



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **J. P.**, zast. advokátem JUDr. Ing. Radanem Tesařem, Chodská 1366/9, Praha 2 – Vinohrady, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/21, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2020, čj. 16339/20/5100-41456-700636, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 1. 2021, čj. 77 Af 21/2020-40,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 1. 2021, čj. 77 Af 21/2020-40, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2020, čj. 16339/20/5100-41456-700636, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 23 028 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Radana Tesaře, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V nynější věci se NSS zabývá postupem správce daně při rozhodování o návrhu na vyloučení věcí z daňové exekuce a o následném odvolání proto tomuto rozhodnutí. Konkrétně NSS posuzuje, k jakému okamžiku je vydáno rozhodnutí podle daňového řádu a zda mohl správce daně posoudit žalobcem (stěžovatelem) zaslané podklady sloužící k prokázání vlastnického práva jako odvolání proti rozhodnutí o návrhu.

[2] V květnu 2019 Finanční úřad pro Plzeňský kraj (správce daně) obdržel podání nynějšího stěžovatele, které vyhodnotil jako návrh na vyloučení věci (čtyř lokomotiv) z daňové exekuce vedené proti společnosti IP Call spol. s r. o. Návrh však později zamítl, protože stěžovatel podle správce daně nedoložil vlastnické právo k lokomotivám. Listiny, kterými dokládal vlastnické právo, doručil správci daně údajně pozdě. Zasláné podklady správce vyhodnotil jako odvolání proti tomuto rozhodnutí, řízení o odvolání však zastavil, protože stěžovatel neodstranil podstatné vady odvolání, které bránily projednání věci. Proti rozhodnutí o zastavení řízení se stěžovatel opět odvolal, tentokrát k žalovanému, který však odvolání zamítl. Stěžovatel se následně bránil žalobou u krajského soudu. Ten však neshledal žádné pochybení správce daně ani žalovaného a žalobu zamítl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Stěžovatel podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. Nejprve namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, protože krajský soud na začátku odůvodnění nesprávně označil napadené rozhodnutí a uvedl, že správcem daně byl finanční úřad v jiném kraji. Pro případ, že by NSS námitce nepřezkoumatelnosti nevyhověl, pak dále poukazuje na pochybení správce daně během řízení. Velkou část argumentace věnuje tomu, že správce daně zastavil řízení o odvolání, ačkoli stěžovatele dostatečně nepoučil o vadách odvolání. Zároveň ale upozorňuje, že správce daně nepostupoval korektně již dříve, neboť podání stěžovatele, které podle správce daně došlo v den rozhodnutí o zamítnutí návrhu na vyloučení z daňové exekuce, vyhodnotil jako odvolání proti tomuto rozhodnutí, ač jím stěžovatel ve skutečnosti dokládal listiny k původnímu návrhu. Ani krajský soud dostatečně nevysvětlil, proč bylo možné považovat toto podání za odvolání.

[4] Žalovaná navrhuje kasační stížnost zamítnout. Námitka ohledně postupu správce daně je nepřípustná, jelikož ji stěžovatel fakticky v žalobě neuplatnil. Pro případ, že by se jí NSS zabýval, upozorňuje především na to, že správce daně stěžovatele – jinak v celém daňovém řízení laxního – skutečně k doplnění obecných náležitostí odvolání vyzval.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] NSS v první řadě neshledal, že jakákoli část kasační stížnosti je nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., tedy že stěžovatel důvody kasační stížnosti neuplatnil v řízení před krajským soudem, přestože mu v tom nic nebránilo. Žalovaný má pravdu, že stěžovatel v kasační stížnosti argumentaci týkající se nesprávného postupu správce daně v porovnání s žalobou podstatně rozhojnil. Obdobné *důvody* však použil již v žalobě (viz její bod II). Tvrdil, že nesprávným procesním postupem mu správce daně znemožnil se vyjádřit a prezentovat v plném rozsahu veškeré důkazy, které měl k dispozici. Výslovně též uvedl, že správce daně nešetřil jeho práva v řízení. O stejné *důvody* se opírá i argumentace v kasační stížnosti (kterou stěžovatel pochopitelně přizpůsobil tomu, že postupem správce daně se obsáhle zabýval krajský soud). NSS též připomíná, že § 104 odst. 4 s. ř. s. nebrání tomu, aby již uplatněný žalobní *důvod* stěžovatel použil např. v jiné souvislosti nebo s jiným záměrem (srov. náleze ze dne 29. 7. 2013, sp. zn. I. ÚS 671/13, body 22 a 24).

[6] Stěžovatelova námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku není důvodná. Krajský soud skutečně v bodu 1 rozsudku nesprávně uvedl, že žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím *zastavil* řízení o odvolání (byť žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání proti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení). Dále v rozsudku však krajský soud zřetelně a správně mezi oběma rozhodnutími „o odvolání“ rozlišoval. Jasně tak rozhodoval o tom, jaký vliv měly vady rozhodování správce o „prvním“ odvolání na zákonnost rozhodnutí žalovaného o „druhém“ odvolání. Stejně tak označení nesprávného finančního úřadu v prvním odstavci je zjevně jen písařskou chybou bez významu pro srozumitelnost rozsudku.

[7] Kasační stížnost je však důvodná v samotném jádru své argumentace, neboť se žalovaný dopustil závažné vady řízení.

[8] Ze správního spisu plyne, že správce daně vedl daňovou exekuci vůči společnosti IP CALL, spol. s r. o. Na počátku roku 2019 vydal exekuční příkaz na prodej movitých věcí v jejím vlastnictví, konkrétně čtyř motorových lokomotiv. Lokomotivy však měl u sebe právě stěžovatel. Správce daně jej proto vyzval k jejich odevzdání a následně nechal lokomotivy odvézt. Již při odebírání lokomotiv stěžovatel opakovaně upozornil správce daně, že jejich vlastníkem je on sám. Dne 30. 5. 2019, den po odebrání lokomotiv, stěžovatel doručil správci daně laické podání označené pouze jako „čestné prohlášení“, ve kterém se stěžovatel prohlásil za jediného vlastníka lokomotiv. Vzhledem k tomu, že stěžovatel správci daně současně nepředložil žádné konkrétní doklady svědčící o jeho vlastnictví, vyzval jej dne 11. 6. 2019 správce daně k jejich doložení do 8 dní od doručení výzvy. Tuto výzvu správce daně formuloval jako výzvu k poskytnutí informací správci daně podle § 57 daňového řádu (včetně poučení o možnosti uložení pořádkové pokuty). Nijak neuvedl, že podání stěžovatele považoval za návrh na vyloučení z daňové exekuce, ani že v případě nedodání podkladů (v určité lhůtě) návrh zamítne.

[9] Dne **1. 7. 2019** stěžovatel správci daně doručil soubor podkladů obsahující kupní smlouvy k lokomotivám uzavřené mezi stěžovatelem a společností IP Call v roce 2018 a žádost o zapsání změny vlastníka drážních vozidel, kterou stěžovatel podal k drážnímu úřadu, včetně formulářů sloužících k registraci nového vlastníka. Již zde NSS předesílá, že podstatou nynější věci je pouze procesní postup správce daně. NSS se nezabýval tím, zda předložené podklady skutečně prokazovaly vlastnické právo stěžovatele k lokomotivám.

[10] Téhož dne, tedy opět **1. 7. 2019**, správce daně *vyhotovil* rozhodnutí, ve kterém poprvé v nynější věci uvedl, že „čestné prohlášení“ stěžovatele vyhodnotil jako návrh na vyloučení věcí z daňové exekuce podle § 179 daňového řádu. Protože tento návrh neobsahoval doklady o vlastnickém právu k lokomotivám a stěžovatel je v *původně stanovené lhůtě* nedoplnil, návrh na vyloučení z daňové exekuce zamítl. Podklady, které došly správci daně téhož dne, nijak nezohlednil. Naopak, dne 8. 7. 2019 zaslal stěžovateli výzvu k odstranění vad odvolání, ve které mu rovněž poprvé sdělil, že jeho podání (zaslané podklady) z **1. 7. 2019** vyhodnotil jako *odvolání* proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na vyloučení z daňové exekuce (absurditu tohoto postupu dokládá, že rozhodnutí samotné, které mělo být odvoláním napadeno, bylo stěžovateli doručeno až **4. 7. 2019**). Již v tomto

postupu správce daně v řízení o návrhu na vyloučení z daňové exekuce spadá NSS podstatnou vadu řízení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[11] NSS nejprve podotýká, že správce daně postupoval nevhodně, neboť stěžovatele rovnou nepoučil o tom, že jeho podání („čestné prohlášení“) vyhodnotil jako návrh podle § 179 daňového řádu, ale sdělil mu to až v rozhodnutí, kterým návrh zamítl.

[12] Správce daně obecně podle § 6 odst. 3 daňového řádu *umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon*. Ten, kdo se v řízení podle § 179 daňového řádu domáhá ochrany svého majetku, má zásadně rovnocenné postavení s daňovými subjekty při správě jejich daní (rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2018, čj. 10 Afs 160/2018-45, věc *FeCom*, bod 23). V tomto řízení má navíc specifické postavení správce daně. V řízení podle § 179 daňového řádu vystupuje nejen v pozici obdobné civilnímu soudu v excindačním řízení, ale zároveň je i oprávněným subjektem v probíhající daňové exekuci (blíže viz rozsudek ze dne 13. 12. 2018, čj. 7 Afs 348/2018-32, věc *Provit*, body 18-20). Správce daně nemůže v takové roli např. jen pasivně vyčkávat, zda navrhovatel v řízení podle § 179 daňového řádu uplatní potřebná tvrzení a předloží potřebné důkazy. Podle § 177 odst. 1 daňového řádu se v daňové exekuci (nestanoví-li zákon jinak) postupuje podle občanského soudního řádu; správce daně tak má v takovém řízení poučovací povinnost obdobnou poučovací povinnosti soudu podle § 118a o. s. ř. Pokud navrhovatel nepředloží žádné důkazy či předloží jen důkazy nedostatečné, které již ze své povahy nemohou jeho vlastnictví prokazovat, má povinnost jej poučit o jeho důkazním břemenu, resp. jej vyzvat k doplnění jeho tvrzení nebo předložení dalších důkazů; stejně tak jej musí poučit o následcích nesplnění takové výzvy (srov. opět věc 7 Afs 348/2018, *Provit*, body 20, 21 a 23). Mimo to má řízení o vyloučení věci z daňové exekuce i jiná specifika (podle § 179 odst. 2 daňového řádu v něm např. správce daně musí rozhodnout o návrhu v relativně krátké lhůtě 30 dní).

[13] Povaze řízení o vyloučení věci z daňové exekuce však neodpovídá postup správce daně v nynější věci. Správce daně sice stěžovatele výzvou k podání informací podle § 57 daňového řádu fakticky vyzval k doložení podkladů, avšak nijak stěžovateli nevysvětlil, jak jeho podání posoudil ani jak s ním bude dále nakládat. Naopak mu v poučení zcela nemístně „pohrozil“ případnou pořádkovou pokutou – nedoložení podkladů mělo případně vést k zamítnutí návrhu, nikoli k udělení pořádkové pokuty. Stěžovatel se tak až na konci řízení dozvěděl, že jeho podání bylo celou dobu návrhem podle § 179 daňového řádu a takto o něm správce daně rozhodoval.

[14] Správce daně měl však především **již v rozhodnutí o návrhu na vyloučení z daňové exekuce** zohlednit podklady doručené stěžovatelem správci daně dne 1. 7. 2019 (viz výše bod [9]), protože rozhodnutí nebylo v té době ještě vůbec vydáno. Ke dni 1. 7. 2019 bylo pouze *vyhotoveno*, včetně podpisu oprávněnou úřední osobou (viz č. l. 21 správního spisu). Teprve 3. 7. 2019 (jak plyne z razítka na originálu rozhodnutí, které uvádí: „ODESLÁNO 3. 7. 2019“) bylo rozhodnutí *odesláno* stěžovateli. Podle § 101 odst. 2 daňového řádu platí, že *rozhodnutí je vydáno okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení*. Správce daně tedy zamítavé rozhodnutí *vydal* až dva dny poté, co mu stěžovatel doručil podklady k prokázání vlastnického práva k lokomotivám (srov. např. rozsudek NSS 18. 6. 2021,

čj. 5 Afs 21/2020–56, věc *Česká síť*, bod 39, obdobně k okamžiku vydání správního rozhodnutí rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, čj. 10 As 348/2017-21, bod 15).

[15] Naopak žádnou oporu ve správním spisu nemá závěr krajského soudu (viz bod 25 rozsudku), že rozhodnutí správce daně bylo vydáno již dne 1. 7. 2019. V tento den mohlo být rozhodnutí vydáno jen ve smyslu starého zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 8. 2004, čj. 5 Afs 88/2004-89, věc *W.P.I.*), nikoli podle daňového řádu.

[16] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží *ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo*. Důkazní břemeno ohledně prokázání vlastnického práva k věcem, jejichž vyloučení navrhuje, tíží toho, kdo návrh podá – v nynější věci tedy stěžovatele. NSS i Ústavní soud ale setrvale rozhodují, že správce daně musí daňovému subjektu (a podle judikatury cit. výše v bodu [12] i tomu, kdo podá návrh podle § 179 daňového řádu): „*umožnit unést jeho důkazní břemeno. Musí mu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. Aby měl přitom daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány.*“ „*Procesnímu právu účastníka navrhopvat důkazy odpovídá povinnost nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také – pokud jim nebude vyhověno – povinnost vyložit proč, z jakých důvodů se tak stalo*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2020, čj. 7 Afs 399/2019-73, věc *ČSAD JIHOTRANS*, bod 28 a judikaturu tam citovanou). Vzhledem k tomu, že správce daně o návrhu rozhodl, aniž by jakkoli zohlednil stěžovatelem dodané podklady, těmto požadavkům pochopitelně nedostál.

[17] V tomto ohledu je také bez významu v podstatě jediný argument v odůvodnění rozhodnutí správce daně, že stěžovatel nedodal podklady ve lhůtě 8 dní od doručení výzvy k poskytnutí informací podle § 57 daňového řádu (výzva byla stěžovateli doručena 12. 8. 2019, stěžovatel ale podklady odesílal až na konci srpna 2020). Správce daně posoudil čestné prohlášení stěžovatele z května 2019 jako návrh na vyloučení z daňové exekuce podle § 179 daňového řádu. Obecně platí, že důkazy k prokázání vlastnického práva by měl ten, kdo navrhuje vyloučení věci z daňové exekuce, označit a doložit současně se samotným návrhem (srov. rozsudek 14. 3. 2018, čj. 1 Afs 394/2017-32, věc *HP STEEL*, bod 25). Samotný § 179 ale žádnou konkrétní lhůtu k doložení podkladů, jejíž nedodržení by mělo vést k zamítnutí návrhu, nestanoví. Taková lhůta by navíc v případě řízení, ve kterém musí správce daně tak či tak rozhodnout do 30 dní od podání návrhu, byla poněkud nadbytečná. Naopak, jak plyne i z citované věci *Provit* (bod [12]), úkolem správce daně v tomto typu řízení je navrhovatele poučit a poté jej vyzvat k doplnění tvrzení a doložení důkazů, nikoli jej bez dalšího svazovat jen několikadenními lhůtami a při jejich nedodržení (byť sám třeba rozhoduje až na konci zákonné lhůty) návrh zamítnat.

[18] Správce daně tedy nesprávně vyhodnotil, k jakému okamžiku bylo jeho rozhodnutí vydáno, a v důsledku toho se vůbec nevypořádal s podklady, kterými chtěl stěžovatel prokázat vlastnictví odebraných lokomotiv. V rozhodnutí o návrhu se měl buď podklady zabývat, nebo alespoň vysvětlit, proč je jako důkaz nechtěl provést. Naopak správce daně

neměl ze zaslaných podkladů „vytvářet“ odvolání, které zjevně stěžovatel podávat nechtěl. NSS připomíná, že podle § 8 odst. 3 daňového řádu *správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*. Správce daně tedy obecně může případná nejasná podání v daňovém řízení vyložit i jinak, než plyne z jejich formálního označení, nebo dovodit povahu podání, která nejsou označena nijak. Ani v takovém případě však správce daně nemůže postupovat svévolně a vykládat podání tak, jak se mu to vzhledem k jeho vlastnímu procesnímu postupu hodí (obdobně v případě § 37 odst. 1 správního řádu srov. rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2020, čj. 1 Azs 79/2019-27, bod 36). Žádné řízení o odvolání (které následně správce daně zastavil a podklady se tedy ani nemohl zabývat) se tedy nemělo konat. NSS se proto již dále nezabýval argumentací stěžovatele ohledně toho, zda správce daně stěžovatele dostatečně poučil, či nikoli.

[19] Nad rámec výše uvedeného NSS doplňuje, že podobně jako v řízení o návrhu na vyloučení věcí z daňové exekuce, ani v „odvolacím řízení“ nedokázal správce daně srozumitelně osvětlit svůj vlastní procesní postup. Jak již NSS uvedl výše (bod [10]), dne 8. 7. 2019 zaslal správce daně stěžovateli výzvu k odstranění vad odvolání. Teprve z této výzvy, nikoli ze samotného rozhodnutí o návrhu na vyloučení z daňové exekuce, se stěžovatel poprvé dozvěděl o tom, že jím zaslané podklady byly posouzeny jako odvolání. O důvodech, *proč* byly jím zaslané podklady vůbec jako odvolání posouzeny (tedy že rozhodnutí bylo – dle názoru daňových orgánů – již vydáno), se ale srozumitelně dozvěděl až z rozhodnutí žalovaného (srov. bod 4 rozhodnutí žalovaného).

IV. Závěr a náklady řízení

[20] NSS uzavírá, že správce daně se již při rozhodování o návrhu podle § 179 daňového řádu dopustil vady řízení, která má za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé (§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.). Proto NSS zrušil napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a s ohledem na důvody zrušení rozsudku zrušil také žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.]. V něm bude žalovaný postupovat podle závazného právního názoru vysloveného v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[21] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne NSS v případě, že zruší rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu tedy přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.

[22] V řízení o žalobě představovaly náklady řízení zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměnu a náhradu hotových výdajů advokáta za dva úkony právní služby, a to převzetí zastoupení a žalobu. Odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, činí 2 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Ke každému úkonu právní služby je třeba připočíst 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. V řízení před krajským soudem byl stěžovatel zastoupen JUDr. Ing. Liborem Kynclem, advokátem, který není plátcem DPH. Náklady stěžovatele v řízení o žalobě tedy činí celkem 9 800 Kč. NSS doplňuje, že ve vztahu k této částce je JUDr. Tesař, nynější zástupce stěžovatele, jen platebním místem.

[23] V řízení o kasační stížnosti představovaly náklady řízení zaplacený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč, odměnu a náhradu hotových výdajů advokáta za dva úkony právní služby, a to převzetí zastoupení novým advokátem a doplnění kasační stížnosti [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] a paušální náhradu hotových výdajů v celkové výši 600 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). V řízení před NSS byl stěžovatel zastoupen JUDr. Ing. Radanem Tesařem, který je plátcem DPH, jeho odměna a náhrada nákladů se tedy zvyšuje o DPH. Náklady stěžovatele v řízení o kasační stížnosti činí částku ve výši 13 228 Kč. Celkem tedy náklady stěžovatele za obě řízení činí 23 028 Kč; tuto částku je žalovaný povinen stěžovateli uhradit k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 15. září 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu