



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **COOP Jednota Trenčín, spotřebné družstvo**, se sídlem Mierové námestie 19, Trenčín, Slovenská republika, zastoupen JUDr. Ľubomírem Vankem, advokátem se sídlem Bratislavská 3004/2, Hodonín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2017, č. j. 31 Af 33/2016 - 155,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územního pracoviště v Uherském Hradišti (dále jen „správní orgán I. stupně“ nebo „správce daně“) ze dne 6. 10. 2015, č. j. 1631997/15/3309-80542-701264 byl zamítnut návrh žalobce na vyloučení majetku z daňové exekuce dle § 179 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce se domáhal vyloučení především papírového hygienického zboží (toaletní papír, hygienické kapesníky, kuchyňské papírové utěrky, odličovací tampony, ale i tvrdé bonbony s příchutí máty atd.), které dodal, ačkoli mu nadále svědčilo vlastnické právo. Proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně podal žalobce odvolání, které bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 4. 2016, č. j. 16321/16/5100-41458-711233 zamítnuto a prvostupňové rozhodnutí jím bylo potvrzeno. Následně žalobce podal proti oběma rozhodnutím žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl.

[2] Návrh žalobce na vyloučení majetku z daňové exekuce ze dne 9. 10. 2014 (dále také „návrh“) měl být vymezený fakturami č. 528130070 až 528130118 a dále fakturami s označením č. 528140001 až 528140015, přičemž přílohou každé faktury měl být dodací list s potvrzením

o převzetí zboží. Správní orgán I. stupně návrh zamítl s tím, že k tomuto majetku žalobce neprokázal vlastnické právo. Při posuzování návrhu vycházel z žalobcem dodané rámcové kupní smlouvy ze dne 3. 6. 2013 uzavřené mezi žalobcem a společností Rentiss Group spol. s r. o. (dále jen „daňový subjekt“), vůči níž byla vedena daňová exekuce, z účetnictví daňového subjektu a z oznámení žalobce o odstoupení od kupní smlouvy, které bylo správnímu orgánu doručeno dne 9. 2. 2015, na základě čehož dospěl k následujícím zjištěním.

[3] Předmětem kupní smlouvy byla dodávka zboží uvedená v nabídkovém listě, který však žalobce nedoložil, nebyl nalezen ani mezi účetními doklady daňového subjektu a ani nebyl předložen slovenské daňové správě, kterou správní orgán I. stupně požádal o součinnost. Proto nelze dovodit vlastnické právo žalobce k požadovanému majetku. Tím, že žalobce následně odstoupil od kupní smlouvy, navíc zanikla výhrada vlastnického práva sjednaná ve čl. II odst. 6 kupní smlouvy, dle které měl být žalobce stále vlastníkem předmětného majetku, protože daňový subjekt neuhradil kupní cenu, což bylo podmínkou převodu vlastnického práva na daňový subjekt. Z účetnictví daňového subjektu, které měl správní orgán I. stupně k dispozici v rozsahu, jež mu poskytly orgány činné v trestním řízení, zjistil, že před provedením soupisu předmětného majetku v rámci daňové exekuce daňový subjekt shodně nebo podobně označené zboží nakupoval i od jiného subjektu, a proto nelze přijmout závěr, že vlastníkem sepsaného majetku mohl být jedině žalobce. Žalovaný výše uvedené závěry správního orgánu I. stupně (dále také „správní orgány“) svým rozhodnutím potvrdil.

[4] V podané žalobě žalobce napadal nesprávně zjištěný skutkový stav, neboť správní orgány nesprávně vyhodnotily žalobcem předložené důkazy jeho vlastnického práva. Účelově vycházely pouze z kupní smlouvy, kterou interpretovaly v jeho neprospěch, přičemž opomněly vypořádat ostatní jím předložené důkazy, kterými jsou výše uvedené faktury a dodací listy prokazující fyzické převzetí předmětného majetku daňovým subjektem.

[5] Krajský soud shledal nepravdivým tvrzení žalobce, že ve správním řízení předložil veškeré faktury a dodací listy vztahující se k předmětnému majetku. Proto správním orgánům nezbyvalo, než vycházet při posuzování oprávněnosti návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce primárně z kupní smlouvy, z níž však vlastnické právo pro žalobce nevyplývá. Správní orgány mohou dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu pouze prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků, avšak bylo jen odpovědností žalobce v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat své vlastnické právo.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku krajského soudu z důvodů, jež lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Krajský soud odůvodnil své rozhodnutí tím, že stěžovatel v rámci správního řízení nedoložil dokumenty (konkrétně faktury č. 528130070 až 528130118 a faktury 528140001 až 528140015 a k nim odpovídající dodací listy s potvrzením o převzetí zboží daňovým subjektem), o které opírá své vlastnické právo k movitým věcem a nárok na vyloučení těchto věcí z daňové exekuce. Stěžovatel pokládá tuto skutečnost za rozpornou s obsahem správního spisu, neboť svým podáním osobně učiněným vůči správnímu orgánu I. stupně dne 5. 12. 2014 výše uvedené doklady doložil, což jednak plyne z druhého odstavce tohoto podání, jednak tuto skutečnost stvrzuje svým čestným prohlášením ze dne 23. 2. 2018. Správní orgán prvního stupně v odůvodnění svého rozhodnutí navíc sám potvrzuje skutečnost, že měl předmětné doklady k dispozici mimo jiné i z obsahu trestního spisu. Rozhodnutí krajského soudu je tak založeno pouze na částečném,

pokračování

neúplném spisovém materiálu, neboť mu stěžejní důkazy správními orgány nebyly předloženy, a proto je nepřezkoumatelné.

[7] Správní orgány, byť měly veškeré doklady vztahující se k majetku stěžovatele k dispozici, a které ve svém souhrnu prokazují vlastnické právo stěžovatele, vzaly v potaz pouze kupní smlouvu a ty podklady z účetnictví daňového subjektu, které jeho vlastnické právo samy o sobě neprokazovaly. Učinily tak chybný závěr o nedoložení vlastnictví. Jde o závěr, který je v rozporu s obsahem správního spisu, přičemž jde o vadu správního řízení, pro kterou mělo být jak rozhodnutí žalovaného, tak rozhodnutí správního orgánu I. stupně zrušeno. Navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu o nedoložení takových důkazních prostředků stěžovatelem, které by prokazovaly jeho vlastnické právo k majetku. Žalovaný měl v době rozhodování úplný spisový materiál včetně předmětných faktur a dodacích listů, ostatně jejich vyhodnocení je v jeho rozhodnutí uvedeno na straně 4, a proto má plnou oporu ve spisu. Bylo na stěžovateli, aby prokázal své vlastnické právo k požadovanému majetku, přičemž důkazní břemeno nelze přenášet na správní orgány, neboť šlo o správní řízení zahájené na jeho návrh.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

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

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Stěžovatel uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, kterou staví na neúplnosti správního spisu. Z té měl krajský soud učinit nesprávný závěr, že stěžovatel nedoložil jím tvrzené doklady, jimiž prokazoval své vlastnické právo k majetku postiženému daňovou exekucí. Zdejší soud nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu neshledal, neboť nic nenasvědčuje stěžovatelem tvrzené neúplnosti správního spisu. Jednotlivé listy správního spisu jsou řádně postupně očíslovány, veškeré podklady, z nichž správní orgány vycházely a na které ve svých rozhodnutích odkazují, jsou založeny. Závěr krajského soudu o neprokázání vlastnictví stěžovatele k jím požadovanému majetku má ve správním spise oporu. Ani stěžovatel žádný důkaz pro své tvrzení o neúplnosti správního spisu nenabízí, zůstává pouze v rovině tvrzení. Proto je námitka nepřezkoumatelnosti nedůvodná.

[12] 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 nepřípouštějící 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 nepřípouštějící provedení exekuce; příjemcem tohoto rozhodnutí je dlužník a další osoby, které podaly návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce.*

[13] Z dosavadní judikatury týkající se vyloučení majetku z daňové exekuce je třeba poukázat na 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 nepřipouštětí exekuci předmětného majetku). Zde je tedy možno městskému soudu přisvědčit, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní stran prokázání práva nepřipouštětí 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 případech excindačních žalob).“

[14] 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 nepřipouštětí exekuci majetku).“*

[15] Neobstojí kasační námitka vycházející z předpokladu, že došlo „*ke výraznému posunu odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav*“. Uvedené nelze interpretovat jako popření povinnosti tvrzení a s tím spojené důkazní povinnosti toho, kdo se domáhá vyloučení konkrétních věcí z exekuce daňového subjektu. Úkolem správce daně bylo takto shromážděná tvrzení a důkazy hodnotit na základě zásady volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. To však také učinil. Rovněž není účelem daňového řízení a následného soudního přezkumu, aby teprve v jeho průběhu žadatel v návaznosti na výtky správního orgánu a soudu svá původní nedostatečná skutková tvrzení a s tím související nedostatečné důkazní prostředky doplňoval a následně tvrdil, že předchozí rozhodnutí jsou nezákonná v důsledku konfrontace s takovým doplněním. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2018, č. j. 7 Afs 348/2018 - 32, k tomu lze připomenout, že „*smyslem řízení podle § 179 daňového řádu 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*“. Stěžovatelova námitka proto nemůže ústit v aprobovaný závěr, že podstatné prvotní deficity stran specifikace konkrétního zboží lze následně překlenout poukazem na nedostatečné zohlednění rozhodných skutečností správcem daně.

[16] Krajský soud proto postupoval zcela správně, pokud se při rozhodování o důvodnosti žaloby zaměřil na to, zda se stěžovateli podařilo ve vztahu ke konkrétnímu majetku prokázat jeho vlastnictví a splnění podmínek jeho vynětí z exekuce probíhající u daňového subjektu. K tomu bylo třeba vyhodnotit jednotlivá podání, která stěžovatel učinil jak vůči správnímu orgánu I. stupně, tak vůči žalovanému. Vůči správnímu orgánu I. stupně stěžovatel učinil dne 10. 10. 2014 návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce, jehož přílohou byla toliko rámcová kupní smlouva ze dne 3. 6. 2013. Byť v textu tohoto návrhu stěžovatel uvádí, že jeho přílohou činí faktury č. 528130070 až 528130118 a faktury 528140001 až 528140015 a jím odpovídající dodací listy, nebylo tomu tak. Proto byl vyzván k doplnění návrhu výzvou ze dne 7. 11. 2014. Z uvedené výzvy zřetelně vyplývá, že prvotní tvrzení stěžovatele správci daně nemohla postačovat, i vzhledem k objemu finančních prostředků, které v rozhodném období stěžovatel od daňového subjektu obdržel a které převyšovaly tvrzenou pohledávku za neuhrazené zboží, které se mělo nacházet u daňového subjektu a bylo postiženo exekucí. Stěžovatel byl zřetelně seznámen s tím, že prvotní uváděné skutečnosti neosvědčují jeho vlastnické právo k majetku, které by nepřipouštělo exekuci. Další postup správce daně proto nemohl být pro stěžovatele překvapivý. K této výzvě stěžovatel správnímu orgánu zaslal tabulku obchodních případů, které se však netýkaly majetku, který učinil předmětem návrhu, což je z jím doložené tabulky přehledně patrné, vyjma jediného, a to případu vyúčtovaného fakturou č. 521130070 včetně dodacího listu. Faktury č. 528130071 až 528130118 a faktury 528140001 až 528140015 nejsou

pokračování

v tabulce uvedeny a stěžovatel je správnímu orgánu I. stupně nedoložil, na čemž nic nemění ani jeho výše uvedené čestné prohlášení, kterým prohlašuje, že faktury č. 528130070 až 528130118 a faktury 528140001 až 528140015 a jím odpovídající dodací listy doložil. Lze rovněž přisvědčit poukazu žalovaného na to, že obsahem uzavřené rámcové smlouvy jsou pouze obecná ustanovení, není v ní konkrétně specifikován druh dodávaného zboží. Potřeba podrobné specifikace předmětného zboží vyplývá o to zřetelněji vzhledem ke druhu dodávaného zboží, relativně snadno zaměnitelného se zbožím odlišným. Stěžovateli byla předestřena pochybnost spočívající ve specifikaci zboží, kdy faktury zmiňují papírové toaletní potřeby a zboží potravinářského charakteru, avšak v soupisu stěžovatele se objevovaly toliko papírové toaletní potřeby. Ani v rámci oznámení o odstoupení od kupní smlouvy uzavřené dne 3. 6. 2013, které bylo správnímu orgánu I. stupně doručeno dne 9. 2. 2015, předmětné faktury ani jiné doklady vztahující se k požadovanému majetku nedodal, stejně jako ve výzvě k vydání majetku doručené dne 27. 4. 2015.

[17] Stěžovatel svoji důkazní povinnost v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat své vlastnické právo k majetku, jehož vydání požadoval, nesplnil. Skutečnost, že ve správním spisu jsou založeny kromě faktury č. 528130070, kterou jako jedinou stěžovatel předložil, i faktury č. 528130094, 528130095, 528130105, 528130117, 528140005, zřejmě pocházející z trestního spisu ve věci daňového subjektu, není na úkor správnosti a zákonnosti rozsudku krajského soudu. Bylo jen odpovědností stěžovatele prokázat své vlastnické právo k majetku podléhajícímu daňové exekuci, přičemž onu neúplnost správního spisu stran chybějících faktur zavinil stěžovatel sám. Není povinností správních orgánů v řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce dohledávat za stěžovatele listiny, které by jeho vlastnictví prokazovaly (shodně rovněž zmiňovaný rozsudek ze dne 13. 12. 2018, č. j. 7 Afs 348/2018 - 32).

[18] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[19] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 10. ledna 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu