32 057 l, 32 096 l a 32 160 l, a tedy nenabyla vlastnické právo k naftě.
19. Celkem 4 dokumenty označenými jako „Invoice“ (*anglicky faktura – pozn. soudu*) žalobkyně vyúčtovala společnosti R., s. r. o., dodávky motorové nafty („Gasöl S 10 ppm“). Konkrétně se jednalo o vyúčtování č. 20130087 ze dne 30. 10. 2013 (32 045 l), č. 20130088 ze dne 30. 10. 2013 (32 057 l), č. 20130098 ze dne 31. 10. 2013 (32 160 l) a č. 20130099 ze dne 31. 10. 2013 (32 096 l).
20. Dle dohody o zrušení koupě ze dne 8. 1. 2014 se žalobkyně a společnost R., s. r. o., dohodly na zrušení závazku, jehož předmětem byla koupě tří dodávek nafty o objemu 32 045 l, 32 057 l a 32 096 l, z důvodu neuhrazení kupní ceny. Nakládka všech uvedených dodávek proběhla na adrese daňového skladu - X. V této souvislosti společnost R., s. r. o., akceptovala skutečnost, že jí z důvodu nezaplacení kupní ceny k dodané naftě nikdy nevzniklo vlastnické právo, a žalobkyně tudíž nikdy nepřestala být jejím vlastníkem. Současně si žalobkyně se společností R., s. r. o., ujednaly vyloučení zde označených dodávek nafty z režimu dohody o narovnání ze dne 23. 12. 2013 (taktéž doložené,

nedatované) a společnost R., s. r. o., se zavázala poskytnout žalobkyni součinnost při postupu směřujícím k navrácení dodané nafty, t. č. umístěné ve skladu společnosti Č., a. s.

21. Správní orgán I. stupně rozhodnutím ze dne 19. 2. 2014, č. j. 725521/14-2100-14500-204769, zamítl souběžně podaný návrh společnosti R., s. r. o., na vydání 92 959 l nafty postižené daňovou exekucí nařízenou na majetek daňového dlužníka, a to z důvodu jeho opožděnosti.
22. Rozhodnutím ze dne 20. 2. 2014 zamítl správní orgán I. stupně návrh žalobkyně na vydání nafty v množství 92 959 l. V odůvodnění rozhodnutí poukázal na absenci věcné legitimace žalobkyně (podle správního orgánu I. stupně by se vyloučení nafty z exekuce mohla domáhat pouze společnost R., s. r. o., která ji dodala daňovému dlužníku) a nesoulad jejích tvrzení s evidencí vedenou daňovým dlužníkem.
23. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání. V něm uvedla, že dodala společnosti R., s. r. o., naftu, která ji poté distribuovala daňovému dlužníku. Dodávky nafty nebyly společností R., s. r. o., zaplacený, a tak žalobkyni z titulu sjednané výhrady svědčilo vlastnické právo k dodané naftě. Ve vztahu ke specifikaci nárokované nafty žalobkyně poukázala na prohlášení daňového dlužníka. Žalobkyně se odmítla vyjádřit k případnému nesouladu svých tvrzení a evidence vedené daňovým dlužníkem, neboť jí údaje z uvedené evidence nebyly známy. Stejně tak žalobkyni nebylo známo, kde konkrétně byla její nafta zabavena. Zároveň ale zdůraznila, že správní orgán I. stupně byl povinen přesně specifikovat, jaké konkrétní položky v rámci daňové exekuce sepsal, a to tak, aby jednoznačně vyvrátil její tvrzení o původu sepsané nafty.
24. K odvolání žalobkyně doložila rámcovou kupní smlouvu, kterou dne 24. 10. 2013 sjednala se společností R., s. r. o., z jejíhož titulu se po neurčitou dobu zavázala na základě dílčích objednávek dodávat společnosti R., s. r. o., mj. naftu. Vlastnické právo k dodávané naftě pak společnost R., s. r. o., nabývala úplným zaplacením kupní ceny (čl. VI. odst. 3).
25. Daňový dlužník se ve vyjádření k podanému odvolání odmítl vyjádřit k transakcím mezi žalobkyní a společností R., s. r. o., ale potvrdil existenci vlastních, dodatečně zrušených objednávek na pohonné hmoty u společnosti R., s. r. o. Předmětné pohonné hmoty také byly dodány a postiženy v daňové exekuci, ačkoli je daňový dlužník nepovažoval za svůj majetek.
26. Následně žalovaný žalobkyni přípisem ze dne 28. 8. 2014, č. j. 22696/14/5000-14503-711090, nazvaným „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ informoval o svých závěrech a poučil ji o právu vyjádřit se a doplnit důkazní prostředky. Žalovaný žalobkyni sdělil, že pokud se nevyjádří ve stanovené lhůtě, bude ve věci rozhodnuto v souladu se závěry uvedenými v této písemnosti. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyni svědčilo právo navrhnout vydání zabavené nafty. Neztotožnil se však s tvrzením, že bylo prokázáno, že správní orgán I. stupně zajistil právě naftu, k níž si vlastnické právo nárokuje žalobkyně. Tvrzení žalobkyně navíc vylučovaly objektivní okolnosti, především poměr množství zabavené nafty (144 195 l), množství nafty dodané dalšími dodavateli po uskutečnění dodávek společností R., s. r. o., (165 000 l) a množství nafty, jež měla dodat společnost R., s. r. o. (128 358 l). Nebyl zde ale uveden výpočet vztahující se k objemu nafty dodané v období od 29. 10. do 8. 11. 2013 na ČS, kde byla provedena daňová exekuce. Výslovně žalovaný v této souvislosti poukázal pouze na neurčitost předloženého prohlášení daňového dlužníka,

kteřé je jediným přímým důkazem, a na nesoulad výkazů záznamní povinnosti a žalobkyní předložených podkladů.

27. Žalobkyně na výzvu žalovaného reagovala vyjádřením ze dne 17. 9. 2014. Uvedla, že její tvrzení o uskutečněných dodávkách jsou v souladu s údaji obsaženými ve výkazu záznamní povinnosti za měsíc říjen 2013, jehož kopii doložila. Žalobkyně tak setrvala na tvrzení o uskutečněných dodávkách nafty, neboť dle jejího názoru žalovaný nedoložil opak. Prohlášení daňového dlužníka bylo dle názoru žalobkyně dostatečně určité, neboť jiná exekuce nebyla vůči daňovému dlužníku k datu zabavení nafty vedena. Nadto daňový dlužník ve svém prohlášení jednoznačně odkázal na pí. V., která byla za vedení daňové exekuce odpovědná. Výpočty provedené žalovaným žalobkyně označila za neprůkaznou domněnku, jelikož žalovaný v uvedených výpočtech zahrnul i dodávky nafty dodané jinam, než kam naftu dodala společnost R., s. r. o. K podkladům pro výpočet navíc žalobkyně neměla přístup a nemohla si je ověřit.
28. Ke svému vyjádření žalobkyně doložila fotokopii výkazu záznamní povinnosti za období 16. 10. 2013 až 31. 10. 2013 a záznamy o provozu č. 194, č. 196 a č. 202. Dle fotokopie záznamu o provozu č. 196 daňový dlužník ve dnech 31. 10. /1. 11. 2013 přepravil z B. 32 096 l nafty, kterou v označených dodávkách o objemu 5 520 l, 4 875 l a 7 867 l vyložil na ČS, jejichž názvy nebyly čitelné. Další místa vykládek zde nejsou evidována, byť objem přepravované nafty nebyl uvedenými vykládkami vyčerpán. Doprava byla provedena vozidly (tahač a cisterna) registrační značky X a X. Po spárování s daty uvedenými ve výkazu záznamní povinnosti (viz bod 13 rozsudku shora) je možné uzavřít, že 5 520 l nafty bylo dodáno na ČS v K., 7 867 l na ČS v N. a 4 875 l na ČS neuvedenou na příslušném řádku výkazu záznamní povinnosti za měsíc říjen 2013 (adresa ČS „N. P. X“).
29. Dle fotokopie záznamu o provozu č. 194 daňový dlužník ve dnech 29. 10./30. 10. 2013 přepravil z B. 32 045 l nafty, kterou v dodávkách o objemu 20 803 l, 8 038 l a 3 177 l vyložil na ČS, jejichž názvy taktéž nebyly čitelné. Doprava byla provedena vozidly registrační značky X a X. Po spárování s daty uvedenými ve výkazu záznamní povinnosti (viz bod 13 rozsudku shora) je možné uzavřít, že 20 803 l nafty bylo dodáno na ČS v L. n. C., 8 038 l na ČS v B. a 3 177 l na ČS v B..
30. Dle fotokopie záznamu o provozu č. 202 společnost D. S., s. r. o., ve dnech 29. 10./30. 10. 2013 přepravila z B. 32 057 l nafty, z níž bylo dle zde evidovaného záznamu vyloženo 7 113 l na ČS v D.. Jiné vykládky zde nejsou evidovány. Doprava byla provedena vozidly registrační značky X a X. Po spárování s daty uvedenými ve výkazu záznamní povinnosti (viz bod 13 rozsudku shora) je možné uzavřít, že 20 133 l nafty bylo dodáno na ČS označenou mimo řádek (adresa „X“) a 4 862 l na ČS v B..
31. Rozhodnutím ze dne 14. 10. 2014, č. j. 27278/14/5000-14503-711090, žalovaný podané odvolání zamítl. V odůvodnění nejprve zrekapituloval průběh daňové exekuce a shrnul skutková zjištění. Poté vypořádal námitky žalobkyně postupem, který po obsahové stránce odpovídá způsobu, jakým byly námitky žalobkyně vypořádány v napadeném rozhodnutí, a to včetně uvedení výpočtu objemu nafty dodané v období od 29. 10. do 8. 11. 2013 na ČS, kde byla provedena daňová exekuce.
32. Na základě žalobkyní podané žaloby bylo dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. naposled uvedené rozhodnutí žalovaného zrušeno rozsudkem KS I., a to pro podstatné vady řízení spočívající ve využití podkladů rozhodnutí, s nimiž se žalobkyně před vydáním rozhodnutí nemohla seznámit. Konkrétně se jednalo o výkazy záznamní povinnosti daňového dlužníka,

na jejichž základě žalovaný vypočetl množství nafty dodané v období od 29. 10. do 8. 11. 2013 na ČS, kde byla provedena daňová exekuce. Soud též žalovanému vytkl absenci konkrétního výpočtu ve výzvě č. j. 22696/14/5000-14503-711090, kde žalovaný uvedl pouze celkové výpočty týkající se celkových objemů dodané či zabavené nafty. Nekontretizoval je však ve vztahu k jednotlivým ČS, kde byla správním orgánem I. stupně provedena daňová exekuce. Za účelem odstranění označené procesní vady soud uložil žalovanému, aby žalobkyni poskytl prostor k seznámení se s podklady rozhodnutí. Pouze na základě takového postupu byl totiž žalovaný dle právního názoru soudu oprávněn ve věci rozhodnout s odkazem na závěr o neunesení důkazního břemene.

33. Soud přdestřel nad rámec uvedeného posouzení též závěr, že žalobkyně bude povinna unést v navazujícím řízení před správními orgány své důkazní břemeno a prokázat, jestli správní orgán I. stupně v rámci daňové exekuce na ČS zabavil právě její naftu, neboť to doposud nedoložila. V tomto směru soud poukázal na důvodnost žalovaným provedených výpočtů, jejich hodnověrnost ale závisela na prokázání dalších okolností, zejména na skutečnosti, zda správní orgán I. stupně v rámci daňové exekuce na ČS zabavil veškerou naftu a zda na ČS slili naftu dodanou společností R., s. r. o., s naftou dodanou třetími subjekty. V opačném případě by ji bylo možné odlišit a uplatnit výhradu vlastnického práva. Stran rozsahu využitelných důkazních prostředků soud účastníky odkázal na § 93 daňového řádu, a to především ve vztahu k použitelnosti výkazů záznamní povinnosti, s nimiž se žalobkyně mohla seznámit při využití práva nahlédnout do spisu.
34. Po obdržení rozsudku KS I. žalovaný pokračoval v odvolacím řízení. V návaznosti na závazný pokyn soudu žalovaný s odkazem na § 115 odst. 2 daňového řádu zaslal žalobkyni výzvu k vyjádření, která jí, resp. jejímu zástupci, byla doručena dne 29. 5. 2017. V ní žalovaný poučil žalobkyni, že pokud se k věci dále nevyjádří nebo nenavrhne doplnění dokazování, bude ve věci rozhodnuto v souladu se závěry zde vyjádřenými. Argumentace obsažená v písemnosti je shodná s odůvodněním napadeného rozhodnutí. Žalovaný tak především v bodech 26 a 33 výzvy shrnul výpočet množství nafty, kterou společnost R., s. r. o., dodala na ČS, kde byla správním orgánem I. stupně provedena daňová exekuce. Uzavřel, že společnost R., s. r. o., na ČS, kde byla provedena daňová exekuce, dodala ve dnech 29. až 31. 10. 2013 maximálně 37 753 l nafty, z níž se zde s ohledem na poměr zabavené a později dodané nafty mohlo nacházet maximálně 3 213 l. Uvedený výpočet žalovaný provedl s poukazem na zjištění získaná z výkazů záznamní povinnosti, jež konfrontoval se zjištěními získanými z faktur a záznamů o provozu č. 194, 196 a 202. Prohlášení daňového dlužníka žalovaný opětovně označil jako neprůkazné, neboť jej ve vztahu ke konkrétní exekuci shledal jako neurčité. Dále žalovaný nevzal za prokázanou existenci dodávky nafty o objemu 32 160 l, již měla společnost R., s. r. o., uskutečnit dne 31. 10. 2013. V bodu 34 pak žalovaný zdůraznil, že v důsledku slití zanikly právní účinky výhrady vlastnického práva, již žalobkyně sjednala se společností R., s. r. o.
35. Žalobkyně na výzvu žalovaného ve stanovené lhůtě nijak nereagovala. Žalovaný následně vydal napadené rozhodnutí, jímž zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil prvostupňové rozhodnutí.

Posouzení žalobních bodů

36. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

37. Podle § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu *jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*
38. Podle § 179 odst. 1 a 4 daňového řádu *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. Osoby, které jsou oprávněny podat návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce a které nejsou příjemci exekučního příkazu, mohou své právo uplatnit návrhem u správce daně, který daňovou exekuci nařídil, ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy se o tom, že na jejich majetek byla nařízena daňová exekuce, dozvěděly, nejdéle do zahájení dražebního jednání; pokud tento majetek není předmětem dražby, tak nejdéle do dne, kdy byla daňová exekuce provedena.*
39. Podle § 177 odst. 1 a 2 daňového řádu, *nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při daňové exekuci podle [občanského soudního řádu](#). Právomoci správce daně, jakožto exekučního orgánu, upravuje výlučně tento zákon. Tam, kde vystupuje správce daně coby oprávněný z exekučního titulu, použijí se obdobně ustanovení [občanského soudního řádu](#) upravující postavení oprávněného.*
40. Podle subsidiárně aplikovatelného § 118a odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění zákona č. 298/2016 Sb. (dále jen „o. s. ř.“), *zjistí-li předseda senátu v průběhu jednání, že účastník dosud nenavrhł důkazy potřebné k prokázání všech svých sporných tvrzení, vyzve jej, aby tyto důkazy označil bez zbytečného odkladu, a poučí jej o následcích nesplnění této výzvy.*
41. Účelem řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce dle § 179 daňového řádu je poskytnout ochranu třetím osobám, odlišným od dlužníka, jejichž majetek byl exekucí postižen, ačkoli k tomuto majetku mají právo, jež exekuci nepřipouští. Plnění, jež se exekucí vymáhá, je zavázán poskytnout dlužník, a proto také pouze postižením jeho majetkové sféry může být pohledávka nuceně uspokojena. Třetí osoby musí být chráněny. Osoba, která činí návrh dle § 179 daňového řádu, je povinna uvést v tomto návrhu tvrzení týkající se uplatňovaného práva k majetku, který je předmětem exekuce, a současně označit důkazy, které mají její tvrzení prokázat. Písemné důkazy k prokázání svých tvrzení je navrhovatel povinen doložit společně s návrhem. Na správci daně pak je, aby v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu) posoudil, zda předložené důkazy jsou s to prokázat tvrzení obsažená v návrhu (tedy to, že navrhovateli svědčí právo nepřipouštějící exekuci předmětného majetku). Břemeno tvrzení a břemeno důkazní stran prokázání práva nepřipouštějícího exekuci skutečně tíží navrhovatele, nikoliv správce daně. (viz rozsudky NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 394/2017 – 32, a ze dne 30. 8. 2018, č. j. 9 Afs 376/2017 – 87).
42. K obsahu důkazní povinnosti osoby, která podala návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 12. 2018, č. j. 7 Afs 348/2018 – 32, uvedl, že *„je na navrhovateli, aby věrohodnými a vzájemně si neodporujícími důkazy prokázal, že mu svědčí vlastnické právo k majetku, jehož vyloučení z daňové exekuce se domáhá. Hrozí-li,*

že navrhovatel neunes povinnost tvrzení a důkazní břemeno, má správce daně povinnost jej o této skutečnosti poučit a poskytnout mu příležitost svá tvrzení a důkazy doplnit (per analogiam § 118a a § 267 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve spojení s § 177 odst. 1 daňového řádu“. V rozsudku ze dne 10. 1. 2019, č. j. 7 Afs 424/2017 – 27, NSS doplnil, že „není účelem daňového řízení a následného soudního přezkumu, aby teprve v jeho průběhu žadatel v návaznosti na výtky správního orgánu a soudu svá původní nedostatečná skutková tvrzení a s tím související nedostatečné důkazní prostředky doplňoval a následně tvrdil, že předchozí rozhodnutí jsou nezákonná v důsledku konfrontace s takovým doplněním. (...) Stěžovatelova námitka proto nemůže ústít v aprobovaný závěr, že podstatné prvotní deficity stran specifikace konkrétního zboží lze následně překlenout poukazem na nedostatečné zohlednění rozhodných skutečností správcem daně.“

43. Z výše uvedených východisek posuzování návrhu na vyloučení věci z daňové exekuce plyne, že navrhovatel je v první řadě povinen v návrhu jednoznačně identifikovat majetek, který má být z daňové exekuce vyloučen (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 178/2016 – 23). K výkladu této povinnosti je možné odkázat na bohatou civilistickou judikaturu, z níž vyplývá, že jednoznačnou identifikací se rozumí takový stav, kdy nárokový majetek, resp. jednotlivou věc, nelze zaměnit s jinou obdobnou věcí (viz např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 3. 10. 2002, sp. zn. 22 Cdo 1474/2002). Třebaže u věci druhově určené může být její identifikace ztížena, nelze na požadavek individualizace zcela rezignovat. Dále je navrhovatel povinen prokázat, že k dostatečně identifikované věci mu svědčí právo, které nepřipouští exekuci, typicky vlastnické právo.
44. Žalobkyně v návrhu na vyloučení věci z exekuce naftu, k níž tento nárok uplatnila, nevymezila. Uvedla pouze množství nafty ve výši 92 959 l a skutečnost, že nafta byla daňovému dlužníku dodána společností R., s. r. o. V průběhu celého daňového řízení předložila žalobkyně pouze listiny prokazující, že dodala společnosti R., s. r. o., naftu a že tato nafta byla dále touto společností prodána daňovému dlužníku. Dále prokázala množství takto obchodované nafty ve výši 92 959 l, sjednání výhrady vlastnického právo, a to jak ve vztahu mezi žalobkyní a společností R., s. r. o., tak ve vztahu mezi společností R., s. r. o., a daňovým dlužníkem, a skutečnost, že daňový dlužník ani společnost R., s. r. o., neuhradili kupní cenu.
45. Tyto skutečnosti ovšem samy o sobě nepostačují k vyhovění návrhu na vyloučení nafty z daňové exekuce. Povinností žalobkyně totiž dále bylo prokázat, že nafta, kterou správní orgán I. stupně v rámci daňové exekuce prodejem movitých věcí sepsal, je naftou, kterou daňovému dlužníku dodala společnost R., s. r. o., potažmo žalobkyně. Soupis nafty byl proveden na ČS v K., ČS v N., ČS v M. K., ČS v B. a ČS v B.. Teprve v odvolacím řízení žalobkyně záznamy o provozu č. 194, 196 a 202 prokázala, že třemi dodávkami uskutečněnými ve dnech 30. a 31. 10. 2013 dodala prostřednictvím společnosti R., s. r. o., daňovému dlužníku 7 867 l nafty na ČS v N., 8 038 l nafty na ČS v B. a 3 177 l nafty na ČS v B.. Na ČS, kde byl proveden soupis movitých věcí v rámci daňové exekuce, tak bylo žalobkyní dodáno pouze 19 082 l nafty. Teprve s využitím výkazu záznamní povinnosti vedené daňovým dlužníkem, proti jejímuž užití jakožto důkazního prostředku se žalobkyně jinak vymezuje (v případě, kdy tento důkazní prostředek svědčí proti jejím zájmům), se podařilo správnímu orgánu I. stupně identifikovat další dodávky uskutečněné společností R., s. r. o., v uvedených dnech na jiné ČS daňového subjektu, kde také byl proveden soupis movitých věcí. Kombinací záznamů o provozu vozidel a výkazu záznamní povinnosti tak bylo prokázáno, že do 31. 10. 2013 dodala žalobkyně daňovému

subjektu na ČS, na nichž byl proveden soupis nafty, celkem 37 753 l nafty. Provedenými důkazy tedy bylo zjištěno, že soupisem movitých věcí na ČS daňového subjektu mohlo být teoreticky postiženo nejvýše 37 753 l nafty dodané žalobkyní. Je nicméně třeba současně zdůraznit, že poslední dodávka nafty ze strany žalobkyně byla uskutečněna dne 31. 10. 2013, kdežto soupisy movitých věcí byly provedeny až dne 15. 11. 2013.

46. Jediným důkazním prostředkem, jímž žalobkyně prokazuje, že nafta sepsaná na ČS daňového dlužníka je naftou, kterou ona dodala, je předávací protokol ze dne 23. 11. 2013 podepsaný jednatelem daňového dlužníka V. H.. Klíčové je prohlášení obsažené v předávacím protokolu, že zbývající množství 92 959 l nafty náleží společnosti R., s. r. o., která si ho vyžádá u exekutorského úřadu provádějícího exekuci. Žalovaný tomuto prohlášení vytýká formální nedostatek spočívající v tom, že v něm není přesně identifikována exekuce, v jejímž rámci měla být nafta sepsána, ani místo, kde byla nafta sepsána. Třebaže je v listině uvedeno příjmení, které se shoduje s příjmením pracovnice správního orgánu I. stupně, která se však na daňové exekuci nepodílela, je zde uvedená informace matoucí tím, že zboží má být vyzvednuto u exekutorského úřadu. Správní orgán I. stupně, jenž daňovou exekuci nařídil a provádí ji, ovšem není exekutorským úřadem. Soud má toto prohlášení za naprosto nevěrohodné, neboť v rámci soupisu nafty mohlo být sepsáno nanejvýš 37 753 l nafty dodané žalobkyní, potažmo společností R., s. r. o. Jednatel daňového dlužníka ovšem bez bližšího objasnění prohlásil, že společnosti R., s. r. o., patří 92 959 l sepsané nafty. Tato nevěrohodná listina nemůže prokázat skutečnost, že sepsaná nafta je naftou dodanou společností R., s. r. o. Dále lze poukázat na další prohlášení jednatele daňového dlužníka V. H. ze dne 15. 1. 2014, které je označeno jako čestné prohlášení a v němž jednatel prohlašuje, že daňový dlužník ani částečně neuhradil tam uvedené dodávky nafty pořízené od společnosti R., s. r. o. Toto prohlášení je minimálně v části nepravdivé, neboť z faktur vystavených společností R., s. r. o., daňovému dlužníku vyplývá, že daňový dlužník vždy uhradil zálohu na objednanou naftu, která přitom činila minimálně 50 % ceny dodané nafty. Tvrdí-li tedy jednatel daňového dlužníka, že cena nafty nebyla uhrazena ani částečně, neuvádí pravdu. Třebaže toto čestné prohlášení není významné pro prokázání skutečnosti, zda sepsaná nafta je naftou dodanou společností R., s. r. o., svědčí o nevěrohodnosti jednatele daňového dlužníka, jenž rovněž podepsal výše zmíněný předávací protokol.
47. Žalovaný výkazem záznamní povinnosti daňového subjektu prokázal, že na ČS, na nichž byl proveden soupis movitých věcí, po uskutečnění dodávek nafty od společnosti R., s. r. o., byly uskutečněny další dodávky nafty od jiných dodavatelů. V napadeném rozhodnutí pak žalovaný provedl orientační výpočet, jenž porovnává množství nafty sepsané na jednotlivých ČS s množstvím nafty, které na dané ČS dodali jiní dodavatelé daňového dlužníka po uskutečnění dodávek ze strany společnosti R., s. r. o. Z tohoto porovnání bylo zjištěno, že pouze na dvou ČS bylo sepsáno větší množství nafty, než kolik nafty po uskutečnění dodávek společností R., s. r. o., dodali jiní dodavatelé. Záznamní povinnost je nepochybně relevantním důkazním prostředkem ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu. V této souvislosti je třeba poukázat na to, že záznamní povinnosti podléhá dodání nafty, nikoliv zaplacení ceny (k tomu viz níže). Byl to přitom právě výkaz záznamní povinnosti daňového dlužníka, který pomohl žalobkyni prokázat dodání nafty v množství 18 671 l na ČS, na nichž byl proveden soupis movitých věcí. Porovnáním výkazu záznamní povinnosti a záznamů o provozu, účetních dokladů a smluv nebylo zjištěno, že by záznamní povinnost vedená daňovým dlužníkem nebyla věrohodná. Jestliže z ní tedy žalovaný vycházel pro určení rozsahu dodávek nafty uskutečněných dalšími dodavateli

daňového dlužníka, nepochybil. Nebylo zapotřebí provádět dokazování dodacími listy, fakturami, příp. dalšími listinami prokazujícími tyto jiné dodávky nafty.

48. Význam zjištění učiněného žalovaným stran dodávek uskutečněných jinými dodavateli po uskutečnění dodávek od společnosti R., s. r. o., spočívá v tom, že vylučuje, že by bylo možné naftu dodanou daňovému subjektu společností R., s. r. o., bez dalšího ztotožnit s naftou sepsanou na ČS správním orgánem I. stupně po 15 dnech od uskutečnění poslední dodávky ze strany společnosti R., s. r. o. Po tuto dobu přitom byly ČS v provozu, tedy zákazníci daňového dlužníka odebírali naskladněnou naftu.
49. Žalobkyně v průběhu řízení před správními orgány ani v řízení o žalobě nenavrhlala jediný důkaz, jímž by prokázala identitu nafty dodané prostřednictvím společnosti R., s. r. o., daňovému dlužníku s naftou sepsanou na ČS. V této souvislosti je přitom třeba poukázat na to, že žalobkyně měla se společností R., s. r. o., sjednat výhradu vlastnického práva, stejně jako společnost R., s. r. o., s daňovým dlužníkem. Z písemných smluv a dohod předložených žalobkyní plyne, že právní vztahy mezi těmito třemi subjekty se řídí českým právem. Žalobkyně si tedy musela být vědoma toho, že výhrada vlastnického práva jí bude s ohledem na genericky určený předmět plnění zachována pouze tehdy, dokud bude nafta individualizována (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 7. 2009, sp. zn. 29 Cdo 1028/2007). Bylo tedy na žalobkyni, aby se společností R., s. r. o., dohodla, jakým způsobem bude až do zaplacení kupní ceny s dodaným zbožím nakládáno, aby jej bylo možné po celou tuto dobu individualizovat. Individualizace nafty může být zajištěna odděleným skladováním (např. v cisterně dopravního prostředku, nebo stočením do prázdné nádrže) nebo značením zboží (značkování nafty). Žalobkyně nepředestřela žádné tvrzení o tom, jaká opatření měla být dodržována, aby bylo možné naftu individualizovat až do okamžiku převodu vlastnického práva. V důsledku nedostatku takového tvrzení pak žalobkyně neumožnila žalovanému, aby i bez jejího výslovného návrhu provedl důkazy k ověření identity dodané a sepsané nafty.
50. Žalobkyně tedy neunesla důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnosti, že by i jen část nafty sepsané v rámci daňové exekuce tvořila nafta, kterou daňovému dlužníku dodala žalobkyně prostřednictvím společnosti R., s. r. o. Toto důkazní břemeno přitom tížilo výlučně žalobkyni a v situaci, kdy správní orgány provedly všechny důkazy navržené žalobkyní, nelze vytýkat žalovanému jakékoliv pochybení, ať již ve vztahu k úplnosti skutkového stavu zjištěného v řízení, nebo ve vztahu k hodnocení jednotlivých důkazů.
51. Soud doplňuje, že třebaže žalovaný na základě obecných výpočtů dovodil, že na ČS v K. a ČS v B. mohla být teoreticky sepsána nafta dodaná žalobkyní v množství 1 848 l a 1 365 l, nejde o důkaz identity nafty dodané a nafty sepsané. Bylo na žalobkyni, aby bez jakýchkoliv rozumných pochybností prokázala, že sepsaná nafta je naftou, kterou dodala. Takový důkaz předložen nebyl ani ve vztahu k naftě dodané na ČS v K. a ČS v B..
52. Žalobkyně tvrdí, že napadené rozhodnutí je založeno na výkazu záznamní povinnosti daňového dlužníka. Tak tomu ovšem není. Napadené rozhodnutí je založeno na tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že sepsaná nafta je naftou, kterou dodala na ČS daňového dlužníka. Výkaz záznamní povinnosti jednoznačně dokládá naftu, která byla dodána daňovému dlužníku (viz datum uskutečnění zdanitelného plnění, místo vykládky, číslo nákladního listu, druh dopravy, registrační značky vozidel), nikoliv naftu, která byla zaplacená, jak tvrdí žalobkyně. Pakliže by byly ve výkazu záznamní povinnosti zachyceny toliko úhrady nafty, nedávalo by smysl, proč v něm jsou uvedeny

dodávky od společnosti R., s. r. o., které byly následně zrušeny právě z důvodu nezaplacení ceny. Výkaz záznamní povinnosti využil žalovaný v neprospěch žalobkyně pouze k podložení závěru, že naftu sepsanou správním orgánem I. stupně na ČS nelze automaticky mít za totožnou s naftou dodanou daňovému dlužníku žalobkyní. Žalobkyně tento závěr žalovaného, který má soud za řádně podložený a logický, relevantním způsobem nezpochybnila. Žalobkyně přitom zcela pomíjí nevěrohodnost prohlášení daňového dlužníka, podle něžž bylo 92 959 l exekučně zabavené nafty ve vlastnictví společnosti R., s. r. o. (k tomu viz výše). Soud má za to, že žalovaný správně zhodnotil jednotlivé důkazy, především pak v jejich vzájemných souvislostech, přičemž neporušil § 8 odst. 1 daňového řádu.

53. Soud tedy uzavírá, že žalobkyně neprokázala, že byt jen část nafty sepsaná správním orgánem I. stupně v rámci daňové exekuce prodejem movitých věcí na ČS daňového dlužníka pochází z dodávek nafty, které uskutečnila žalobkyně prostřednictvím společnosti R., s. r. o. Tento závěr postačuje k zamítnutí návrhu žalobkyně na vyloučení nafty z daňové exekuce. Napadené rozhodnutí žalovaného je tedy v souladu se zákonem. Za této situace se již soud pro nadbytečnost nezabýval zákonností závěrů, které žalovaný učinil ve vztahu k právnímu posouzení otázky, zda žalobkyně stále je vlastníkem nafty, kterou dodala daňovému dlužníku. Zabývat se otázkou, zda žalobkyně prokázala existenci práva nepřipouštějícího exekuci, má význam jen tehdy, pokud by prokázala, že daňovou exekuci byla postižena nafta, kterou daňovému subjektu dodala. Soud se proto nezabýval výhradami žalobkyně vůči názoru žalovaného, že došlo k zániku jejího vlastnického práva i výhrady vlastnického práva v důsledku smísení nafty, a k tomu, že v krajním případě nabyl daňový dlužník vlastnické právo k dodané naftě na základě § 446 obch. zák. I kdyby tyto dílčí výtky žalobkyně byly důvodné, napadené rozhodnutí by přesto obstálo jako zákonné.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

54. Vzhledem k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí je zákonné, a proto žalobu na základě § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
55. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady, které by převyšovaly náklady běžné úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení

soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 8. dubna 2020

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu