

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **Provit, a. s.**, se sídlem Klidná 274/8, Praha 6, zast. JUDr. Tomášem Prokopcem, advokátem se sídlem Karlovo náměstí 285/19, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2017, č. j. 25406/17/5100-41453-712277, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 9. 2018, č. j. 11 Af 31/2017 - 41,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 9. 2018, č. j. 11 Af 31/2017 - 41, **se zruš uje** a věc **se vrací** městskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 13. 7. 2016 zajišťovací příkaz č. j. 5597539/16/2009-80542-106506, kterým zajistil úhradu daně z přidané hodnoty společnosti NetKop, s. r. o., za období od 1. 5. 2016 do 31. 5. 2016 v částce 3 653 987 Kč. Téhož dne vydal správce daně exekuční příkaz na prodej movitých věcí společnosti NetKop, s. r. o., v hodnotě 3 653 987 Kč. Dožádaný Finanční úřad pro Zlínský kraj provedl téhož dne soupis věcí v areálu Zemědělského družstva Vlčnov, konkrétně 100 240 litrů řepkového oleje uloženého ve čtyřech cisternách. Žalobkyně podala dne 29. 7. 2016 návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce, jímž se domáhala vydání řepkového oleje ve čtyřech cisternách. Vlastnictví k němu prokazovala rámcovou Smlouvou o obchodní spolupráci se společností NetKop, s. r. o., ze dne 6. 5. 2016, čtveřicí faktur a dodacích listů a výpisy ze svého bankovního účtu. Správce daně rozhodnutím ze dne 27. 10. 2016, č. j. 7269061/16/2009-80542-106506, rozhodl, že se řepkový olej ve čtyřech vyjmenovaných cisternách nevylučuje ze zajišťovací daňové exekuce. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí odvolání. Žalovaný v reakci na odvolání rozhodl dne 6. 6. 2017 rozhodnutím napadeným následně žalobou tak, že v textu výroku uvedl řepkový olej pouze ve třech cisternách, neboť v prvostupňovém rozhodnutí byla chybně uvedena navíc cisterna RZ: STA88P1, jejíž obsah byl také zajištěn, ale jeho vyloučení žalobkyně

nenavrhovala, namísto toho navrhovala vyloučení obsahu cisterny, která ve skutečnosti nikdy zajištěna nebyla.

[2] Žalobkyně napadla toto rozhodnutí žalobou, které Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud přitakal žalovanému, že Smlouva o obchodní spolupráci je pouze rámcovou smlouvou, na jejímž základě nevzniká konkrétní závazkový vztah a nedochází k převodu vlastnického práva. Uzavření dílčí smlouvy neplyne ani z e-mailu ze dne 8. 7. 2016. Pro posouzení nabytí vlastnického práva žalobkyní bylo podle § 1099 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, rozhodné, kdy nabyla účinnosti smlouva o dodání zboží, resp. kdy došlo k odlišení věcí téhož druhu dostatečným způsobem tak, aby nebylo toto zboží zaměněno se zbožím jiným. Žalovaný se však otázkou uzavření kupní smlouvy a převodu vlastnického práva vůbec nezabýval. Pouze konstatoval, že objednávka ze dne 8. 7. 2016 nekoresponduje s dodacími listy, které byly vystaveny na základě objednávky ze dne 13. 5. 2016. Žalovaný se rovněž nezabýval rozhodným okamžikem, ke kterému mělo dojít k převodu vlastnického práva. Pouze konstatoval, že žalobkyně nedoložila, že došlo k převodu vlastnického práva. Městský soud sice dal žalovanému za pravdu ohledně pochybností o věrohodnosti předložených dodacích listů, avšak žalovaný měl v takovém případě dát žalobkyni dostatečný prostor k tomu, aby se k otázce nevěrohodnosti předložených důkazů vyjádřila. Současně měl žalobkyni vyzvat, aby doplnila svá tvrzení a předložila relevantní důkazy k prokázání jejich věrohodnosti, např. e-mail, kterým jí byly příslušné daňové doklady a dodací listy zaslány a který žalobkyně předložila až spolu s podanou žalobou soudu. Tím spíše tak měl žalovaný učinit, když je z obsahu správního spisu zjevné, že žalobkyně nebyla v průběhu celého řízení před správními orgány seznámena s tím, jak správní orgán na předložené důkazy nahlíží. V rozhodnutí správce daně nebyla věrohodnost dodacích listů vůbec zpochybněna. Správce daně pouze zpochybnil uzavření kupní smlouvy, proto žalobkyně předložila spolu s podaným odvoláním e-mail ze dne 8. 7. 2016 obsahující objednávku zboží. Teprve v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný poněkud překvapivě konstatoval nevěrohodnost předložených dodacích listů. Žalobkyně se tudíž nemohla k této otázce v průběhu správního řízení vůbec vyjádřit a nemohla ani předložit další důkazy k prokázání věrohodnosti svých tvrzení. Žalovaný tak zcela rezignoval na posouzení skutkové stránky věci, o čemž svědčí také skutečnost, že se v žalobou napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval převodem vlastnického práva k věcem na žalobkyni. Žalovaný se navíc omezil na pouhé hodnocení věrohodnosti dodacích listů, a to aniž by vůbec dal žalobkyni možnost se k otázce věrohodnosti vyjádřit. Oproti tomu městský soud neshledal důvodnou žalobní námitku, podle níž měl správce daně již z úřední povinnosti zahájit řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce; podle městského soudu však z obsahu daňového spisu nevyplývaly skutečnosti, které by k takovému postupu měly vést. Neshledal důvodnou ani námitku, kterou žalobkyně zpochybňovala použitelnost judikatury civilních soudů k vylučovacím žalobám i na řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce podle § 179 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[3] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Městský soud podle něj nesprávně uchopil otázku rámcové kupní smlouvy a jednotlivých dílčích kupních smluv, jež jsou uzavřeny na základě rámcové kupní smlouvy. Žalobkyně totiž předložila pouze rámcovou smlouvu, která ani podle rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 29. 9. 2014, sp. zn. 29 ICdo 26/2012, nezakládá závazkový vztah. Městský soud si byl tohoto právního názoru vědom, ovšem opomněl, že pokud rámcovou smlouvou není založen závazkový vztah, musí být předloženy jiné doklady, které mají k dané obchodní transakci nezpochybnitelný vztah (např. dílčí kupní smlouva týkající se jednotlivé transakce, objednávka, faktura, přepravní smlouva, výpis z bankovního účtu). Doklady, které žalobkyně předložila, se stěžovatel zabýval, právě proto, aby posoudil, zda došlo k uzavření dílčí kupní smlouvy, na jejímž základě mohlo být převedeno vlastnické právo ke zboží. Nelze mu tedy vytýkat, že se nezabýval uzavřením kupní smlouvy, neboť i tyto doklady mohou prokazovat uzavření závazkového právního vztahu. Pokud žalobkyně nepředložila dílčí kupní smlouvu, nýbrž pouze doklady, jejichž vztah ke zboží nebyl prokázán, nemohlo dojít ani k prokázání převodu vlastnického práva. Pokud nedoložila nabývací titul, resp. listiny, jež mají nezpochybnitelný vztah k transakci, a není tak prokázáno, že došlo k uzavření dílčí kupní smlouvy, nemohlo z podstaty věci dojít ani k převodu vlastnického práva. Ostatně stěžovatel na několika místech svého rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že k převodu vlastnického práva došlo, což je logickým následkem neprokázání uzavření dílčí kupní smlouvy.

[5] Závěry městského soudu jsou navíc rozporné s judikaturou Nejvyššího správního soudu vykládající § 179 daňového řádu, konkrétně s rozsudky ze dne 30. 8. 2018, č. j. 9 Afs 376/2017 - 87, a ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 394/2017 - 32. Městský soud totiž vycházel ze špatného předpokladu, že to je správce daně, resp. stěžovatel, kdo by měl prokazovat, zda byla řádně uzavřena kupní smlouva, potažmo kdy mělo dojít k převodu vlastnického práva. Žalobkyně však nepředložila k návrhu nebo k odvolání dílčí kupní smlouvu, popř. jinou smlouvu, kterou by prokázala vznik závazkového právního vztahu, a doložila pouze doklady, které správce daně i stěžovatel vyhodnotili tak, že neprokazují vznik závazkového právního vztahu a převod vlastnického práva. Za této situace není povinností správce daně a stěžovatele dále aktivně vyhledávat jakékoliv další důkazy na podporu jejích tvrzení. Stěžovatel a správce daně nebyli ani povinni vyzývat žalobkyni k tomu, aby další důkazy předložila a doplnila svá tvrzení. Správce daně totiž posuzuje pouze důvodnost návrhu, tedy to, zda předložené důkazy prokazují, že žalobkyně má vůči věci postižené daňovou exekucí právo, jež neumožňuje její výkon. Městský soud tedy svým právním názorem zavázal stěžovatele, k tomu, aby v dalším řízení postupoval v rozporu s výše uvedenou judikaturou, neboť pokud má být „náležitě zjištěno“, zda byla řádně uzavřena kupní smlouva, a ke kterému okamžiku mělo dojít k převodu vlastnického práva, bude stěžovatel povinen žalobkyni vyzvat k tomu, aby doplnila svá tvrzení a důkazy na jejich podporu, ačkoliv tak mohla učinit již předtím.

[6] Právní názor městského soudu je navíc vnitřně nekonzistentní a popírá odpovědnost žalobkyně za unesení důkazního břemene. V bodě 31 rozsudku stěžovateli vytkl, že svůj závěr založil na čistě formálním hodnocení dodacích listů, které dle jeho názoru nejsou *„pro posouzení převodu vlastnického práva nikterak zásadní“*. Hned v dalším

bodě však stěžovateli vytkl, že žalobkyni s pochybnostmi o věrohodnosti dodacích listů neseznámil. Městský soud tedy má za to, že dodací listy nejsou zásadní, ale i přesto má stěžovatel s hodnocením těchto dodacích listů žalobkyni seznámit. Připomíná navíc, že dodací listy hodnotil ve svém rozhodnutí již správce daně, který konstatoval, že předložené doklady, tedy i nepodepsané dodací listy, neosvědčují převod vlastnického práva. Žalobkyně tedy byla seznámena s tím, jak správce daně a stěžovatel na dodací listy nahlížejí. Stěžovatel v rámci odvolacího řízení sice upozornil na další nesrovnalosti, které z dodacích listů plynou, nicméně tato skutečnost nezakládala povinnost seznámit žalobkyni ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Rozhodnutí o odvolání bylo postaveno na totožném závěru jako rozhodnutí správce daně, že nedošlo k převodu vlastnického práva, respektive že jej žalobkyně neprokázala.

[7] Navrhuje proto, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[8] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[10] Předmětem nyní posuzovaného řízení bylo vyloučení majetku z daňové exekuce. To je upraveno v § 179 daňového řádu, jehož odst. 1 stanoví: *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.*

[11] Důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného městským soudem byl názor městského soudu, že se stěžovatel dostatečně nezabýval otázkou převodu vlastnického práva a uzavření kupní smlouvy mezi žalobkyní a společností NetKop, s. r. o., a že žalobkyni nedal dostatečný prostor k tomu, aby se vyjádřila k nevěrohodnosti předložených důkazů, na níž postavil své zamítavé rozhodnutí o odvolání. Podle stěžovatele je ovšem tato kritika rozporná s judikaturou Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene v řízeních o vyloučení majetku z daňové exekuce.

[12] Z ní je zásadní rozsudek ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 394/2017 - 32. V jeho bodě 25 soud konstatoval: *„Osoba, která činí návrh dle § 179 daňového řádu, je v tomto návrhu povinna uvést tvrzení týkající se uplatňovaného práva k majetku, který je předmětem exekuce, a současně označit důkazy, které mají její tvrzení prokázat. Písemné důkazy k prokázání svých tvrzení je navrhovatel povinen doložit společně s návrhem. Na správci daně pak je, aby v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu) posoudil, zda předložené důkazy jsou s to prokázat tvrzení obsažená v návrhu (tedy to, že navrhovateli svědčí právo nepřipouštějící exekuci předmětného majetku). Zde je tedy možno městskému soudu přisvědčit, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní stran prokázání práva nepřipouštějícího*

exekuci skutečně tíží navrhovatele, nikoli správce daně. To ostatně odpovídá jak logice daňového řádu, tak občanského soudního řádu (a jeho části třetí, podle které se postupuje v případě excindačních žalob).“

[13] Na tento názor později soud souhlasně odkázal také v bodě 39 rozsudku ze dne 30. 8. 2018, č. j. 9 Afs 376/2017 - 87, kde k aplikaci § 179 daňového řádu dodal: *„Břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese navrhovatel, jenž tvrdí, že mu svědčí vlastnické právo. Na správci daně pak je, aby v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu) posoudil, zda předložené důkazy jsou s to prokázat tvrzení obsažená v návrhu (tedy to, že navrhovateli svědčí právo nepřipouštějící exekuci majetku).“*

[14] NSS souhlasí se stěžovatelem, že on i správce daně postupovali v souladu s takto popsaným břemenem tvrzení a důkazním břemenem tížícího toho, jenž tvrdí, že mu svědčí vlastnické právo.

[15] Při zajištění řepkového oleje provedeném dne 13. 7. 2016 v areálu Zemědělského družstva Vlčnov vycházel dožádaný Finanční úřad pro Zlínský kraj z toho, že se čtyři cisterny s řepkovým olejem nacházely v tomto areálu, v cisternách vozů řízených řidiči polské národnosti, kteří k nim předložili nákladní listy. Podle nich byly právě dne 13. 7. 2016 dodány tyto cisterny řepkového oleje dodavatelem Petrax se sídlem v Polsku odběrateli GRANTS AND FUNDING LTD., se sídlem ve Spojeném království, přičemž ve Vlčnově zboží toho dne přebrala společnost NetKop, s. r. o. Žalobkyně v návrhu ze dne 29. 7. 2016 tvrdila, že v okamžiku daňové exekuce již bylo toto zboží její, což dokládala rámcovou Smlouvou o obchodní spolupráci ze dne 6. 5. 2016, výpisem z bankovního účtu svědčícím o provedení platby dne 13. 7. 2016 ve prospěch společnosti NetKop, s. r. o., a také čtyřmi daňovými doklady a čtyřmi dodacími listy. Podle správce daně ovšem tyto doklady neprokázaly vystavení objednávek či uzavření dílčích kupních smluv, neboť samotná rámcová smlouva, přiložené daňové doklady a nepodepsané dodací listy přechod vlastnického práva neosvědčují. Žalobkyně k odvolání doložila vytištěný e-mail ze dne 8. 7. 2016, jímž si u společnosti NetKop, s. r. o., měla objednat dodání 500 tun řepkového oleje. V daňovém spisu byly obsaženy také podepsané dodací listy, podle nichž na základě objednávky žalobkyně ze dne „13. 5. 2016“, dodala tato společnost žalobkyni dne 13. 7. 2016 řepkový olej.

[16] Stěžovatel má pravdu, že jeho úkolem bylo takto shromážděná tvrzení a důkazy hodnotit na základě zásady volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu, a to také učinil. Ve svém rozhodnutí ze dne 6. 6. 2017 upozornil zejména na nesrovnalosti, které z takto získaných podkladů plynuly. V souladu s judikaturou Nejvyššího soudu vyhodnotil, že samotná rámcová smlouva, která byla řádně doložena, závazkový vztah, a tedy převedení vlastnického práva, nezakládá. Ostatní doklady pak byly ve svém souhrnu nepřesvědčivé. Dílčí či realizační smlouvu vztahující se ke konkrétní transakci, jež měla proběhnout dne 13. 7. 2016, žalobkyně nedoložila. Doložila objednávku ve formě e-mailu ze dne 8. 7. 2016 na 500 tun řepkového oleje. Doložené dodací listy, které byly přílohou návrhu, však uváděly, že byly vystaveny na základě objednávky ze dne 13. 5. 2016, z čehož stěžovatel dovodil, že tato objednávka nemá návaznost na dodací listy. Dále poukázal na pochybnosti, které mu vznikly ohledně dodacích listů. Na dodacích listech, které byly součástí spisového materiálu, bylo vždy razítko společnosti NetKop, s. r. o., a parafa písmenem „P“, které se na každém dodacím listu mírně odlišovalo. Oproti tomu dodací

listy předložené žalobkyní byly sice opatřeny razítkem téže společnosti, ovšem o něco menším. Tyto dodací listy a faktury předložené žalobkyní byly opatřeny vždy naprosto totožným razítkem s podpisem začínajícím písmenem „L“, která vždy začíná na stejném místě, překrývá stejné části razítka a její zakončení ve formě vlnité čáry bylo také pokaždé naprosto stejné, lišilo se jen umístění na dodací list. Z toho nabyl stěžovatel dojem, že razítko s podpisem bylo na všech fakturách a dodacích listech předložených žalobkyní dotvořeno později za pomoci moderní techniky. Obě verze dodacích listů se liší i v tom, že dodací listy předložené žalobkyní jsou celé vyplněny strojově, zatímco dodací listy založené ve spisovém materiálu byly částečně blanketní a registrační značky, jména řidičů a množství řepkového oleje byly dopisovány ručně. Stěžovatel tak nabyl dojmu, že údaje na dodacích listech předložených žalobkyní byly ve skutečnosti převzaty z faktur. V obou verzích dodacích listů je uvedeno, že byly vystaveny na základě objednávky z 13. 5. 2016, což v souhrnu vyvolávalo dojem, že některá z verzí dodacích listů byla vytvořena dodatečně.

[17] NSS se ztotožňuje se stěžovatelovým názorem vyjádřeným v bodě 28 jeho rozhodnutí, že tvrzení žalobkyně netvoří s předloženými důkazy ucelený řetězec, z něhož by bylo možné dovodit, že v okamžiku zajištění již vlastnické právo svědčilo právě jí, a nikoli společnosti NetKop, s. r. o. Bylo na žalobkyni, aby unesla důkazní břemeno a prokázala své vlastnictví. Za situace, kdy dodací listy předložené žalobkyní odkazují na objednávku z jiného data, než je uvedeno v samotné objednávce, a kdy zároveň razítko společnosti NetKop, s. r. o., a podpis osoby za ni jednající vyvolávají dojem, že byly na dodací list dodány elektronicky, se lze ztotožnit se stěžovatelem, že žalobkyně pomocí takto problematických a navzájem si odporujících důkazů důkazní břemeno neunesla. Za této situace bylo podle výše citované judikatury namístě, aby správce daně návrh žalobkyně na vyloučení věcí z daňové exekuce zamítl, respektive aby stěžovatel následně nevyhověl jejímu odvolání. Nebylo by naopak namístě, aby jí stěžovatel poskytl další příležitosti k tomu, aby vyjasnila pochybnosti ohledně těchto sporných a navzájem si odporujících důkazů.

[18] Takový postup je totiž namístě nikoli tehdy, kdy si důkazy předložené navrhovatelem v řízení podle § 179 daňového řádu navzájem odporují, nýbrž tehdy, kdy jsou předložené důkazy nedostatečné. Podle § 177 odst. 1 daňového řádu platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při daňové exekuci podle zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu. Ten upravuje výkon rozhodnutí v části šesté. Jeho součástí je i § 267, upravující postup v tzv. excindačním řízení, které svou povahou odpovídá řízení podle § 179 daňového řádu: *Právo k majetku, které nepřipouští výkon rozhodnutí, lze uplatnit vůči oprávněnému návrhem na vyloučení majetku z výkonu rozhodnutí v řízení podle třetí části tohoto zákona.* Z části třetí občanského soudního řádu, na kterou citovaná norma odkazuje, je pro nyní řešený případ klíčový především § 118a upravující poučovací povinnost soudu:
(1) Ukáže-li se v průběhu jednání, že účastník nevylíčil všechny rozhodné skutečnosti nebo že je uvedl neúplně, předseda senátu jej vyzve, aby svá tvrzení doplnil, a poučí jej, o čem má tvrzení doplnit a jaké by byly následky nesplnění této výzvy.
(2) Má-li předseda senátu za to, že věc je možné po právní stránce posoudit jinak než podle účastníkova právního názoru, vyzve účastníka, aby v potřebném rozsahu doplnil vylíčení rozhodných skutečností; postupuje přitom obdobně podle odstavce 1.

(3) Zjistí-li předseda senátu v průběhu jednání, že účastník dosud nenavrhl důkazy potřebné k prokázání všech svých sporných tvrzení, vyzve jej, aby tyto důkazy označil bez zbytečného odkladu, a poučí jej o následcích nesplnění této výzvy.
(4) Při jednání předseda senátu poskytuje účastníkům poučení též o jiných jejich procesních právech a povinnostech; to neplatí, je-li účastník zastoupen advokátem nebo notářem v rozsahu jeho oprávnění stanoveného zvláštními předpisy.

[19] Smysl citovaného ustanovení vyložil způsobem použitelným i pro účely řízení podle § 179 daňového řádu Ústavní soud v nálezu ze dne 3. 10. 2006, sp. zn. I. ÚS 212/06: „*Ustanovení § 118a o. s. ř. vymezuje poučovací povinnost soudu při jednání. Smyslem tohoto ustanovení je, aby účastníkovi nebyla zamítnuta žaloba proto, že neunesl břemeno tvrzení, aniž byl poučen, že takové břemeno má a že účastníku nelze zamítnout žalobu, protože neunesl důkazní břemeno, aniž by byl poučen, že takové břemeno má.*“

[20] Obdobná poučovací povinnost z výše uvedených důvodů váže i správce daně v řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce. Její použití je namístě tím spíše, že v řízení podle § 179 daňového řádu vystupuje správce daně nejen v pozici obdobné civilnímu soudu v excindačním řízení, ale zároveň je i oprávněným subjektem v probíhající daňové exekuci. Bylo by proto nepřiměřené, pokud by tento oprávněný a zároveň rozhodující orgán mohl pouze pasivně vyčkávat, zda navrhovatel v řízení podle § 179 daňového řádu uplatní potřebná tvrzení a předloží potřebné důkazy, a pokud nikoli, dotčená věc podlehne daňové exekuci.

[21] V tomto ohledu je tedy třeba poopravit stěžovatelův názor, že on a správce daně nebyli ani povinni vyzývat žalobkyni k tomu, aby další důkazy předložila a doplnila svá tvrzení. Tuto povinnost by na základě § 118a občanského soudního řádu ve vazbě na jeho § 267 měli, pokud by žalobkyně nepředložila na podporu svého návrhu žádné důkazy či důkazy nedostatečné, které již ze své povahy nemohly její vlastnictví prokazovat. Pokud by tak žalobkyně například předložila pouze rámcovou smlouvu o obchodní spolupráci, bylo by namístě, aby správce daně či následně stěžovatel postupovali podle § 118a odst. 3 občanského soudního řádu a upozornili ji, že tento důkaz sám o sobě neprokazuje uzavření závazkového vztahu, a tedy ani přechod vlastnictví.

[22] K takové situaci však v nyní posuzovaném případě nedošlo. Žalobkyně se svým návrhem neuspěla nikoli proto, že by opomněla předložit – alespoň k odvolání – dostatek důkazů, nýbrž proto, že jich sice předložila dostatek, ale správce daně a stěžovatel v rámci volného hodnocení důkazů dospěli k závěru, že jsou tyto důkazy vnitřně rozporné v otázce data objednávky a že jsou zčásti nedůvěryhodné, neboť razítko a podpis jsou do části z nich patrně vloženy digitálně. Za této situace by mohl městský soud stěžovatelovo rozhodnutí zrušit tehdy, pokud by se neztotožnil s jeho hodnocením důkazů. Nemohl jej však zrušit proto, že měl stěžovatel dát žalobkyni další příležitost předložit nové, přesvědčivější či autentičtější verze důkazů.

[23] Je tak sice třeba poopravit nesprávný názor stěžovatele, že v řízení podle § 179 daňového řádu může zůstat zcela pasivní a nemá nikdy povinnost poučit navrhovatele, že je potřeba předložit další relevantní důkazy. Ve skutečnosti takovou povinnost má, ovšem pouze tehdy, když jsou předložené důkazy zjevně nedostatečné, nikoli tehdy, když na základě volného hodnocení důkazů dospěje k závěru, že jsou nedůvěryhodné a vnitřně

rozporné. V takové situaci je namístě konstatovat, že navrhovatel neprokázal, že mu svědčí právo k majetku nepřipouštějící provedení exekuce, jak se stalo i v případě žalobkyně.

[24] Ke stěžovatelem namítané nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu stačí uvést, že jeho názor, že měl dát žalobkyni příležitost, aby se k nevěrohodnosti dodacích listů vyjádřila, není v rozporu s názorem téhož soudu, že tyto doklady nebyly pro posouzení převodu vlastnického práva zásadní. Není totiž vnitřně rozporné, když městský soud jednak vytkl stěžovateli, že jejich nevěrohodnosti přikládal přílišnou váhu, ale zároveň mu vytkl, že když jim takovou váhu přikládal, měl dát žalobkyni příležitost na tyto pochybnosti zareagovat. Podstatné však je, že tyto závěry městského soudu sice nejsou vzájemně rozporné, odporují však výše citované judikatuře. Jejím pohledem totiž nevěrohodnost předložených dokladů může vést k neprokázání vlastnického vztahu žalobkyně k majetku, a zároveň pokud stěžovatel takovou nevěrohodnost shledal, nemusel dát žalobkyni další možnost ji vyvrátit.

[25] Lze tak shrnout, že bylo na žalobkyni, aby v návrhu sama věrohodnými a vzájemně si neodporujícími důkazy prokázala, že jí svědčí vlastnické právo k řepkovému oleji, jehož vyloučení z daňové exekuce se domáhala. Pokud správce daně a poté stěžovatel na základě volného hodnocení důkazů dospěli k závěru, že předložené důkazy její vlastnické právo dostatečně neprokazují, bylo namístě, aby návrh zamítli, nikoli aby žalobkyni předestřeli své pochybnosti a dali jí další příležitost či příležitosti, aby jejich pochybnosti vyjasnila, jak požadoval městský soud. To by ostatně odporovalo i smyslu řízení podle § 179 daňového řádu, kterým je urychleně (jak plyne i ze stanovení krátkých lhůt k podání návrhu i k rozhodnutí správce daně) rozhodnout o vyloučení majetku z daňové exekuce, aby mohla včas proběhnout. Stěžovatel se otázkou uzavření kupní smlouvy a převodu vlastnického práva zabýval dostatečně, když konstatoval, že žalobkyně převod vlastnického práva na sebe neprokázala.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. prosince 2018

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu