



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jaroslava Škopka a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobce: J. P.
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Radanem Tesařem, sídlem
Chodská 1366/9, Praha

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2024, č.j. 25535/24/5100-41456-710158,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2024, č.j. 25535/24/5100-41456-710158, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobci náklady řízení ve výši 26 360 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Radana Tesaře, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2024, č.j. 25535/24/5100-41456-710158 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž žalovaný coby odvolací orgán v přezkumném řízení vedeném o přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 1. 7. 2019, č.j. 1504952/19/2301-80543-404726, vydaného ve věci návrhu žalobce na vyloučení čtyř motorových lokomotiv z daňové exekuce vedené vůči společnosti IP CALL, spol. s r.o. (dále též jen „*IP CALL*“), rozhodl tak, že k odvolání žalobce změnil výrok rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též jen „*správce daně*“) ze dne 3. 11. 2022, č.j. 1814460/22/2301-80543-404726 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), a to tak, že jej plně nahradil textem: „*Přezkumné řízení zahájené vydáním rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č.j. 34857/22/5100-41456-710158 ze dne 15. 9. 2022 o nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj č.j. 1504952/19/2301-80543-404726 ze dne 1. 7. 2019 se zastavuje.*“

II.

Žaloba

2. Žalobce v žalobě předně namítal nesprávný procesní postup orgánů daňových orgánů. Uvedl, že správce daně zrušil rozhodnutí o zastavení řízení pro neodstranění vad odvolání, což učinil rozhodnutím ze dne 11. 4. 2022, č.j. 729250/22/2301-80543-404726. Tím se řízení z procesního hlediska vrátilo do stavu, jaký zde byl po vydání rozhodnutí správce daně o zamítnutí návrhu na vyloučení věci z daňové exekuce, datovaného dne 1. 7. 2019 – to samozřejmě s tím rozdílem, že daňové orgány byly vázány názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2021, č.j. 10 Afs 61/2021-40 (dále též jen „*rozsudek NSS*“). V takovém případě tedy správce daně měl pokračovat v odvolacím řízení. Měl tedy žalobce vyzvat k doplnění odvolání a následně o něm buď rozhodnout autoremedurou, nebo věc postoupit se stanoviskem žalovanému. Použití institutu přezkumu zde totiž nepřipadalo v úvahu. Důvody přezkumu založil rozsudek NSS, přitom nelze nařídit přezkoumání rozhodnutí v rozsahu, jakým bylo rozhodnutí přezkoumáno ve správním soudnictví [§ 121 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“)]. Žalovaný k obdobným odvolacím námitkám uplatněným v odvolání uvádí v bodech 42 a 43 napadeného rozhodnutí, že jiný procesní postup, než uplatnění přezkumu nebyl možný. To však neodpovídá skutečnosti, neboť nic nebránilo v pokračování „*obživlého*“ odvolacího řízení. V jeho rámci pak měl žalovaný odstranit procesní vady podle závazného názoru Nejvyššího správního soudu. Žalovaný přitom chybně uvádí, že zde existovalo pravomocné rozhodnutí o návrhu (rozhodnutí správce daně datované 1. 7. 2019). Toto rozhodnutí však ztratilo vlastnost právní moci v okamžiku, kdy bylo zrušeno rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení. Žalovaný tak spolu se správcem daně postupoval nesprávně a porušil relevantní ustanovení stran řízení, v jehož důsledku bylo vydáno (nezákonné) napadené rozhodnutí.
3. Dále žalobce namítal, že žalovaný (i správce daně) nesprávně a v rozporu se spisem posoudil i hmotněprávní otázku stran vlastnictví posuzovaných lokomotiv. Dle žalobce je věcnou podstatou projednávané věci posouzení, zda žalobce má vlastnické právo k lokomotivám, a to pro účely řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce ve smyslu § 179 daňového řádu, a tedy za účelem vyloučení lokomotiv z daňové exekuce vedené se společností IP CALL. Podle § 1099 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „*občanský zákoník*“) vlastnické právo k věci určené jednotlivě se převádí už samotnou smlouvou k okamžiku její účinnosti, ledaže je jinak ujednáno nebo stanoveno zákonem. Vlastnické právo k lokomotivám se proto převádí již účinností kupní smlouvy. Neplatí

intabulační princip jako u nemovitých věcí a neplatí tedy ani převod vlastnického práva k nemovitým věcem vkladem do katastru nemovitostí. Registr drážních vozidel je toliko informačním seznamem plnícím jiné funkce, než je mj. zajištění převodu vlastnického práva. Drážní úřad sice vedl registr drážních vozidel podle dřívějšího § 49d zákona č. 266/1994 Sb., o drahách, ten měl však pouze evidenční charakter (v současnosti je nahrazen jednotným registrem v rámci EU, který má stejnou povahu). V tomto smyslu jde ostatně o obdobu registru silničních vozidel, vedeného podle § 4 a násl. zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích. Na výše uvedené upozorňoval žalobce především v doplnění odvolání ze dne 9. 2. 2023. V předmětné věci není ani sporné, že žalobce měl při zahájení daňové exekuce všechny čtyři lokomotivy ve svém držení, tj. že lokomotivy mu byly předány; to ostatně potvrdila i svědkyně Z. Žalovaný přitom opírá svůj závěr o vlastnictví lokomotiv v podstatné míře o skutečnost, že v registru drážních vozidel byla jako jejich vlastník uvedena společnost IP CALL (viz bod 28 napadeného rozhodnutí). Naproti tomu žalovaný nikdy nevysvětlil, na jakém právním základě měl žalobce lokomotivy držet, pokud tímto základem nemělo být vlastnické právo. Neučinil tak ani v napadeném rozhodnutí. V projednávané věci tak orgány finanční správy pravděpodobně záměrně opomíjí, že z hlediska soukromého práva nemůže být sporné, že došlo k převodu vlastnického práva k lokomotivám (což je kruciólní otázka pro samotné řízení) a že tyto lokomotivy byly předány žalobci. Namísto těchto skutkově i právně relevantních okolností se pak žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval záležitostmi, které pro věc nejsou podstatné, a to s cílem bagatelizovat relevantní skutková zjištění.

4. Dle žalobce svědkyně J. Z., bývalá jednatelka společnosti IP CALL, rovněž potvrdila, že (i) kupní smlouvy na převod vlastnického práva k lokomotivám z IP CALL na žalobce byly uzavřeny; (ii) kupní smlouvy byly sepsány v den, kdyby byly podepsány, tj. nedošlo k žádnému antedatování; (iii) k fyzickému předání lokomotiv došlo v den podpisu kupní smlouvy. Rovněž podle žalovaného přitom výpověď J. Z. rovněž prokázala, že kupní smlouvy na lokomotivy byly uzavřeny dne 31. 5. 2018, jak byla stanovena kupní cena a proč byla na smlouvách kupní cena začerněna (viz bod 32 napadeného rozhodnutí). Ve stejném bodu napadeného rozhodnutí však žalovaný najednou klade zvláštní důraz na skutečnost, že J. Z. sdělila, že nebyla přítomna u fyzického předání lokomotiv a vzhledem k zániku své funkce jednatelky společnosti IP CALL nepotvrdila ani zaplacení kupní ceny za lokomotivy. Předně, podle § 1099 občanského zákoníku dochází k přechodu (převodu) vlastnického práva účinností smlouvy. Předání věci tedy pro převod věci nehraje roli, na rozdíl od občanského zákoníku z roku 1964. Nad rámec toho je především nesporné, že lokomotivy byly žalobci předány, protože sám žalovaný je u žalobce „nalezl“. Pro účely převodu vlastnického práva pak není ani podstatné zaplacení kupní ceny, pokud není ujednáno jinak (např. pomocí výhrady vlastnického práva v § 2132 a násl. občanského zákoníku). Pokud tedy měl žalovaný za to, že kupní cena za lokomotivy nebyla zaplacená (jak naznačuje v bodu 39 napadeného rozhodnutí), měl v rámci daňové exekuce po žalobci vymáhat pohledávku z nezaplacené kupní ceny. To však žalovaný neučinil, namísto toho začal spekulovat o vlastnickém právu k lokomotivám, aniž by se vypořádal například s držbou těchto lokomotiv ze strany žalobce. Jinak řečeno, z obsahu napadeného rozhodnutí fakticky vyplývá, že žalovaný nerozporuje samotné vlastnictví lokomotiv ze strany žalobce, ale pravděpodobně má pochybnosti o zaplacení kupní ceny. V takovém však měl postupovat tak, že místo sepsání lokomotiv měl provést daňovou exekuce mimo jiné příkázáním jiné peněžité pohledávky ve smyslu § 191 daňového řádu. A v rámci takto prováděného způsobu daňové exekuce se mělo a má řešit, zda kupní cena skutečně byla či

nebyla zaplacená a zda tedy existuje pohledávka společnosti IP CALL (jakožto daňového dlužníka) vůči žalobci, kterou je správce daně případně oprávněn postihnout v rámci daňové exekuce. Jak už přitom žalobce uváděl v daňovém řízení, spekulace žalovaného nemají pro věc samotnou význam. Sám žalovaný přitom v bodu 25 napadeného rozhodnutí plně akceptuje, že žalobcem předložené smlouvy nemají žádné vady: *„Odvolatelem předložené kupní smlouvy ze dne 31. 05. 2018 uzavřené mezi odvolatelem a daňovým subjektem splňují všechny zákonem stanovené náležitosti pro tento typ smlouvy (ust. § 2079 a násl. občanského zákoníku), když je v nich předmět koupě řádně specifikován a obsahují závazky typické pro tento typ smlouvy. Současně je třeba zkonstatovat, že písemná forma s prostými podpisy stran je dostačující formou pro tento typ smlouvy (viz ust. § 559 občanského zákoníku).“* Následně však žalovaný spekuluje, že tyto smlouvy mohly být antedatovány (to zcela vyloučila J. Z.), jelikož nemají úředně ověřený podpis. Této úvaze žalobce nerozumí. Kupní smlouva na prodej lokomotiv totiž mohla být bez dalšího ústní, což by spolu s fyzickou držbou lokomotiv muselo postačovat pro závěr, že žalobce lokomotivy řádně zakoupil a bylo na něj převedeno vlastnické právo. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 10 Afs 421/2019-63 však jednoznačně vyplývá, že obvyklost (standardnost) obchodování prokazují orgány finanční správy, tj. pokud byl žalovaný toho názoru, že je obvyklé, že se uzavírá při převodu vlastnických práv k lokomotivám kupní smlouva s úředně ověřenými podpisy, měl to prokázat; to neučinil. Každopádně platí, že dle občanského zákoníku k převodu postačuje kupní smlouva, a to dokonce ústní, případně písemná například s prostými podpisy.

5. Žalobce dále namítal, že žalovaný v bodech 26 a 27 [napadeného rozhodnutí] zavádějícím způsobem líčí skutkový děj při odtahení dvou lokomotiv. Žalobce sice skutečně poprvé namítl vlastnictví lokomotiv „až“ 29. 5. 2019 (tedy po 12 dnech od prvního jednání se správcem daně), žalovaný však zcela pominul zásadní okolnost: teprve 29. 5. 2019 došlo k odtahení oněch dvou lokomotiv. Žalobce tak svoji námitku jasně vyjádřil „až“ v momentu, kdy došlo k materiálnímu zásahu do jeho vlastnictví, což je zcela logické. Ve skutečnosti tak žalobce *„automaticky protestoval“* ihned při zásahu do jeho majetku, což dle bodu 44 napadeného rozhodnutí neučinil (to však neodpovídá skutečnosti, žalobce pouze nereagoval na předchozí zcela nesrozumitelnou komunikaci daňových orgánů). Proto ostatně Nejvyšší správní soud v bodu 8 rozsudku NSS zdůraznil, že *„již při odebírání lokomotiv stěžovatel [zde žalobce] opakovaně upozornil správce daně, že jejich vlastníkem je on sám“*. Další skutkový vývoj byl velmi rovněž velmi výstižně shrnut v bodech 8 a 9 rozsudku NSS:

„[8] (...) 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. (...)

6. Žalobce dále uvedl, že žalovaný zjevně v bodu 27 napadeného rozhodnutí přisuzuje předložený laického „čestného prohlášení“ značnou váhu. Žalobce považuje tento názor za nesprávný, a to především ve světle dalších jednotlivých událostí. Žalovaný totiž především pomíjí, že správce daně se žalobcem komunikoval mimořádně nesrozumitelným způsobem, jak výstižně popsal Nejvyšší správní soud ve výše uvedené citaci. Ačkoliv správci daně muselo být zjevné, že žalobce je právní laik, neinformoval ho o procesním režimu, o jeho podmínkách ani o důsledcích, ke kterým může vést nesplnění stanovených podmínek. Neodpovídá tedy skutečnosti, že na chybném posouzení „čestného prohlášení“ už v důsledku kasačního rozsudku NSS nesejde, jak uvádí žalovaný v bodu 45 napadeného rozhodnutí: naopak jde o podstatný prvek v mozaice mimořádně nesrozumitelné komunikace daňových orgánů, která ostatně vedla i k předložení tohoto „laického podání“. V kontextu této mimořádně nesrozumitelné komunikace je pak třeba vnímat předložení kupních smluv dne 1. 7. 2019. Žalobce totiž v kontextu této komunikace reagoval v podstatě obratem a s nadstandardním porozuměním požadavkům správce daně, které přitom sám správce daně nedokázal předestřít srozumitelným způsobem. Žalobce proto nerozumí, proč žalovaný v první větě bodu 29 napadeného rozhodnutí uvádí, že dané smlouvy byly předloženy „až“ 1. 7. 2019. Podle názoru žalobce jde o značné posunutí významu dané události, pro které nejsou žádné důvody a svědčí spíše o snaze popřít jednoznačná zákonná pravidla o převodu vlastnického práva k movitým věcem – lokomotivám, a to podsouváním okolností, které jsou však pro samotné posouzení irelevantní.
7. Stejně tak žalobce považuje za zavádějící rozbor skutečnosti, že žalobce teprve v červnu 2019 požádal o „přepsání“ lokomotiv v registru drážních vozidel (ten žalovaný uvádí rovněž v bodu 29 napadeného rozhodnutí). Sám žalovaný přitom opakuje, že tato evidence nepředstavuje veřejný seznam (viz např. bod 27 napadeného rozhodnutí, ve kterém je slovo seznam zaměněno za rejstřík, nicméně význam sdělení žalovaného je nepochybný). Žalobce pak k tomu v odvolání namítal, že dané otálení žalobce s „přepisem“ lokomotiv logicky vysvětlují omezené odborné znalosti žalobce, který je právním laikem. U registru drážních vozidel, stejně jako u registru silničních vozidel však neplatí intabulační princip. Ostatně v praxi je například u registru silničních vozidel známo, že v něm jsou zapsaní nevlastníci daných vozidel a vznikají s tím praktické problémy (např. povinné ručení apod.).
8. Žalobce rovněž nerozumí poukazům žalovaného na skutečnost, že některé výdaje spojené s údržbou lokomotiv byly hrazeny společností IP CALL (viz bod 30 napadeného rozhodnutí). Proti tomuto závěru totiž žalobce v odvolání namítal, že jde o pouhé spekulace, protože ze spisu nevyplývá, že by společnost IP CALL hradila veškeré náklady spojené s lokomotivami. K tomu žalovaný v bodu 55 napadeného rozhodnutí tvrdí, že nikdy netvrdil, že by šlo o „veškeré“ náklady. Žalobce zdůrazňuje, že se společností IP CALL spolupracoval, ta mu přímo či nepřímo poskytovala některé služby související s opravou či údržbou lokomotiv, jiné práce naopak činila například společnost Železnice Peštál s.r.o. apod. Navíc, ze spisového materiálu a jednotlivých faktur či související dokumentů rozhodně nevyplývá, že by se jednotlivé podklady týkaly vždy posuzovaných lokomotiv, tj. jedná se o ryzí spekulaci žalovaného. Opět ale platí, že tato okolnost nikterak nevyvrací, že na základě kupní smluv došlo k převodu vlastnického práva.
9. Žalobce dále opětovně namítá, že podle jeho názoru nemá k předmětu řízení žádnou vypovídací schopnost rozsudek Okresního soudu Plzeň-město ze dne 11. 11. 2020, č.j. 16 C 26/2020-229 (dále též jen „rozsudek okresního soudu“). Ten byl jako důkaz proveden v

odvolacím řízení z iniciativy žalovaného, který žalobce o této skutečnosti informoval v seznámení a výzvě k vyjádření v odvolacím řízení ze dne 5. 6. 2024, č.j. 14235/24/5100-41456-710158. Civilní určovací žaloba nemá žádný vliv na daňovou exekuci, obzvláště za situace, kdy civilní soud toliko konstatoval absenci naléhavého právního zájmu (srov. bod 15 rozsudku okresního soudu „*proto soud nečinil závěr o naléhavém právním zájmu na požadovaném určení*“) a meritorně se nezabýval samotnou podstatou věci. A ani tento rozsudek nikterak nevyvrátil, že by došlo k převodu vlastnického práva na žalobce.

10. Co je však dle žalobce zásadní, žádné dvě verze kupních smluv neexistují, neboť v jakémkoliv řízení byly vždy předloženy stejné verze, pouze pro účely Drážního úřadu byla začerněna část týkající kupní ceny (konkrétně odkaz na přílohu, neboť žalobce jakožto laik se domníval, že jakékoliv informace o způsobu stanovení kupní ceny jsou pro registr irelevantní; to je ostatně i pravda), tj. orgány finanční správy mají k dispozici tytéž kupní smlouvy, jen bez začernění.
11. Žalobce dále uvedl, že nesdílí argumentaci žalovaného, podle které snižuje věrohodnost svědkyně J. Z. skutečnost, že žalobce po určitou dobu pracoval ve společnosti IP CALL jako její kolega (viz body 33 a 53 napadeného rozhodnutí). Předně, žalovaný zcela nesprávným způsobem hodnotil jako automaticky nevěrohodnou svědeckou výpověď J. Z., a to pouze z důvodu jejich „*velmi blízkého vztahu*“ k žalobci (ve stylu „*neboť spolu pracovali*“). Z konstantní rozhodovací praxe Nejvyššího soudu jednoznačně vyplývá, že nelze pouze ze vztahu (poměru) svědka k účastníkovi řízení, například pro příbuzenský vztah, dovozovat nezpůsobilost svědčit a označovat takovou svědeckou výpověď jako nevěrohodnou (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 6. 2010, sp.zn. 22 Cdo 2516/2008 či rozsudek NS ČR ze dne 27. 11. 2012, sp.zn. 25 Cdo 133/2011). Postup, kdy orgány veřejné moci přikládají výpovědím osob spojených „*blízkým vztahem*“ s účastníkem řízení téměř nulovou hodnotu, není správný. Takové okolnosti nemohou a priori ovlivnit věrohodnost jejich výpovědi (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 8. 2002, sp. zn. 22 Cdo 1066/2002). V projednávané věci má bohužel žalobce pocit, že žalovaný se snažil vyloučit svědeckou výpověď pouze z toho důvodu, že se jednalo o skutečnost svědčící ve prospěch žalobce. Nic však nenasvědčuje, že by vztah mezi svědkyní a žalobcem byl skutečně osobní povahy. Ostatně sám žalovaný nemá o jádru svědectví Z. pochybnosti, což se projevuje i na konci bodu 53 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný užívá formulaci, že „*zcela nevyloučil tvrzení svědka ve vztahu k podpisu kupních smluv*“.
12. Žalobce rovněž nerozumí vypořádání odvolací námitky, podle níž je žalobce v procesně neřešitelné situaci. Daňové orgány chápou jako klíčový atribut vlastnictví lokomotiv jejich „*přepis*“ v evidenci drážních vozidel, což však Drážní úřad odmítá učinit, pokud neobdrží rozhodnutí o vynětí lokomotiv z daňové exekuce. K této námitce pak žalovaný v bodu 47 napadeného rozhodnutí uvedl, že jde pouze o důsledek liknavosti žalobce. To však neodpovídá skutečnosti, protože jde primárně o důsledek přístupu daňových orgánů k hodnocení důkazních prostředků, při kterém se daňové orgány „*fixují*“ právě na formální informace uvedené v evidenci drážních vozidel. Naopak staví stranou podstatné důkazy materiálního charakteru, a to především skutečnost, že žalobce lokomotivy držel už při zahájení daňové exekuce vůči společnosti IP CALL. Jak přitom žalobce namítal výše, tato skutečnost sama svědčí o skutečnosti, že si lokomotivy žalobce od společnosti IP CALL zakoupil. Žalovaný přitom nikdy netvrdil, že by snad žalobce jednal v úmyslu žalovaného zkrátit, popřípadě že by snad z tohoto důvodu byly kupní smlouvy na lokomotivy neplatné. Pouze v bodu 37 napadeného rozhodnutí je naznačeno, že se žalobce jako vlastník lokomotiv nechoval, což je ovšem opět dovozováno pouze ze skutečnosti, že

otálel s „přepisem“. Tato skutečnost však o úmyslu žalobce vlastnit lokomotivy ničeho nevyovídá. Pro hodnocení tohoto úmyslu je naopak podstatné, jak s lokomotivami žalobce materiálně zacházel. Z tohoto hlediska je pak zřejmé, že je za vlastní považoval, neboť je držel a zacházel s nimi jako s vlastními. Tuto argumentaci přitom žalobce uplatnil už v daňovém řízení, kde ji rovněž dokládal. V soudním řízení proto žalobce opětovně navrhuje k provedení například souhlas s umístěním lokomotiv od společnosti BF Logistics z května 2018, který jasně dokládá, že již v období podpisu kupních smluv zacházel žalobce s lokomotivami jako s vlastními a zajišťoval si s tím související záležitosti, když například předjednal jejich umístění na vlečku, a to na období od 1. 6. 2018 do 30. 9. 2018.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že i nadále setrvává na svém právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, a proto v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění rozhodnutí. Dále zdůraznil, že předmětem řízení, jehož výsledkem je napadené rozhodnutí, je výlučně posouzení toho, zda byly splněny podmínky pro zastavení přezkumného řízení, zahájeného vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání (rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2022, č.j. 34857/22/5100-41456-710158). Žalovaný v daném případě vycházel z právního základu, který je vymezen v bodech 19 až 21 napadeného rozhodnutí.
14. K namítanému nesprávnému procesnímu postupu žalovaný uvedl, že žalobce tuto námitku uplatnil i v odvolacím řízení a žalovaný se s ní vypořádal v bodech 42 a 43 napadeného rozhodnutí. Žalovaný na svém vypořádání trvá, a plně tak odkazuje na argumentaci uvedenou v citovaných bodech napadeného rozhodnutí, z nichž vyzdvihuje následující. Pokud žalobce tvrdí, že zrušením rozhodnutí ze dne 26. 8. 2019, č.j. 173219719/2301-80543-404726, o zastavení řízení, v návaznosti na rozsudek NSS mělo být pokračováno v odvolacím řízení zahájeném podáním odvolání ze strany žalobce proti rozhodnutí správce daně ze dne 1. 7. 2019, č.j. 1504952/19/2301-80543-404726, o návrhu na vyloučení, žalovaný s tímto tvrzením nesouhlasí. Jak vyplývá z odůvodnění rozsudku NSS (srov. bod 3), správce daně nepostupoval v řízení o návrhu na vyloučení movitých věcí z daňové exekuce správně, když podání žalobce ze dne 1. 7. 2019 vyhodnotil jako odvolání proti rozhodnutí o návrhu na vyloučení, přičemž dle závěrů Nejvyššího správního soudu jím žalobce ve skutečnosti doplňoval listiny vztahující se k prvotnímu návrhu na vyloučení. Nejvyšší správní soud tímto vyslovil právní závěr, že doplnění listin nebylo odvoláním, nýbrž doplněním původního návrhu na vyloučení. Tento závěr vyplývá i z další argumentace obsažené v rozsudku NSS (např. bod 10), z níž je patrné, že pokud rozhodnutí o návrhu na vyloučení bylo žalobci doručeno dne 4. 7. 2019, ale podání žalobce, které správce daně posoudil jako odvolání proti tomuto doručovanému rozhodnutí, bylo správcovi daně doručeno dříve, tj. dne 1. 7. 2019, je tento procesní postup správce daně zatížen podstatnou vadou řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“). Žalovaný je tak přesvědčen, že za dané situace bylo pokračování v odvolacím řízení vyloučeno. Z rozsudku NSS tak dle žalovaného jednoznačně vyplývá, že správce daně měl znovu posoudit návrh na vyloučení, v návaznosti na jeho doplnění (původně posouzené jako odvolání). Za této situace bylo nutné nejdříve odstranit rozhodnutí o zastavení řízení, což správce daně učinil vydáním rozhodnutí ze dne 11. 4. 2022, č.j. 729250/22/2301-80543-404726, v němž odvolání (podání

ze dne 27. 9. 2019, doplněné dne 4. 10. 2019) proti rozhodnutí o zastavení řízení v plném rozsahu vyhověl a tím rozhodnutí o zastavení řízení zrušil. Řízení se tak dostalo do fáze „ukončeného“ řízení o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce a jedinou zákonnou cestou, jak řízení znovu otevřít a o návrhu na vyloučení nově rozhodnout, bylo pomocí přezkumného řízení. S ohledem na uvedené skutečnosti správce daně podal k žalovanému podnět k přezkoumání rozhodnutí o návrhu, který byl žalovaným nařízen. V této fázi řízení tak správce daně opětovně mohl návrh žalobce na vyloučení opět posoudit. Z rozsudku NSS tedy vyplývá závěr, že odvolací řízení vůbec nemělo proběhnout, resp. neměla být vydáno žádné rozhodnutí v odvolacím řízení. Toto rozhodnutí byla zákonnou cestou odstraněno, jak bylo vysvětleno v předchozím bodě. Jestliže tedy žalobce namítá, že přezkumné řízení nemělo vůbec proběhnout a žalovaný měl pokračovat v „obživolem“ odvolacím řízení a v jeho rámci odstranit vzniklé vady řízení, žalovaný k tomuto sděluje, že tento žalobcův závěr nemá oporu v rozsudku NSS. Naopak, pokud správce daně řízení doplnil a procesní pochybení vytýkané Nejvyšším správním soudem v přezkumném řízení odstranil v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu, závěrům rozsudku NSS plně vyhověl. Žalovaný je tudíž přesvědčen, že postup správce daně, potažmo žalovaného byl zákonný, a to i s ohledem na skutečnost, že všechny žalobcem předložené i získané důkazní prostředky, a to včetně písemností původně správcem daně považovaných za odvolání, byly znovu posuzovány v rámci přezkumného řízení a žalobce tak nebyl žádným způsobem zkrácen na svých právech. Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením žalobce, že s odkazem na § 121 odst. 2 daňového řádu nelze nařídit přezkoumání v rozsahu, jakým bylo přezkoumáno ve správním soudnictví, neboť soud se zabýval pouze posuzováním správnosti a zákonnosti procesního postupu správce daně při rozhodování v dané věci, nikoliv tím, jak vyplývá z bodu 9 rozsudku NSS, zda byly naplněny podmínky pro vyloučení předmětných movitých věcí (lokomotiv) z daňové exekuce.

15. K námitce týkající se posouzení vlastnického práva k lokomotivám žalovaný uvedl, že pokud žalobce poukazuje na náležitosti kupní smlouvy dle občanského zákoníku, včetně její formy, způsobu podepsání a případné úhrady kupní ceny, pak žalovaný nepochybně, že žalobcem předložené kupní smlouvy, uzavřené mezi ním a daňovým dlužníkem dne 31. 5. 2018, splňují zákonem stanovené formální náležitosti, s plným vědomím toho, že pro tento typ smlouvy je dostačující písemná forma s prostými podpisy stran. Předložené smlouvy však byly ze strany správce daně (potažmo i žalovaného) zpochybněny v kontextu událostí, za jakých byly předloženy, a dalších zjištěných skutečností, které nasvědčují jejich zpětné dataci. Žalovaný ve stručnosti pouze shrnuje, že v průběhu místního šetření, prováděného u žalobce dne 17. 5. 2019 a zaznamenaného do protokolu o místním šetření (protokol o místním šetření č.j. 1138043/19/2301-80541-403350), žalobce vlastnické právo k lokomotivám vůbec netvrdil, a to ani v okamžiku, kdy se jej správce daně dotázal na jeho osobní majetek. Žalobce potvrdil vlastnické právo k jiným movitým věcem a k nemovité věci, o lokomotivách se však vůbec nezminil. Z předmětného jednání v rámci provedeného místního šetření byla zjištěna i informace, že žalobce se osobně zná s jednatelem daňového dlužníka, Z., která byla jeho jednatelkou v období od 23. 1. 2018 do 1. 6. 2018, a je s ní i nadále v kontaktu. Ani při dalším protokolovaném jednání, konaném dne 23. 5. 2019, v jehož rámci byl sjednán postup při odtahování dvou lokomotiv, žalobce své vlastnické právo k předmětným lokomotivám netvrdil a vůči postupu správce daně nic nenamítl. Tvrzení o vlastnickém právu k lokomotivám žalobce poprvé uplatnil dne 29. 5. 2019, v rámci své námítky zaznamenané do protokolu č.j. 1243650/19/2301-80541-403350, které předcházelo zaslání čestného prohlášení (fotokopie listiny označené jako „Čestné prohlášení vlastníka“, datované v

Třebíči dne 31. 5. 2018, s ověřovací doložkou datovanou dne 29. 5. 2019) správci daně prostřednictvím e-mailu (viz úřední záznam č.j. 1280296/19/2301-80541-403350). Čestné prohlášení (posouzené správcem daně jako návrh na vyloučení) bylo žalobcem následující den doloženo i v úředně ověřené kopii, na níž byl podpis úředně ověřen. Žalobce předložil i další důkazní prostředky (průkaz drážní způsobilosti, revizní zprávy a protokoly viz bod 28 napadeného rozhodnutí), na nichž však jako vlastník figuroval daňový dlužník, nikoliv žalobce. Samotné kupní smlouvy žalobce předložil až dne 1. 7. 2019, tvořily přílohu žádosti adresované Drážnímu úřadu datované dne 4. 6. 2018, ovšem Drážnímu úřadu doručené až dne 29. 6. 2019. Jakkoliv si je žalovaný vědom skutečnosti, že národní registr drážních vozidel není veřejným rejstříkem a má tak pouze evidenční charakter, z výše uvedeného je zřejmé, že do okamžiku soupisu lokomotiv v rámci daňové exekuce žalobce ani neučinil žádné kroky ke změně zápisu vlastnického práva k předmětným lokomotivám. Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že i po datu tvrzeného nabytí vlastnického práva žalobcem, tj. po 31. 5. 2018, byly daňovým dlužníkem nadále hrazeny opravy a nákup příslušenství lokomotiv (viz bod 30 napadeného rozhodnutí). V kontextu výše uvedených skutečností a jejich časových návazností vznikly správci daně důvodné pochyby o předložených kupních smlouvách, resp. o okamžiku jejich uzavření.

16. K námitce žalobce, že pro účely převodu vlastnického práva není podstatné zaplacení kupní ceny, žalovaný uvádí, že kupní cena sice není podstatnou náležitostí kupní smlouvy, je však jedním z jejích základních atributů. Žalovaný poukazuje na to, že údaje týkající se kupní ceny byly v předložených kupních smlouvách začerněny. Žalobce setrval odmítal doložit úhradu kupní ceny. Svědek Z. (původní jednatel daňového dlužníka) tvrdila úhradu kupní ceny postupně formou hotovosti, což však nebylo nikterak doloženo. Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že tento svědek nebyl ode dne následujícího pod dni podpisu kupních smluv nadále jednatelem daňového dlužníka. A konečně, žalobce nijak nezdůvodnil, proč i po datu tvrzeného nabytí vlastnického práva k lokomotivám (tj. 31. 5. 2018) byly jejich opravy a údržba hrazeny daňovým dlužníkem, resp. proč se změnou zápisu vlastnického práva do registru drážních vozidel tak dlouho otálel. Žalovaný tudíž konstatuje, že být není uvedení kupní ceny podstatnou náležitostí kupní smlouvy, okolnosti týkající se jejího (ne)uhrazení jsou další skutečností zpochybňující věrohodnost okamžiku uzavření posuzovaných kupních smluv. Zejména za situace, že potvrzení úhrady o kupní ceně by byl argument svědčící tomu, že ke koupi lokomotiv ze strany žalobce opravdu došlo. V tomto smyslu tak žalovaný nesouhlasí se závěrem žalobce, že správce daně měl provést daňovou exekuci příkázáním jiné peněžité pohledávky dle § 191 daňového řádu, neboť nebylo přesvědčivě doloženo, že k převodu vlastnického práva k lokomotivám před daňovou exekucí skutečně došlo. Pokud žalobce poukazuje na skutečnost, že měl předmětné lokomotivy ve svém držení, což jeho vlastnické právo stvrzuje, žalovaný k tomuto poukazuje, že užívání movitých věcí z řad třetích osob může být založeno i jinými právními důvody (např. nájmem, zápůjčkou apod.). To, že žalobce měl předmětné lokomotivy v užívání, v kontextu pochybností, které předložené kupní smlouvy vzbuzují, jejich vlastnictví neodůvodňuje.
17. K tvrzení žalobce, že své vlastnické právo fakticky řádně uplatnil až v okamžiku materiálního zásahu správce daně do žalobcova vlastnického práva, žalovaný uvádí, že žalobce měl několik příležitostí své vlastnické právo vůči správci daně uplatnit, přičemž tak neučinil. Pokud se týká žalobcem předloženého čestného prohlášení, žalovaný opakuje, že toto nebylo způsobilé prokázat vlastnictví předmětných lokomotiv, neboť není nabývacím titulem (viz bod 27 napadeného rozhodnutí). Nelze odhlédnout ani od

skutečnosti, že v národním registru drážních vozidel byl ke dni nařízení daňové exekuce, resp. i ke dni zajištění lokomotiv, zapsán jako vlastník daňový dlužník. Kupní smlouvy byly předloženy až s časovým odstupem, přičemž o okamžiku jejich uzavření má žalovaný vážné pochybnosti, jak byly shrnuty ve vypořádání předchozí námitky. Tuto námitku tak žalovaný považuje za nedůvodnou.

18. Pokud žalobce poukazuje na nesrozumitelnou komunikaci správce daně se žalobcem v průběhu řízení o návrhu na vyloučení, správce daně uvádí, že jeho procesní postup byl předmětem přezkoumání Nejvyššího správního soudu, a správce daně, potažmo i žalovaný, shledané pochybení při procesním postupu napravili v souladu se závěry učiněnými v rozsudku NSS, a to v rámci přezkumného řízení, jak bylo shrnuto výše. Uvedená námitka je tak irelevantní.
19. K tvrzení žalobce, že zápis vlastnického práva k lokomotivách do registru drážních vozidel má pouze evidenční charakter, přičemž žalobce je právním laikem, který si zřejmě nebyl vědom důsledků své nečinnosti týkající se změny vlastnického práva, žalovaný uvádí, že v kontextu zjištěného skutkového stavu a v kontextu zjištěných pochybností souvisejících s uzavřením kupních smluv je i tato argumentace žalobce irelevantní. Žalobce dále uvádí, že skutečnost, že některé výdaje spojené s údržbou lokomotiv byly hrazeny daňovým dlužníkem, znamená, že žalobce s daňovým dlužníkem dříve spolupracoval a tento mu až už přímo či nepřímo poskytoval některé služby související s opravou a údržbou lokomotiv. Žalovaný k této žalobní argumentaci sděluje, že tato tvrzení jsou obecná a nejsou s to jakkoliv vyvrátit závěry žalovaného o tom, že se tyto daňovým dlužníkem realizované úhrady týkaly oprav a údržby předmětných lokomotiv, neboť se jedná pouze o tvrzení neurčitá a ničím nepodložená. Žalovaný tak uzavírá, že důvodné pochyby o skutečně provedeném převodu vlastnického práva ke dni 31. 5. 2018 nebyly ani touto argumentací vyvráceny.
20. K tvrzení žalobce, že ze spisového materiálu nevyplývá, že se jednotlivé doklady týkaly vždy posuzovaných lokomotiv, žalovaný uvádí, že ve sdělení Drážního úřadu ze dne 15. 2. 2019 určeném správci daně bylo potvrzeno, že daňový dlužník je vlastníkem čtyř předmětných lokomotiv. Na základě tohoto zjištění tak není zřejmé, čeho jiného by se jednotlivé doklady měly týkat, žalobce to v žalobě nespecifikoval a žádné další doklady, kterými by tento závěr vyvrátil, nepředložil. Současně, jak vyplývá z bodu 30 napadeného rozhodnutí, z výpisů z účtu daňového dlužníka v období od 1. 8. 2018 do 4. 3. 2019 bylo zjištěno, že i po datu tvrzeného nabytí vlastnického práva k lokomotivám žalobcem (tj. 31. 5. 2018), byly daňovým subjektem opravy a nákup příslušenství lokomotiv hrazeny, což bylo potvrzeno i dotázanými společnostmi a doloženo fakturami vyhotovenými na daňového dlužníka jako odběratele.
21. Pokud žalobce namítá, že žalovaným poukazovaný rozsudek okresního soudu nikterak nesouvisí s daňovou exekucí, neboť soud se z důvodu absence naléhavého právního zájmu vůbec nezabýval samotnou podstatou věci, žalovaný uvádí, že tato argumentace byla žalobcem uplatněna i v odvolacím řízení a žalovaný se s ní vypořádal v bodech 34 až 36 napadeného rozhodnutí. Žalovaný v tomto smyslu pouze shrnuje, že jakkoli je tento rozsudek po právní stránce pro nyní posuzovanou věc bezvýznamný, neboť nedošlo k určení vlastnického práva, skutkový stav zjištěný v daném řízení je oprávněným zdrojem dalších pochybností ve vztahu k prokázání vlastnického práva žalobce, a proto na něj žalovaný poukázal.

22. K námitce žalobce o neexistenci dvou verzí kupních smluv žalovaný poukazuje na bod 6 rozsudku okresního soudu, z něž plyne, že u kupních smluv ze dne 31. 5. 2018 nebyla uvedena kupní cena, místo toho byl uveden odkaz na přílohu smlouvy. Z bodu 9 uvedeného rozsudku dále plyne, že přílohou k návrhu ze dne 25. 6. 2019 byla poněkud jiná verze kupních smluv (např. č.l. 139 p.v. - 140) než ta, která je připojena k žalobě – ve verzi předložené Drážnímu úřadu je bod II. týkající se kupní ceny začerněn, neboť tedy zřejmě obsahoval konkrétní kupní cenu, kterou smluvní strany nechtěly Drážnímu úřadu odkrývat. Přitom ohledně téže lokomotivy (č.701775-9, pozn. žalovaného) bylo Okresnímu soudu Plzeň-město předloženo jiné znění smlouvy, ve kterém bod II. (kupní cena) odkazuje na dodatek č. 1 ke kupní smlouvě. Pročež pokud bylo znění bodu II. takové, jaké bylo předloženo soudu, není zřejmé, z jakého důvodu by byl text kupní smlouvy určené Drážnímu úřadu začerněn, když žádné obchodní tajemství neobsahoval. Soud tak uzavřel, že byly z nevysvětlených důvodů předloženy dvě verze kupních smluv, lišících se v bodě II (kupní cena). Žalovaný tudíž uzavírá, že tyto soudem zjištěné skutečnosti ve spojení s velkým časovým odstupem mezi údajným převodem vlastnického práva (31. 5. 2018) a návrhem na zápis vlastnického práva k Drážnímu úřadu (25. 6. 2019) zásadním způsobem oslabují věrohodnost předložených kupních smluv.
23. Žalobce dále nesdílí závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí, které se týkají vyhodnocení svědecké výpovědi svědka J. Z. a její věrohodnosti. K tomuto žalovaný poukazuje na závěry učiněné v bodech 32 a 33 napadeného rozhodnutí a vyzdvihuje následující. Jedinou významnou skutečností ve vztahu k prokázání vlastnického práva je okamžik uzavření žalobcem předložených kupních smluv. Ze svědecké výpovědi svědka vyplynulo, že žalobce byl v době tvrzeného uzavření kupních smluv na lokomotivy zaměstnancem daňového dlužníka, jehož byl svědek v té době jednatelem. Dále bylo zjištěno, že svědek zpracovává účetnictví společnosti Železnice Pešťál s.r.o., kde je jednatelem pro změnu žalobce. Tvrzení svědka tak nelze ověřit žádným dalším způsobem, neboť při podpisu kupních smluv měl být přítomen pouze žalobce, svědek za daňového dlužníka a K. H., advokát, který je však vázán zákonnou povinností mlčenlivosti advokáta, které by ho mohl zprostit pouze daňový dlužník jakožto klient. Tento je ovšem pro správce daně nekontaktní. Jak vyplývá ze závěrů žalovaného učiněných v bodu 53 napadeného rozhodnutí, žalovaný sice zcela nevyloučil tvrzení svědka o tom, že kupní smlouvy byly podepsány, ale tato svědecká výpověď nemůže být samo o sobě důkazem svědčícím o podpisu kupních smluv v tvrzený den. A to i s přihlédnutím k dalšímu důkaznímu prostředku, kterým je rozsudek okresního soudu.

IV.

Vyjádření účastníků řízení při jednání

24. Účastníci setrvali při jednání na svých dosavadních tvrzeních.

V.

Posouzení věci soudem

25. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.r.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

26. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s.ř.s. zrušili-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu nebo vyslovení jeho nicotnosti; ustanovení § 75, 76 a 78 se použijí přiměřeně.
27. Podle § 78 odst. 5 s.ř.s. právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán.

1.

28. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 9. 2021, č.j. 10 Afs 61/2021-40 (dále jen „*zrušující rozsudek*“), zrušil předchozí rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 1. 2021, č.j. 77 Af 21/2020-40, a současně předchozí napadené rozhodnutí.
29. V bodu 13 odůvodnění Nejvyšší správní soud uvedl: „*Povaze řízení o vyloučení věcí 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.*”
30. V bodu 14 odůvodnění napadeného rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl a současně zvýraznil: „*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 vydané 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 lokomotívám (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).”
31. V bodu 18 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „*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.”

2.

32. Žalovaný v bodu 42 napadeného rozhodnutí uvedl: „Aby správce daně mohl vyhovět závěrům rozsudku NSS, tedy rozhodnout znovu o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce, musel nejprve „odstranit“ rozhodnutí o zastavení řízení. Odvolací orgán mu proto dle ust. § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu vrátil odvolání k rozhodnutí a správce daně následně vydal rozhodnutí č. j. 729250/22/2301-80543-404726 ze dne 11.04.2022, kterým vyhověl odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení v plném rozsahu a tímto jej zrušil (viz bod [6]). Řízení se tak dostalo do fáze „ukončeného“ řízení o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce, když zde existovalo pravomocné rozhodnutí o návrhu. Jedinou zákonnou cestou, jak řízení znovu otevřít a o návrhu znovu rozhodnout, bylo pomocí přezkumného řízení. Jak bylo tedy popsáno v bodu [7] správce daně podal podnět k přezkoumání rozhodnutí o návrhu, který byl odvolacím orgánem nařízen. Řízení se tedy ocitlo opět ve fázi posuzování návrhu odvolatele na vyloučení majetku z daňové exekuce. Jiný procesní postup nebyl za daných okolností možný.”
33. V bodu 43 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Rozsudek NSS uvedl, že se nemělo konat odvolací řízení, tedy neměly být vydány rozhodnutí v odvolacím řízení. Tyto byly zákonnou cestou odstraněny, jak popsáno v předchozím bodu. Jestliže tedy odvolatel namítá, že správce daně nemohl měnit rozhodnutí, které nemělo být vůbec vydáno, nevychází tento závěr z rozsudku NSS, když správce daně v rozhodnutí v přezkumném řízení změnil rozhodnutí o návrhu, nikoliv rozhodnutí vydané v rámci odvolacího řízení. Závěrům rozsudku NSS tak plně vyhověl. Odvolatel dále uvádí, že správce daně měl rozhodnutí o návrhu zrušit a vést řízení znovu, avšak pak pro takový postup neuvádí žádnou zákonnou oporu. Takový postup nemá ani logické opodstatnění. Všechny předložené i získané důkazní prostředky, a to včetně písemného dříve správcem daně považovaných za odvolání (viz bod [8]), byly znovu posuzovány v rámci přezkumného řízení. Odvolatel tak nebyl žádným způsobem zkrácen na svých právech.”

3.

34. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku jasně uvedl, že správce daně měl již v rozhodnutí o návrhu na vyloučení z daňové exekuce zohlednit podklady doručené žalobcem správci daně dne 1. 7. 2019, protože rozhodnutí nebylo v té době ještě vůbec vydáno. Jasně také uvedl, že v rozhodnutí o návrhu se měl prvoinstanční orgán buď podklady zabývat, nebo alespoň vysvětlit, proč je jako důkaz nechtěl provést.
35. Nejvyšší správní soud tedy jasně prohlásil, že k procesní vadě došlo již před vydáním prvoinstančního rozhodnutí. Tedy již prvoinstanční rozhodnutí bylo rozhodnutím nezákonným, neboť se věcně nevypořádalo s podklady doručenými žalobcem správci daně dne 1. 7. 2019. Na místě tedy bylo odstranění vadného prvoinstančního rozhodnutí a provedení řádného prvoinstančního řízení podle § 179 daňového řádu.
36. Pokud správní orgány namísto provedení řádného prvoinstančního řízení podle § 179 daňového řádu provedly přezkumné řízení podle § 121 a násl. daňového řádu, postupovaly v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.
37. Podle § 121 odst. 1 daňového řádu správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo

vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.

38. Podle § 123 odst. 5 daňového řádu jestliže správce daně po zahájení přezkumného řízení zjistí, že byly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1, vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní. V opačném případě přezkumné řízení zastaví.
39. Tím, že žalovaný přezkumné řízení zastavil, deklaroval, že nebyly byly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1 daňového řádu, tedy že rozhodnutí o návrhu na vyloučení z daňové exekuce nebylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Tento závěr je v přímém rozporu se závěrem, ke kterému dospěl Nejvyšší správní soud.

B.

40. Podle § 179 odst. 1 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.
41. Smyslem řízení podle § 179 odst. 1 daňového řádu je k návrhu dotčené osoby posoudit, zda k majetku postiženému exekučním příkazem svědčí takové hmotněprávní právo, které provedení daňové exekuce objektivně nepřipouští, a v případě jeho existence tento majetek z exekuce rozhodnutím vyloučit. Toto řízení má zajistit ochranu vlastníka nebo jiné oprávněné osoby před neoprávněným exekučním postihem.
42. V nyní souzené věci bylo tedy nezbytné posoudit, zda žalobci k předmětným lokomotivám svědčí nebo nesvědčí vlastnické právo žalobce.

1.

43. Žalovaný v bodu 25 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „*Odvolací orgán posoudil všechny výše uvedené důkazní prostředky v jejich vzájemné souvislosti a dospěl k následujícím závěrům. Odvolatelem předložené kupní smlouvy ze dne 31.05.2018 uzavřené mezi odvolatelem a daňovým subjektem splňují všechny zákonem stanovené náležitosti pro tento typ smlouvy (ust. § 2079 a násl. občanského zákoníku), když je v nich předmět koupě řádně specifikován a obsahují závazky typické pro tento typ smlouvy. Současně je třeba zkonstatovat, že písemná forma s prostými podpisy stran je dostačující formou pro tento typ smlouvy (viz ust. § 559 občanského zákoníku). Z tohoto pohledu tak nelze jistě smlouvy rozporovat. Avšak s ohledem na skutečnost, že obsahují pouze prosté podpisy stran (jakkoli je to v souladu se zákonem), je třeba hodnotit tyto právy v kontextu sledu událostí, za kterých byly předloženy, a dalších zjištěných skutečností, když tyto nasvědčují jejich antedatování.“*
44. V bodu 32 odůvodnění napadeného rozhodnutí bylo uvedeno, že svědeckou výpovědí J. Z. bylo potvrzeno datum podpisu kupních smluv ze dne 31. 5. 2018, osvětlen způsob stanovení kupní ceny a důvod jejího začernění.
45. V bodu 37 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „*Odvolací orgán tak shrnuje, že jakkoli nelze předložené kupní smlouvy po právní stránce rozporovat, skutečnosti oslabující jejich věrohodnost a svědčící jejich dodatečnému sepsání a antedatování plynou z kontextu dalších zjištění správce daně, kdy odvolatel v počátcích řízení své vlastnictví netvrdil, a ani po údajném nabytí vlastnického práva se jako majitel nechoval, když nezajistil přepis*

předmětných lokomotiv u Drážního úřadu na své jméno, a nenabradil veškeré náklady související s předmětnými lokomotivami.”

46. V bodu 38 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Provedená svědecká výpověď a rozsudek OS shora popsané pochybnosti prohloubily. S ohledem na zjištění, že existuje ještě druhá verze kupních smluv k předmětným lokomotivám, byl zpochybněn samotný nabývací titul předložený správcí daně odvolatelem, tedy i okamžik účinnosti kupní smlouvy. Tato skutečnost rovněž snižuje význam svědecké výpovědi, která se vztahovala toliko ke kupním smlouvám předloženým správcí daně, a jejíž význam pro posouzení nabytí vlastnického práva byl již tak oslaben vztahem svědka k odvolateli (viz bod [33]), a nemožností tvrzení z ní vzešlá dále ověřit.”
47. V bodu 39 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Do hodnocení odvolacího orgánu se pak nutně promítají i další skutečnosti. Odvolatel údaje o kupní ceně v kupních smlouvách začernal, tedy znemožnil správcí daně, aby si její realizaci ověřil, sám pak doložit uhrazení kupní ceny setrvale odmítá s tím, že k převodu vlastnického práva je třeba jen účinnost kupní smlouvy. Jak již odvolací orgán uvedl v bodu [24] seznámení 1, dohoda o kupní ceně sice není podstatnou náležitostí kupní smlouvy na movité věci, avšak úplnost je základním atributem kupní smlouvy. Odvolací orgán přitom nemůže vzít v této otázce bez dalšího za podstatné vyjádření svědka o postupu úhradě kupní ceny odvolatelem v hotovosti, když jde jednak o nepodložené tvrzení, a dále svědek nebyl ode dne následujícího po údajném podepsání kupních smluv nadále jednatelem daňového subjektu, tedy jeho vyjádření nejsou ve vztahu věci nijak relevantní. Současně odvolatel nikterak nevysvětlil, proč do doby tvrzeného nabytí vlastnického práva, tedy po 31.05.2018, byly hrazeny opravy a údržba předmětných lokomotiv daňovým subjektem, či proč se změnou vlastníka v registru drážních vozidel odvolatel takovou dobu váhal.”
48. V bodu 40 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Odvolací orgán tak dospěl, po provedení shora uvedených důkazních prostředků (body [23] až [36]), a jejich posouzení ve vzájemné souvislosti (body [37] až [39]), tak, že odvolatel své vlastnické právo k předmětným lokomotivám neprokázal.”
49. V závěru bodu 53 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Odvolací orgán pak zcela nevyloučil tvrzení svědka ve vztahu k podpisu kupních smluv, pouze uvedl, že samo o sobě nemůže být důkazem svědčícím o podpisu kupních smluv v tvrzený den. Nutno dodat, že tento závěr byl dále oslaben ve vazbě na hodnocení dalších důkazních prostředků, konkrétně rozsudku OS, jak popsáno v bodu [36].”

2.

50. Žalobce v průběhu daňového řízení předložil předmětné kupní smlouvy. K tomu, že došlo k uzavření kupních smluv žalobce navrhl výslech svědkyně J. Z.
51. Podle § 2079 odst. 1 občanského zákoníku kupní smlouvou se prodávající zavazuje, že kupujícímu odevzdá věc, která je předmětem koupě, a umožní mu nabytí vlastnické právo k ní, a kupující se zavazuje, že věc převezme a zaplatí prodávajícímu kupní cenu.
52. Žalobce tedy prokázal, že mu k předmětným lokomotivám svědčí právo k majetku nepřipouštějící provedení exekuce nebo osoby. Konkrétně právo vlastnické.
53. Pokud chtěly správní orgány tuto skutečnost vyvrátit, bylo jejich povinností jednoznačně prokázat, že k převodu vlastnického práva ve skutečnosti nedošlo. Tedy, na základě jakého konkrétního ustanovení a jakých konkrétních skutečností jsou kupní smlouvy neplatné

nebo neúčinné. Vzhledem k tomu, že tak správní orgány neučinily, vlastnické právo žalobce k předmětným lokomotivám nezpochybnily.

54. Pouhé pochybnosti žalovaného o okamžiku podpisu kupních smlouvy, o zaplacení kupní ceny a další skutečnosti uvedené ve shora citovaných částech odůvodnění napadeného rozhodnutí, neprokazují, že jsou kupní smlouvy neplatné nebo neúčinné. Je možné souhlasit s tím, že tyto okolnosti mohou nasvědčovat tomu, že se vše událo jinak, než jak tvrdil a doložil žalobce, avšak neprokazují, že tomu tak i bylo. Správní orgány neobstaraly žádné důkazy, ze kterých by vyplývalo, že k podpisu kupních smluv došlo jinak, než jak je deklarováno jejich obsahem a potvrzeno svědeckou výpovědí. Neobstaraly ani žádné důkazy, ze kterých by vyplývalo, že by byly kupní smlouvy neúčinné.

VI.

Rozhodnutí soudu

55. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

56. Soud neprovedl žádný další z navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VIII.

Náklady řízení

57. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplacených soudních poplatcích za žalobu ve výši 3 000 Kč a za opakovaný návrh na přiznání odkladného účinku žalobě (podán 11. 3. 2025) ve výši 1 000 Kč a v odměně advokáta za 4 úkony právní služby, a to za (i) převzetí a přípravu zastoupení žalobce, podání (ii) žaloby a (iii) opakovaného návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě a (iv) účast na jednání u soudu, přičemž převzetí a příprava zastoupení žalobce, podání žaloby a účast na jednání u soudu jsou plně ohodnoceny úkony právní služby [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], zatímco opakovaný návrh na přiznání odkladného účinku žalobě je úkon právní služby, za který náleží odměna ve výši jedné poloviny, nikoli požadovaná odměna v plné výši, neboť se jedná o úkon právní služby v advokátním tarifu samostatně nespécifikovaný a současně svou povahou a účelem nejbližší návrhu na předběžné opatření, dojde-li k němu po zahájení řízení [§ 11 odst. 3 ve spojení § 11 odst. 2 písm. a) advokátního tarifu].
58. S ohledem na předložené vyčíslení náhrady nákladů řízení (soudu doručeno 12. 11. 2025), kdy byla odměna advokáta žalobcem vypočtena podle advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025, soud předně konstatuje, že za právní služby poskytnuté do 31. 12. 2024 přísluší advokátovi odměna podle advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12.

2024 a za právní služby poskytnuté od 1. 1. 2025 odměna podle advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025.

59. Tedy, úkony v podobě převzetí a přípravy zastoupení žalobce a podání žaloby učinil advokát podle advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 činila sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3 100 Kč, tj. 6 200 Kč za dva úkony právní služby. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 měl advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč, tj. za dva úkony celkem 600 Kč.
60. Zbývající úkony právní služby učinil advokát podle advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025. Podle § 10b odst. 5 písm. b) a § 7 bod 5. advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025 činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního, jde-li o rozhodnutí vydané správcem daně a nelze-li hodnotu věci nebo práva vyjádřit v penězích nebo lze-li ji zjistit jen s nepoměrnými obtížemi, částku 5 620 Kč, tj. 8 430 Kč za jeden úkon právní služby ohodnocený v plné výši a jeden úkon právní služby, za který náleží odměna ve výši jedné poloviny. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025 má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 450 Kč, tj. za dva úkony celkem 900 Kč. Pro úplnost soud konstatuje, že ačkoli žalobce ve vyčíslení náhrady nákladů řízení odkazuje na „využití tarifní hodnoty dle ust. § 10 odst. 5 písm. a) advokátního tarifu“, jím provedený výpočet, kdy nárokoval 22 480 Kč za 4 úkony právní služby, tj. 5 620 Kč za jeden úkon, svědčí tomu, že ve skutečnosti vycházel – stejně jako soud – z tarifní hodnoty dle § 10b odst. 5 písm. b) advokátního tarifu účinného od 1. 1. 2025.
61. Podle § 13 odst. 1 advokátního tarifu účinného od 1. 1. 2025 náleží advokátu náhrada cestovních výdajů na cestu na jednání soudu z Prahy do Plzně a zpět při použití osobního automobilu tov. zn. Toyota s pohonnou směsí automobilový benzin při její spotřebě 5,8 l/100 km. Náhrada výdajů za cestu osobním automobilem je složena ze základní náhrady za 1 km jízdy ve výši 5,80 Kč [§ 1 písm. b) vyhlášky č. 475/2024 Sb.]. Délka trasy Praha-Plzeň a zpět byla žalobcem udána hodnotou 184 km, což odpovídá údajům dostupným na www.mapy.cz. Základní náhrada za takovou cestu proto činí zaokrouhleně 1 067 Kč. Do cestovních náhrad také patří náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu. Pro rok 2025 byla pro výpočet výše uvedené náhrady stanovena průměrná cena za 1 litr benzínu automobilového 95 oktanů ve výši 35,80 Kč [§ 4 písm. a) citované vyhlášky]. Náhrada za spotřebovaný benzin proto činí zaokrouhleně částku 382 Kč (1,84 x 5,80 x 35,80 Kč). Celkem se jedná o částku 1 449 Kč. Podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu účinného od 1. 1. 2025 náleží advokátu náhrada za čas promeškaný v souvislosti s poskytnutím právní služby při úkonech prováděných v místě, které není sídlem nebo bydlištěm advokáta, za čas strávený cestou do tohoto místa a zpět v částce 150 Kč za každou i jen započatou půlhodinu. Za 6 započatých půlhodin promeškaného času cestou osobním automobilem na jednání soudu z Prahy do Plzně a zpět je tak náhrada za promeškaný čas dána částkou 900 Kč.
62. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je advokát, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí po zaokrouhlení 3 881 Kč. Náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši 26 360 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb.,

občanský soudní řád (dále jen „o.s.ř.“), ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s.

63. Soud žalobci nepřiznal náhradu nákladů řízení za soudní poplatek ve výši 1 000 Kč za (první) návrh na přiznání odkladného účinku žalobě, jenž byl součástí žaloby, neboť žalobce nebyl s tímto návrhem úspěšný (viz usnesení soudu ze dne 21. 11. 2024, č.j. 77 Af 11/2024-30).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 23. října 2025

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu