ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého, soudce Davida Hipšra a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobce: **J. P.**, zast. JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 10. 2025, č. j. 77 Af 11/2024-113,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 10. 2025, č. j. 77 Af 11/2024-113, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (správce daně) vedl daňovou exekuci proti společnosti IP CALL, spol. s r. o. Dne 20. 2. 2019 zahájil vydáním exekučního příkazu daňovou exekuci prodejem movitých věcí a téhož dne zahrnul do soupisu čtyři motorové lokomotivy evidované v národním registru drážních vozidel na tuto společnost. Následně zjistil, že lokomotivy užívá žalobce. Při místních šetřeních dne 17. 5. 2019 a 23. 5. 2019 žalobce vlastnické právo k žádné z lokomotiv neuplatnil. Poprvé tak učinil dne 29. 5. 2019, a to jednak do protokolu o dalším místním šetření, a jednak zaslal správci daně e-mailem čestné prohlášení (následujícího dne mu doručil jeho úředně ověřenou kopii). V prohlášení datovaném dnem 31. 5. 2018 uvedl, že je od tohoto dne výlučným vlastníkem lokomotiv (podpis i shoda kopie s listinou byly ověřeny dne 29. 5. 2019).

[2] Správce daně posoudil čestné prohlášení jako návrh na vyloučení lokomotiv z daňové exekuce podle § 179 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobci však toto posouzení

nesdělil a k předložení podkladů svědčících o jeho vlastnictví jej vyzval jako osobu povinnou poskytnout informace podle § 57 daňového řádu. Rozhodnutím ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1504952/19/2301-80543-404726, pak návrh žalobce zamítl a lokomotivy z daňové exekuce nevyloučil. Téhož dne žalobce správci daně doručil čtyři kupní smlouvy ze dne 31. 5. 2018, žádost o zápis změny vlastníka drážních vozidel a související registrační formuláře. Byť rozhodnutí o návrhu na vyloučení z exekuce bylo žalobci odesláno až 3. 7. 2019, správce daně uvedené podklady (doručené mu dne 1. 7. 2019) posoudil jako odvolání proti tomuto rozhodnutí. Protože žalobce na výzvu neodstranil vady podání (odvolání), správce daně rozhodnutím ze dne 26. 8. 2019, č. j. 1732197/19/2301-80543-404726, odvolací řízení zastavil.

[3] Proti rozhodnutí o zastavení řízení se žalobce odvolal a žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 5. 2020, č. j. 16339/20/5100-41456-700636, odvolání zamítl. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného pak žalobce podal žalobu ke Krajskému soudu v Plzni, který ji rozsudkem ze dne 12. 1. 2021, č. j. 77 Af 21/2020-40, také zamítl. Nejvyšší správní soud však rozsudkem ze dne 15. 9. 2021, č. j. 10 Afs 61/2021-40, zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Správci daně vytkl, že žalobci nevysvětlil, jak čestné prohlášení posoudil. Podklady doručené dne 1. 7. 2019 měl zohlednit již při rozhodování o návrhu, nebo alespoň vysvětlit, proč je jako důkaz neprovedl. Neměl z nich vytvářet odvolání, které žalobce zjevně podat nechtěl. Odvolací řízení založené na podání ze dne 1. 7. 2019 se proto nemělo konat.

[4] Po vrácení věci žalovaný postupem podle § 116 odst. 3 daňového řádu vrátil správci daně odvolání proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, aby o něm rozhodl podle § 113 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Správce daně rozhodnutím ze dne 11. 4. 2022, č. j. 729250/22/2301-80543-404726, odvolání vyhověl a své rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení zrušil. Na podnět správce daně poté žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 9. 2022, č. j. 34857/22/5100-41456-710158, nařídil přezkoumání původního rozhodnutí o návrhu na vyloučení lokomotiv. V přezkumném řízení následně správce daně žalobci dodatečně sdělil, že čestné prohlášení považuje za návrh na vyloučení lokomotiv z daňové exekuce a podklady doručené dne 1. 7. 2019 za jeho doplnění. Rozhodnutím ze dne 3. 11. 2022, č. j. 1814460/22/2301-80543-404726, změnil výrok původního rozhodnutí tak, že jej nahradil výrokem, podle něhož se návrh doručený dne 30. 5. 2019 a doplněný dne 1. 7. 2019 po přezkoumání rozhodných skutečností zamítá.

[5] Proti rozhodnutí v přezkumném řízení podal žalobce odvolání. Žalovaný (v nynějším řízení žalobou napadeným) rozhodnutím ze dne 15. 8. 2024, č. j. 25535/24/5100-41456-710158, změnil rozhodnutí v přezkumném řízení tak, že jeho výrok v celém rozsahu nahradil výrokem o zastavení přezkumného řízení. V odvolacím řízení doplnil dokazování výslechem Ing. J. Z. a dospěl k závěru, že žalobce své vlastnické právo k lokomotivám neprokázal. Vysvětlil, že správce daně po novém posouzení věci dospěl ke stejnému výsledku jako v původním rozhodnutí, a proto měl podle § 123 odst. 5 daňového řádu přezkumné řízení zastavit, nikoliv původní rozhodnutí změnit. Ve věci samé žalovaný uznal, že kupní smlouvy po formální stránce splňují zákonné náležitosti. Za neprokázané však považoval, že byly skutečně uzavřeny v uvedený den. Zdůraznil, že žalobce své vlastnictví při prvních místních šetřeních neuplatnil, smlouvy předložil až po odtahu dvou lokomotiv a o zápis změny vlastníka v registru drážních vozidel požádal až po zahájení exekuce. Z výpisů z účtů a odpovědí dodavatelů dovodil, že společnost IP CALL i po 31. 5. 2018 hradila některé opravy a nákup příslušenství lokomotiv. Žalobce nepředložil doklady o zaplacení kupní

ceny. Význam svědecké výpovědi snižovaly osobní a profesní vazby svědkyně na žalobce a omezený rozsah jejích přímých poznatků. Svědkyně nebyla přítomna předání lokomotiv a od 1. 6. 2018 již nebyla jednatelkou společnosti IP CALL, takže nemohla z titulu své funkce potvrdit pozdější úhrady kupní ceny. Žalovaný poukázal také na rozsudek Okresního soudu Plzeň-město ze dne 11. 11. 2020, č. j. 16 C 26/2020-229. Z popisu listin v tomto rozsudku dovodil, že žalobce v civilním řízení a v řízení před Drážním úřadem předložil rozdílné verze smluv. Uvedené ve svém souhrnu považoval za důvody k závěru, že žalobce vlastnické právo neprokázal.

[6] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Plzni, který jí v záhlaví označeným rozsudkem vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Jednak měl krajský soud za to, že správní orgány provedením přezkumného řízení nerespektovaly závazný právní názor vyslovený v rozsudku č. j. 10 Afs 61/2021-40. Původní rozhodnutí mělo být odstraněno a mělo proběhnout řádné řízení podle § 179 daňového řádu. Zastavením přezkumného řízení žalovaný současně popřel závěr o nezákonnosti původního rozhodnutí. Zadruhé krajský soud vyšel z toho, že žalobce předložil kupní smlouvy a jejich uzavření potvrdila svědkyně. Tím vlastnické právo prokázal. Správní orgány proto měly jednoznačně prokázat, že k převodu vlastnického práva nedošlo, a uvést, proč jsou smlouvy neplatné nebo neúčinné. Pouhé pochybnosti o době jejich podpisu, zaplacení kupní ceny a dalších okolnostech podle krajského soudu nestačily.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[7] **Žalovaný** (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítá, že krajský soud nesprávně vyložil rozsudek č. j. 10 Afs 61/2021-40. Nejvyšší správní soud v něm přezkoumával rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, nikoliv původní rozhodnutí o návrhu podle § 179 daňového řádu. Popsal sice vady, z nichž bylo možné usuzovat také na nezákonnost původního rozhodnutí, nevyslovil však, že toto rozhodnutí musí být odstraněno, ani jakým způsobem se tak má stát. Vzhledem k předmětu tehdejšího soudního přezkumu tak podle stěžovatele ani učinit nemohl. Daňové orgány závazný právní názor respektovaly tím, že správce daně zrušil rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení. Poté existovalo pravomocné rozhodnutí o návrhu na vyloučení lokomotiv. Přezkumné řízení představovalo jediný způsob, jak znovu otevřít řízení a odstranit vady, které předcházely jeho vydání. Žalobce proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání nepodal odvolání ani žalobu, a proto je třeba vycházet z presumpce jeho správnosti. Krajský soud překročil předmět přezkumu, jestliže v řízení o žalobě proti rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení posuzoval splnění podmínek pro jeho nařízení. Současně smísil obě fáze přezkumného řízení. Zastavení přezkumného řízení po odstranění vad nepopírá, že původní rozhodnutí bylo vydáno nezákonně. Soud měl zkoumat, zda správce daně dodržel důvody, pro které bylo přezkoumání nařízeno, a zda vady původního řízení napravil.

[8] Dále poukazuje na § 123 odst. 3 daňového řádu, podle něhož lze přezkumné řízení doplnit a odstranit jeho vady. Původní rozhodnutí podle něj nemuselo být zrušeno, protože řízení o návrhu bylo zahájeno oprávněně a bylo nutné o něm rozhodnout. Vadný byl pouze procesní postup před vydáním rozhodnutí. Správce daně žalobci dodatečně sdělil, jak jeho podání posoudil, zohlednil podklady doručené dne 1. 7. 2019 a poskytl mu prostor k uplatnění dalších důkazů. V odvolacím řízení byl na žalobcův návrh vyslechnut také svědek. Žalobce proto nebyl zkrácen na svých procesních právech. Protože správce daně po

odstranění vad dospěl ke stejnému výsledku jako v původním rozhodnutí, mělo být přezkumné řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu zastaveno. Původní rozhodnutí a rozhodnutí vydaná v přezkumném řízení je nutné vnímat jako jeden celek.

[9] K otázce vlastnického práva stěžovatel namítá, že důkazní břemeno tížilo žalobce, který měl své vlastnictví ke dni soupisu lokomotiv prokázat najisto, tedy na 100 % a bez jakýchkoliv pochybností. Krajský soud důkazní břemeno nesprávně přenesl na daňové orgány a izolovaně vyšel z formálně bezvadných kupních smluv. Nepřihlédl k tomu, že žalobce při prvních místních šetřeních vlastnické právo neuplatnil, nejprve předložil pouze čestné prohlášení a kupní smlouvy doložil až dne 1. 7. 2019. Věrohodnost smluv podle stěžovatele dále zpochybňovaly opožděný návrh na zápis změny vlastníka, výdaje společnosti IP CALL na lokomotivy, nepředložení dokladů o zaplacení kupní ceny, existence dvou verzí smluv a omezená věrohodnost a ověřitelnost výpovědi Ing. Z.Krajský soud tyto skutečnosti neposoudil ve vzájemné souvislosti a podle stěžovatele tím nerespektoval zásadu volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu.

[10] **Žalobce** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že odvolací řízení proti původnímu rozhodnutí po zrušení rozhodnutí o zastavení „obživlo“. Nezáleží na tom, že správce daně podání ze dne 1. 7. 2019 posoudil jako odvolání nesprávně. Odvolací řízení fakticky i právně zahájil, žalobci zaslal výzvu k odstranění vad a následně jej zastavil. Po zrušení rozhodnutí o zastavení měly správní orgány v tomto řízení pokračovat a zohlednit podklady přiložené k podání ze dne 1. 7. 2019. Původní rozhodnutí proto nenabylo právní moci a podmínky pro použití přezkumného řízení nebyly splněny. Skutečnost, že žalobce nebrojil proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání, nemohla nezákonný postup zhojit. Stejně tak není rozhodné, že mu byla v přezkumném řízení poskytnuta procesní práva. Daňové orgány nebyly oprávněny toto řízení vůbec vést. I kdyby Nejvyšší správní soud korigoval závěr krajského soudu, podle něhož mělo proběhnout nové prvoinstanční řízení, napadený rozsudek podle žalobce obstojí na závěru o nepřípustnosti přezkumného řízení.

[11] V otázce vlastnictví žalobce připouští, že jej původně tížilo důkazní břemeno. To však unesl předložením kupních smluv, které splňují zákonné náležitosti, svou držbou všech čtyř lokomotiv a výpovědí Ing. Z. potvrzující jejich prodej a předání. Vlastnické právo k jednotlivě určeným movitým věcem se podle § 1099 občanského zákoníku převádí účinností smlouvy. Evidence drážních vozidel nemá konstitutivní účinky a zaplacení kupní ceny nebylo podmínkou převodu vlastnického práva. Po předložení těchto důkazů bylo na daňových orgánech, aby prokázaly jejich nevěrohodnost nebo skutečnosti svědčící o tom, že k převodu nedošlo. Stěžovatelem tvrzené pochybnosti žalobce odmítá. Při jednání dne 23. 5. 2019 se řešil odtah dvou lokomotiv, které nepovažoval za své. Proti odtažení svých lokomotiv se ohradil ihned dne 29. 5. 2019. Čestné prohlášení nejprve předložil jako právní laik, kterému správce daně nevysvětlil procesní režim. O zápis změny vlastníka požádal opožděně pouze z liknavosti a evidence drážních vozidel neměla na jeho vlastnictví vliv. Ze spisu neplyne, že společnost IP CALL nesla náklady na lokomotivy. Poskytovala mu pouze služby související s jejich opravami a údržbou, jejichž náklady ve výsledku nesl žalobce. Ing. Z. byla jeho někdejší spolupracovnicí, nikoliv osobou blízkou, a případné snížení váhy její výpovědi samo nevyvolává pochybnost o věrohodnosti kupních smluv. V civilním řízení nebyly předloženy dvě rozdílné smlouvy. Ve verzi určené Drážnímu úřadu byla pouze začerněna část týkající se kupní ceny. Soud navíc žalobu zamítl pro nedostatek naléhavého právního zájmu a o vlastnictví nerozhodl. Žalobce odkázal také na souhlas společnosti BF

Logistics ze dne 29. 5. 2018 s umístěním všech čtyř lokomotiv, který jej označuje za jejich vlastníka.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Zkoumal také, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Stěžovatel v podané kasační stížnosti zpochybňuje napadený rozsudek jak z hlediska jeho závěrů týkajících se procesního postupu (v přezkumném řízení), tak i z hlediska jeho závěrů věcných (prokázání vlastnického práva žalobce k lokomotivám).

III.1 Použití přezkumného řízení

[15] Jde-li o okruh kasačních námitek týkajících se procesního postupu (v přezkumném řízení), stěžovatel v nich především nesouhlasí s krajským soudem v tom, že by porušil závazný právní názor vyslovený v předchozím rozsudku NSS. Některé závěry krajského soudu jsou podle něj mimo předmět daného soudního řízení (přezkumu) a nerespektují samotnou podstatu přezkumného řízení.

[16] K otázce, zda krajský soud nesprávně vyložil závazný právní názor vyslovený v předchozím rozsudku NSS č. j. 10 Afs 61/2021-40, je třeba předně zdůraznit, že předmětem soudního přezkumu v označené věci bylo rozhodnutí stěžovatele o odvolání proti rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení. Pro posouzení závaznosti předchozího rozsudku je pak vzhledem k výše uvedenému rozhodné, jaké vady Nejvyšší správní soud v dané věci zjistil a jaké procesní důsledky s nimi spojil. Nejvyšší správní soud v označeném rozsudku mimo jiné výslovně poukázal na pochybení správce daně spočívající v tom, že žalobci nesdělil, jak posoudil jeho čestné prohlášení, že nezohlednil podklady doručené žalobcem dne 1. 7. 2019 a že z nich nesprávně „vytvořil“ odvolání (body 13, 14 a 18 předchozího rozsudku NSS). Současně uzavřel, že tato vada řízení měla za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé (bod 20 předchozího rozsudku NSS). Z předchozího rozsudku lze tedy nepochybně dovozovat, že původní rozhodnutí o návrhu na vyloučení bylo podle Nejvyššího správního soudu nezákonné, a to právě ze shora popsaných procesních důvodů.

[17] Krajský soud pak ze shora uvedeného závěru dovodil v bodech 34–36 nyní napadeného rozsudku, že bylo nutné původní rozhodnutí odstranit a provést nové řízení podle § 179 daňového řádu. Takový procesní důsledek však z předchozího rozsudku NSS neplyne (viz shora citované body). Krajský soud sice cituje celé části odůvodnění předchozího rozsudku NSS i některé pasáže žalobou napadeného rozhodnutí, ovšem nijak blíže nevysvětluje, z čeho přesně uvedené závěry dovozuje. Předchozí rozsudek NSS jasně vymezuje vady původního řízení a jejich vliv na zákonnost rozhodnutí, nikoliv však jediný možný způsob jejich nápravy. Předchozí rozsudek původní rozhodnutí správce daně nezrušil ani daňovým orgánům neuložil, aby jej zrušily. Samotný závěr o jeho nezákonnosti v důsledku procesních pochybení nevylučoval, aby správní orgány zjištěné vady odstranily jiným procesním způsobem. Ostatně sám správce daně ve shora již zmíněném podnětu (ze

dne 22. 6. 2022) k nařízení přezkoumání rozhodnutí uvádí, že musí opětovně rozhodnout o návrhu na vyloučení sporného majetku, přičemž jsou podle něj dány podmínky pro nařízení takového přezkoumání podle § 121 daňového řádu (odst. 1 tohoto ustanovení vychází právě z toho, že *správce daně … po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem*). Pokud Nejvyšší správní soud nezavázal stěžovatele (resp. správce daně) v dalším řízení ke konkrétnímu procesnímu postupu, a ten zvolil jeden z postupů procesně myslitelných, nelze posléze nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatele dovodit s odkazem na závaznost předchozího rozsudku NSS. Ostatně krajský soud v nyní napadeném rozsudku ani neuvádí, že by (a případně proč) procesní postup zvolený stěžovatelem v dané věci možný nebyl. Jak již přitom Nejvyšší správní soud vyslovil například v rozsudku ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 As 228/2016-41 (bod 43), pokud soud *„žalovaného co do procesního postupu nijak nezavázal (…) bylo po zrušovacím rozsudku zcela na žalovaném, jakým způsobem (tj. procesním postupem) přistoupí k naplnění závazného právního názoru soudu“*.

[18] V návaznosti na výše uvedené je třeba opětovně připomenout, že Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku výslovně uzavřel, že podání žalobce ze dne 1. 7. 2019 nebylo odvoláním a že žádné řízení o odvolání se nemělo konat (bod 18 předchozího rozsudku). Jestliže stěžovatel v reakci na zrušující rozsudek (a tuto jeho část) podání žalobce vyhodnotil tak, že nebylo odvoláním, nemohlo vyvolat účinky odvolání ani zabránit nabytí právní moci původního rozhodnutí (tedy že po zrušení rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení zůstalo původní pravomocné rozhodnutí o návrhu podle § 179 daňového řádu), bez dalšího to nemůže vést k závěru o nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele napadeného žalobou v nynějším řízení z důvodu nerespektování vysloveného závazného právního názoru.

[19] Zda byl postup stěžovatele procesně správný z hlediska obsahu (důsledků) závazného právního názoru předchozího rozsudku NSS, resp. zda byl v návaznosti na takový postup žalobce zkrácen na svých právech, je věcí jinou. Krajský soud v odůvodnění nyní napadeného rozsudku dospěl v tomto směru i k závěru, z něhož lze dovozovat, že zde byl podle něj dán i rozpor obsahový. Stěžovatel totiž podle krajského soudu zastavením přezkumného řízení deklaroval, že nebyly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1 daňového řádu. Tím se měl dostat do rozporu s předchozími závěry Nejvyššího správního soudu (bod 39 rozsudku krajského soudu). V tomto ohledu je nicméně třeba připomenout, že (podle shora již citovaného § 121 odst. 1 daňového řádu) při nařízení přezkoumání se předběžně posuzuje rozpor původního rozhodnutí s právními předpisy. V následném řízení pak správce daně přezkoumá původní rozhodnutí v mezích vymezených rozhodnutím o nařízení přezkoumání. Podle § 123 odst. 3 daňového řádu pak může ve stejném rozsahu řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady. Na základě výsledku přezkumu poté posoudí, zda původní rozhodnutí podle § 123 odst. 5 daňového řádu zruší nebo změní. Jestliže přezkoumávané rozhodnutí po doplnění řízení obstojí z hlediska výroku, přezkumné řízení zastaví (viz též rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2026, č. j. 2 Afs 266/2025-34, body 19 až 21).

[20] Stěžovatel tedy s ohledem na shora reprodukovanou právní úpravu ve vztahu k uvedenému závěru krajského soudu důvodně namítá, že § 123 odst. 3 daňového řádu umožňoval doplnit řízení a provést úkony, které při původním rozhodování chyběly. Správce daně žalobci sdělil, že jeho čestné prohlášení považuje za návrh na vyloučení lokomotiv a podklady doručené dne 1. 7. 2019 za jeho doplnění. Tyto podklady zohlednil a umožnil žalobci uplatnit další tvrzení a důkazy. Stěžovatel pak v odvolacím řízení vyslechl

Ing. J. Z. a žalobce dvakrát seznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Žalobce tohoto procesního prostoru využil. Daňové orgány tak v přezkumném řízení doplnily podklady a provedly úkony, jejichž absence zatížila řízení před vydáním původního rozhodnutí. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že stěžovatel vady původního řízení uznal. Po doplnění řízení však dospěl k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí nadále obstojí z hlediska výroku. Takový výsledek přezkumného řízení výslovně předpokládá § 123 odst. 5 daňového řádu (viz též rozsudek č. j. 2 Afs 266/2025-34, bod 20). Zastavením přezkumného řízení proto stěžovatel nepopřel vady původního postupu, ani se bez dalšího nejedná o přímý rozpor s právním názorem předchozího rozsudku NSS, nýbrž jde o procesní důsledek plynoucí přímo ze zákona v situaci, kdy stěžovatel neshledal podmínky pro zrušení nebo změnu původního rozhodnutí.

[21] S ohledem na shora uvedené je proto nutno uzavřít, že první okruh důvodů, na základě nichž shledal krajský soud pochybení stěžovatele, nemůže obstát. Krajský soud rozsudek založil na nesprávných východiscích, podle nichž předchozí rozsudek NSS vyžadoval zrušení původního rozhodnutí a že zastavením přezkumného řízení stěžovatel popřel jeho původní nezákonnost. V tomto směru navíc nelze přehlédnout, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku ani nevysvětluje, zda (a případně jak) byl podle něj žalobce popsaným procesním postupem daňových orgánů nějak zkrácen, resp. že by při jiném procesním postupu mohly být věcné závěry stěžovatele týkající se samotného vyloučení lokomotiv z daňové exekuce odlišné. Ostatně sám krajský soud se věcnými závěry stěžovatele podrobně zabýval.

III.2 Prokázání vlastnického práva

[22] Druhý okruh důvodů zrušujícího (nyní napadeného) rozsudku je založen na tom, že žalobce předložením kupních smluv a výpovědí Ing. J. Z. prokázal své vlastnické právo ke sporným lokomotivám. Podle krajského soudu bylo na daňových orgánech, aby jednoznačně prokázaly, že k převodu vlastnického práva nedošlo. Přestože krajský soud v dané věci shledal procesní pochybení stěžovatele, zabýval se tedy i věcí samou. Proto též k hodnocení námitek týkajících se merita přistoupil i Nejvyšší správní soud.

[23] Jak Nejvyšší správní soud uvedl již v předchozím rozsudku č. j. 10 Afs 61/2021-40, v řízení o návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce podle § 179 daňového řádu nese důkazní břemeno ohledně práva nepřipouštějícího provedení exekuce navrhovatel (bod 16 předchozího rozsudku NSS). Je přitom třeba rozlišovat mezi nedostatečností předložených důkazů a jejich nevěrohodností. Jestliže navrhovatel nesplní povinnost tvrzení nebo důkazní povinnost, musí jej správce daně o tomto nedostatku poučit a umožnit mu tvrzení a důkazy doplnit. Dospěje-li však správce daně na základě volného hodnocení důkazů k závěru, že si předložené důkazy odporují nebo jsou jinak nevěrohodné, může návrh zamítnout (rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2020, č. j. 7 Afs 251/2019-29, body 25 až 27). Žalobce tedy v dané věci musel prokázat, že byl vlastníkem lokomotiv, a to již při jejich soupisu (tedy dne 20. 2. 2019). Daňová exekuce prodejem movitých věcí se totiž podle § 203 odst. 1 daňového řádu provádí soupisem a zpeněžením věcí ve vlastnictví dlužníka.

[24] Krajský soud v projednávané věci dovodil, že žalobce prokázal, že mu ke sporným lokomotivám svědčí právo nepřipouštějící provedení exekuce. Po daňových orgánech pak požadoval, aby „jednoznačně prokázaly“, že k převodu vlastnictví nedošlo, a uvedly

konkrétní důvody neplatnosti nebo neúčinnosti smluv. Vytkl jim, že ani neobstaraly důkazy, ze kterých by plynulo, že k podpisu kupních smluv došlo jinak (body 50 až 54 napadeného rozsudku). Takový závěr krajského soudu však nereflektuje východiska plynoucí ze shora reprodukované judikatury. Samotné předložení kupních smluv a svědecká výpověď totiž ještě nemohou znamenat, že žalobce skutečně své důkazní břemeno unesl. Rozhodné totiž musí být, zda takové důkazy ve spojení s ostatními zjištěními věrohodně prokazovaly, že žalobce nabyl vlastnictví lokomotiv před jejich soupisem.

[25] Stěžovatel v projednávané věci připustil, že uvedená svědkyně potvrdila podpis kupních smluv dne 31. 5. 2018. Její výpověď však nepovažoval za dostatečný důkaz, že byly smlouvy tohoto dne skutečně podepsány. Její důkazní význam podle něj oslaboval především vztah svědkyně k žalobci, nemožnost její tvrzení dále ověřit a zjištění o další verzi kupních smluv (body 32, 33, 36, 38 a 53 napadeného rozhodnutí). Krajský soud sice i tyto důvody v odůvodnění reprodukoval (citace v bodech 44, 46, 47 a 49 napadeného rozsudku), při vlastním hodnocení však považoval za rozhodné pouze to, že svědkyně datum podpisu potvrdila a správní orgány neprokázaly, že k podpisu došlo jinak (body 52 až 54 napadeného rozsudku). Již v tomto ohledu tedy vyšel z nesprávného náhledu na prokazování (rozložení důkazního břemene). V návaznosti na výše popsaná východiska je třeba trvat na tom, že žalobce měl prokázat, že vlastnictví lokomotiv nabyl před jejich soupisem, přičemž nelze dovozovat povinnost stěžovatele přímo prokázat jiné okolnosti podpisu smluv.

[26] Shora uvedené ještě neznamená, že výhrady stěžovatele k dané výpovědi byly v nynější věci opodstatněné. Vztah svědkyně k žalobci mohl být jedním z hledisek hodnocení její věrohodnosti, sám o sobě však neodůvodňoval odmítnutí výpovědi. Jeho význam bylo třeba posoudit ve spojení s jejím obsahem a ostatními důkazy (rozsudek NSS ze dne 27. 8. 2025, č. j. 6 Afs 19/2024-77, bod 32). U dalších výhrad bylo třeba rozlišit, ke kterým skutečnostem měla svědkyně přímé poznatky. Ing. Z. po nahlédnutí do smluv potvrdila svůj podpis i jejich uzavření v den uvedený ve smlouvách (str. 3 a 4 protokolu o výslechu). Výhrady k její nepřítomnosti při fyzickém předání lokomotiv a k tomu, že od 1. 6. 2018 již nebyla jednatelkou společnosti IP CALL, se týkaly jejích poznatků o předání a pozdějším zaplacení kupní ceny. Samy však nevysvětlovaly, proč by nebylo věrohodné její potvrzení podpisu smluv k uvedenému datu. Ani nemožnost ověřit její tvrzení výslechem další osoby nenahrazovala hodnocení obsahu výpovědi. Výhrady stěžovatele by proto mohly obstát jen tehdy, pokud by v napadeném rozhodnutí uvedl další důvody, které by ve spojení s ostatními důkazy přesvědčivě zpochybňovaly právě potvrzení doby uzavření smluv.

[27] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí uznal, že předložené smlouvy splňují zákonné náležitosti. Zpochybnil však, že byly uzavřeny dne 31. 5. 2018, jak žalobce tvrdil. Pravidlo § 1099 občanského zákoníku, podle něhož se vlastnické právo k jednotlivě určené věci zásadně převádí účinností smlouvy, tuto skutkovou otázku neřeší. Daňové orgány věrohodnost smluv a výpovědi Ing. Z. zpochybnily zejména tím, že žalobce své vlastnictví při prvních jednáních se správcem daně netvrdil, kupní smlouvy a návrh na změnu zápisu v evidenci drážních vozidel předložil až po soupisu, náklady na lokomotivy po tvrzeném převodu nadále hradil daňový dlužník a v civilním řízení se objevila odlišná verze kupních smluv. Rozhodné proto bylo, zda stěžovatel své pochybnosti podložil konkrétními zjištěními a zda po zhodnocení smluv, výpovědi svědkyně i ostatních důkazů přesvědčivě odůvodnil, proč nabytí vlastnictví před soupisem nepovažuje za prokázané. Závěr o

nevěrohodnosti předložených důkazů musí být řádně podložen a vycházet z jejich hodnocení jednotlivě i ve vzájemné souvislosti (rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2020, č. j. 7 Afs 251/2019-29, body 27, 29 a 30). Krajský soud okolnosti, na které stěžovatel poukázal v bodech 25 až 39 napadeného rozhodnutí, nepominul (v bodech 43 až 49 napadeného rozsudku citoval příslušné pasáže rozhodnutí stěžovatele a v bodě 54 obecně připustil, že mohou nasvědčovat jinému průběhu událostí). Jejich význam však nesprávně posuzoval podle toho, zda prokazují neplatnost nebo neúčinnost smluv, a nijak blíže se jimi již nezabýval, tedy nehodnotil je podle jejich (souhrnného) významu pro posouzení, zda žalobce prokázal nabytí vlastnictví před soupisem.

[28] V tomto směru lze stěžovateli předně přisvědčit v tom, že krajský soud nedostatečně zhodnotil význam skutečnosti, že žalobce při prvních jednáních se správcem daně své vlastnictví neuplatnil. Takové jednání totiž mohlo zpochybňovat tvrzení žalobce o době nabytí vlastnictví. Z protokolu o místním šetření ze dne 17. 5. 2019, č. j. 1138043/19/2301-80541-403350, pořízeného v místě bydliště žalobce, skutečně plyne, že žalobce lokomotivy neuvedl ani v reakci na dotaz na svůj osobní majetek. Podle protokolu o místním šetření ze dne 23. 5. 2019, č. j. 1199232/19/2301-80541-403350, pak se správcem daně projednal odtažení lokomotiv (vedených pod položkami 3 a 4 soupisu), aniž by opět uplatnil (či jinak zmínil) své vlastnické právo. To poprvé uplatnil až dne 29. 5. 2019. Tyto okolnosti samy o sobě neprokazují, že kupní smlouvy byly antedatovány. Mohly však mít význam pro posouzení věrohodnosti žalobcova tvrzení o době nabytí vlastnictví. Krajský soud je proto nemohl odmítnout pouze proto, že neprokazují neplatnost nebo neúčinnost smluv. I jejich význam měl posoudit ve spojení s ostatními důkazy. Stěžovatel zpochybňuje věrohodnost smluv také tím, že žalobce nejprve předložil čestné prohlášení a kupní smlouvy doložil až dne 1. 7. 2019. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že důkazní význam pozdějšího předložení smluv je třeba posoudit také s ohledem na tehdejší postup správce daně. Žalobce totiž pozdější předložení smluv vysvětluje nesrozumitelnou komunikací správce daně (k tomu viz odůvodnění předešlého rozsudku č. j. 10 Afs 61/2021-40). Okolnosti původního řízení mohly vysvětlovat, proč žalobce smlouvy nepředložil dříve, nevylučovaly však, aby pozdější předložení smluv ve spojení s ostatními zjištěními zpochybnilo jejich věrohodnost.

[29] Krajský soud (s odkazem na výše popsané a nesprávné východisko) nezohlednil ani význam toho, že žalobce oznámil změnu vlastníka Drážnímu úřadu až více než rok po tvrzeném převodu. Stěžovatel neodvozoval neprokázání vlastnictví pouze ze stavu zápisu v registru. V bodě 29 napadeného rozhodnutí poukázal na to, že žádost byla datována dnem 4. 6. 2018, registrační formuláře však byly Drážnímu úřadu předloženy až dne 25. 6. 2019 (tedy po zahájení exekuce). Podle § 49d odst. 3 zákona č. 266/1994 Sb., o dráhách, ve znění účinném do 31. 1. 2022, měl vlastník poskytnout údaje o změně zapisovaného údaje do 15 dnů od jejího vzniku. Stěžovatel tuto prodlevu hodnotil jako jednu z okolností zpochybňujících, že žalobce nabyl vlastnictví lokomotiv již dne 31. 5. 2018. Shora uvedené pak platí i pro okolnost spočívající v nepředložení dokladů o zaplacení kupní ceny. Stěžovatel zaplacení kupní ceny nezkoumal jako podmínku převodu vlastnictví, ale jako okolnost významnou pro posouzení, zda koupě proběhla již v květnu 2018. Doklady o tom, kdy a v jaké výši žalobce společnosti IP CALL zaplatil, mohly tvrzený průběh koupě podpořit. Svědkyně sice uvedla, že žalobce kupní cenu postupně hradil v hotovosti, toto tvrzení však nebylo podpořeno žádným dalším důkazem. Stěžovatel proto při hodnocení věrohodnosti smluv přihlédl i k tomu, že tvrzený průběh koupě nebyl podložen doklady o zaplacení (bod 39 napadeného rozhodnutí).

[30] Stejně tak stěžovatel upozorňuje i na hodnocení významu plateb společnosti IP CALL za opravy a příslušenství lokomotiv po tvrzeném převodu vlastnictví. V bodě 30 napadeného rozhodnutí poukázal na výpisy z účtu této společnosti a odpovědi jejích dodavatelů, z nichž podle něj plynulo, že společnost IP CALL hradila tyto výdaje i po 31. 5. 2018. Tuto skutečnost hodnotil jako jednu z okolností zpochybňujících, že žalobce nabyl vlastnictví lokomotiv již uvedeného dne. Jde-li pak o okolnost spočívající v existenci dvou odlišných verzí kupních smluv, ta podle stěžovatele oslabovala výpověď Ing. Z., neboť svědkyně potvrdila pouze jednu z těchto verzí. Stěžovatel přitom vycházel ze závěru okresního soudu, že žalobce předložil dvě verze kupních smluv lišící se v části o kupní ceně (body 34 až 36 napadeného rozhodnutí). I tyto okolnosti mohou být v dané věci významné a nelze je bez dalšího pominout.

[31] Ani druhý důvod, o který krajský soud opřel napadený rozsudek, proto neobstojí. Krajský soud především použil nesprávné východisko týkající se prokázání práva nepřipouštějícího provedení exekuce (resp. rozložení důkazního břemene) a v důsledku toho pak nedostatečně posoudil význam hodnocení důkazů ze strany stěžovatele v napadeném rozhodnutí. V dalším řízení tedy v mezích žalobních bodů znovu posoudí, zda stěžovatel dostatečně podložil závěr, že žalobce vlastnictví lokomotiv neprokázal. Zhodnotí jednotlivé pochybnosti stěžovatele i jejich souhrn a vypořádá se s důkazy (jejich hodnocením) a vysvětleními svědčícími ve prospěch žalobce. V návaznosti na tvrzení stěžovatele lze nicméně v tomto směru dodat, že není nutno trvat na tom, aby žalobce své vlastnictví prokázal „na 100 %“ a bez jakýchkoliv pochybností. Minulé skutečnosti zpravidla nelze prokazovat s absolutní jistotou. Důkazy musí umožnit učinit skutkový závěr s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, bod 23). Žalobce tak měl své vlastnictví doložit věrohodnými důkazy, které si v podstatných otázkách neodporují (rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2020, č. j. 7 Afs 251/2019-29, bod 27). Je třeba zdůraznit, že výsledek samotného posouzení Nejvyšší správní soud tímto rozsudkem nepředjímá.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů shledal kasační stížnost důvodnou. Podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení tedy při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vyjde především z toho, že postup stěžovatele nebyl v rozporu se závazným právním názorem předchozího rozsudku NSS. V rámci posouzení toho, zda žalobce vlastnické právo prokázal, pak bude respektovat shora uvedená východiska týkající se prokazování práva nepřipouštějícího provedení exekuce a v návaznosti na to přihlédne k hodnocení jednotlivých důkazů ze strany stěžovatele, včetně jím předkládaných pochybností.

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 9. října 2026

pokračování

Milan Podhrázký
předseda senátu