



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **K. H.**, zastoupený JUDr. Andreou Vejběrovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 10. 2015, č. j. 11 Af 29/2013 - 49,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 10. 2015, č. j. 11 Af 29/2013 - 49, a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 5. 2013, č. j. 13269/13/5000-14503-710158, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě 19 456 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Andrey Vejběrové, Ph.D, advokátky.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 13 228 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Andrey Vejběrové, Ph.D, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 8 (dále též „správce daně“) ze dne 29. 10. 2012, č. j. 415903/12/008913104603, byla zamítnuta námitka žalobce vznesená proti postupu správce daně při přiznání a vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[2] Žalobce podal proti citovanému rozhodnutí odvolání, které zamítl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 14. 5. 2013, č. j. 13269/13/5000-14503-710158.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného včasnou žalobu, kterou Městský soud v Praze napadeným rozsudkem ze dne 22. 10. 2015, č. j. 11 Af 29/2013 - 49, zamítl.

[4] Městský soud v rozsudku uvedl, že původní rozhodnutí o doměření daně žalobci bylo zrušeno, v důsledku čehož vznikl žalobci přeplatek ve výši 9 037 737,82 Kč. Tento přeplatek byl žalobci vrácen a současně mu byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 21 626 179,94 Kč podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. S tímto žalobce v žalobě nesouhlasil a namítal, že mu neměl být přiznán úrok podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, nýbrž dvojnásobný úrok ve smyslu ust. § 254 odst. 2 téhož právního předpisu. Městský soud argumentaci žalobce nepřisvědčil. Podle jeho názoru bylo podstatné, co bylo předmětem neoprávněně vedeného exekučního řízení. V projednávané věci neoprávněně vedená exekuce nesměřovala vůči nemovitostem ve vlastnictví žalobce. V rámci exekučního řízení byly vydány exekuční příkazy na přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky, a nikoli exekuční příkazy na prodej nemovitých věcí. Na základě exekučních příkazů na přikázání pohledávky správní orgán fakticky vymohl pouze částku 1 412,92 Kč. Zbylá částka byla získána z prodeje nemovitostí žalobce. Podle městského soudu by o neoprávněně vedené exekuční řízení ve smyslu ust. § 254 odst. 2 daňového řádu mohlo jít pouze tehdy, pokud by byl vydán exekuční příkaz na prodej nemovitostí ve vlastnictví žalobce. To se však nestalo. Protože správce daně vymohl na základě exekučních příkazů na přikázání pohledávky pouze částku 1 412,92 Kč, postupoval správce daně správně, když ust. § 254 odst. 2 daňového řádu aplikoval jen na tuto částku a na zbytek přeplatku aplikoval ust. § 254 odst. 1 daňového řádu.

III.

[5] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou opřel o ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] Podle stěžovatele městský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se výkladu ust. § 254 odst. 2 daňového řádu. Vůči stěžovateli bylo „*neoprávněně vymáháno*“, čímž byla naplněna podmínka obsažená v předmětném ustanovení. Smyslem ust. § 254 odst. 2 daňového řádu je postihnout neoprávněné zásahy do vlastnického práva v rovině platební, do které bezpochyby spadají vynucené platby stěžovatele z prodeje jeho majetku. Správce daně přistoupil k exekučnímu vymáhání nezákonně stanovené daně, čímž způsobil nevratné následky v právní sféře stěžovatele, a proto musí nést odpovědnost v souladu s ust. § 254 odst. 2 daňového řádu. V důsledku vedené exekuce musel stěžovatel nedobrovolně prodat své nemovitosti (nemovitosti v Praze a v Táboře). Stěžovatel má proto právo na dvojnásobný úrok. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podmínkou pro přiznání dvojnásobného úroku podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu není neoprávněné vedení exekučního řízení, nýbrž je zapotřebí, aby částka byla „*exekučně vymožena*“. Ztotožnil se s právním názorem městského soudu, že pro posouzení nároku na dvojnásobný úrok je podstatné, co bylo předmětem neoprávněné vedeného exekučního řízení. Exekuční příkaz na prodej nemovitostí ve vlastnictví stěžovatele vydán nebyl a stěžovatel tak nebyl v dispozici s nimi omezen. Žalovaný dále uvedl, že podle jeho názoru nelze co do podmínek pro přiznání dvojnásobného úroku činit rozdíl mezi ust. § 254 odst. 2 daňového řádu a předchozí právní úpravou obsaženou v ust. § 73 odst. 10 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl jako nedůvodnou.

V.

[8] Stěžovatel v replice k vyjádření uvedl, že podle jeho názoru byly splněny všechny předpoklady pro přiznání dvojnásobného úroku z celé uhrazené částky a nikoliv pouze z částky 1 412,92 Kč. Je třeba rozlišovat dikci ust. § 254 odst. 2 daňového řádu od ust. § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků. Podle stěžovatele správce daně musí nést zvýšenou odpovědnost za to, že přistoupí k exekuci, aniž by vyčkal do doby, než bude zákonnost jeho rozhodnutí nezávislým soudem postavena najisto. Stěžovatel má tedy nárok na dvojnásobný úrok podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu.

VI.

[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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud při posouzení dané věci vycházel z konkrétních (specifických) skutkových okolností.

[12] Ze správního spisu vyplývá, že dodatečným platebním výměrem na důchodovou daň a daň z objemu mezd za rok 1992 ze dne 12. 9. 1996, č. 7500 (č. j. FÚ 1-2.14/DPV92/96KŠ) byla stěžovateli dodatečně stanovena daň a sdělena povinnost uhradit související penále. V návaznosti na dodatečně vyměřenou daňovou povinnost správce daně vydal dne 21. 10. 1996 podle ust. § 73 odst. 6 písm. a) zákona o správě daní a poplatků exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky č. j. FÚ-1-50-3421/96/BR, kterým vymáhal vzniklý daňový nedoplatek z platebního výměru č. 7500 a exekuční náklady, v celkové výši 127 012 756 Kč.

[13] Ze správního spisu dále vyplývá, že správce daně vydal i výzvy podle ust. § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, mj. ze dne 16. 2. 1998, č. j. 25302/98/001512/6415 a ze dne 22. 1. 1999, č. j. 6321/99/008940/6893, jakož i další exekuční příkazy podle ust. § 73 odst. 6 písm. a) zákona o správě daní a poplatků (ze dne 12. 4. 1999, č. j. 73153/99/008940/6893, a ze dne 29. 4. 1999, č. j. 88046/99/008940/6893).

[14] Mezi stranami není sporné, že na základě uvedených exekučních příkazů vydaných podle ust. § 73 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků byla vymožena pouze částka 1 412,92 Kč. Dále není sporné, že správce daně nevydal podle ust. § 73 odst. 6 písm. d) zákona o správě daní a poplatků exekuční příkazy k prodeji nemovitostí ve vlastnictví stěžovatele (dům čp. 16 s pozemkem v Táboře; dům čp. 130 s pozemkem v Braníku v Praze; a id. ¼ domu v Celetné ulici v Praze), ale na tyto nemovitosti zřídil zástavní práva podle ust. § 72 zákona o správě daní a poplatků. Stejně tak není sporné, že k prodeji těchto nemovitostí došlo pod tlakem správce daně, resp. pod jeho dohledem. To nepopírá ani žalovaný, který např. v žalobou napadeném rozhodnutí k prodeji nemovitostí výslovně uvádí, že „*nepopírá, že jednání odvolatele bylo motivováno tlakem správce daně na úhradu nedoplatku, ani nepopírá dohled nad prodejem odvolatelových nemovitostí.*“

[15] Z protokolu o ústním jednání u správce daně, č. j. 150218/01/008940/4877, pak vyplývá, že ze strany vymáhacího útvaru správce daně byly stanoveny podmínky prodeje nemovitosti v Táboře (znalecký posudek ceny, převedení kupní ceny na depozitní exekuční účet správce daně), resp. podmínky pro zrušení zástavního práva na ní zřízeného. Správce daně souhlasil s prodejem nemovitosti a zavázal se zrušit zástavní právo za podmínky, že celá úhrada předem odsouhlasené kupní ceny bude složena na účet správce daně, což se následně stalo. Za těchto podmínek došlo k prodeji domu a pozemku v Táboře a celá takto získaná částka ve výši 1 110 650 Kč byla převedena na exekuční depozitní účet správce daně. Obdobně došlo k prodeji i dalších nemovitostí stěžovatele, tj. id. ¼ domu v Celetné ulici v Praze a pozemku a domu v Braníku. Z prodeje domu v Celetné ulici bylo získáno 7 000 000 Kč, z prodeje nemovitostí v Braníku 915 780 Kč. Obě částky byly převedeny na exekuční účet správce daně. Celkem stěžovatel uhradil správci daně na jeho exekuční účet částku 9 037 737,82 Kč.

[16] Ze správního spisu dále vyplývá, že původní platební výměr ze dne 12. 9. 1996, č. 7500, byl zrušen. Dne 1. 4. 1998 byl vůči stěžovateli vydán další dodatečný platební výměr, č. j. 57568/98/001512/6415, kterým byla nově stanovena daňová povinnost ve výši 173 860 500 Kč. Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. město Prahu ze dne 17. 1. 2011, č. j. 463/11-1100-102079, byl platební výměr ze dne 1. 4. 1998 zrušen a řízení zastaveno. Vzniklý přeplatek ve výši 9 037 737,82 Kč, byl stěžovateli vrácen a současně mu byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně. Podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu byl stěžovateli přiznán úrok pouze z částky 1 412,92 Kč. Zbývající úrok mu byl přiznán podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. O tom byl stěžovatel informován sdělením ze dne 29. 8. 2012, č. j. 372957/12/008913104603.

[17] Proti tomuto sdělení podal stěžovatel námitku, ve které se domáhal aplikace ust. § 254 odst. 2 daňového řádu, tedy přiznání dvojnásobného úroku v rozsahu celého přeplatku, nikoliv pouze z částky 1 412,92 Kč. Správce daně tuto námitku rozhodnutím ze dne 29. 10. 2012, č. j. 415903/12/008913104603, zamítl.

pokračování

[18] Stěžovatel podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, které zamítl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 14. 5. 2013, č. j. 13269/13/5000-14503-710158. K částkám, které byly získány prodejem nemovitostí zatížených zástavním právem, žalovaný uvedl, že přestože v dané věci došlo ke zpeněžení zástavy, nebylo toto zpeněžení provedeno exekučně. Žalovaný sice nepopírá, že jednání stěžovatele bylo motivováno tlakem správce daně na úhradu nedoplatku, stěžovateli však bylo umožněno prodat předmětné nemovitosti v rámci soukromoprávní roviny, čímž bylo dosaženo stavu, kdy výtěžek z prodeje byl co nejvyšší a dluh stěžovatele snížen v co nejvyšší možné míře. V posuzovaném případě nebyla cena ovlivněna exekučním zásahem správce daně, stěžovateli byla celá kupní cena vyplacena zpět a možná majetková újma mu byla paušálně kompenzována v rámci ust. § 254 odst. 1 daňového řádu.

[19] Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rámci rekapitulace soudního spisu, stěžovatel v žalobě a následně i v kasační stížnosti namítal, že mu měl být přiznán úrok podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu a nikoliv podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. Správce daně přistoupil k „vymáhání“ nezákonně stanovené daně a musí proto nést následky ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný naopak zastává názor, že stěžovatelem uváděné okolnosti jsou irelevantní, neboť podmínkou pro přiznání dvojnásobného úroku podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu není neoprávněné vedení exekučního řízení (neoprávněné vymáhání), nýbrž je zapotřebí, aby částka byla „exekučně vymožena“.

[20] Podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu platí, že *„Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.“*

[21] Podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu platí, že *„V případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.“*

[22] Podle ust. § 254 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu platí, že *„Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání. Vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3. Proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat.“*

[23] Konečně podle ust. § 254 odst. 6 daňového řádu platí, že *„Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.“*

[24] Z výše uvedeného tedy vyplývá, že v ust. § 254 odst. 1 daňového řádu jsou obsažena pravidla upravující postup pro případ, kdy dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. V ust. § 254 odst. 2 daňového řádu jsou pak obsažena pravidla pro případ, že na daňovém subjektu bylo *„vymáháno neoprávněně“*.

[25] Podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně). Podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu je postihováno jednání správce daně v rovině platební (neoprávněná exekuce). To potvrzuje i důvodová zpráva k citovanému ustanovení. Rovněž lze poukázat na odbornou literaturu (srov. např. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, komentář k ust. § 254 daňového řádu přístupný v systému ASPI), podle níž *„Odst. 1 přiznává daňovému subjektu, vůči němuž bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné, nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně. K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu tento úrok náleží, nepostačí jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním, či nekonáním). Tento úrok vzniká daňovému subjektu z částky, kterou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím uhradil, a to za dobu od jejího uhrazení až do jejího vrácení. Výjimkou je případ, kdy daňový subjekt provede úhradu daně přede dnem splatnosti této daně; zde se uhrazená částka začne úročit až dnem následujícím po dni splatnosti daně. Výše úroku z nesprávně stanovené daně je stejná jako výše úroku z prodlení. Pro posouzení vzniku nároku na úrok podle tohoto ustanovení se analogicky použije úprava zák. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci. Podle odst. 2 náleží tomu, vůči němuž byla vedena neoprávněná exekuce, nárok na úrok ve dvojnásobné výši, než je tomu v případech podle odst. 1. Možnost této sankce, která stíhá správce daně, který exekuci sám prováděl nebo ji nechal provést jiným orgánem (soud, soudní exekutor), by měla zajistit ochranu před neoprávněným zásahem do vlastnického práva, který vymáhání představuje. Tato sankce se neuplatní v případě, že je exekuce provedena neoprávněně z důvodu, že bylo vyhověno žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení (§ 48) či žádosti o navrácení v předešlý stav (§ 37). V takovém případě dojde pouze k vrácení částky vymožené bez právního titulu. Správce daně by však před tím, než provede exekuci, měl zohlednit existenci případných žádostí tohoto druhu. Rozdíl mezi odst. 1 a odst. 2 je mj. v tom, že v prvním případě je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), zatímco v druhém případě jde o sankci v rovině platební (neoprávněná exekuce).“*

[26] Podle výslovného znění § 254 odst. 2 daňového řádu je tedy rozhodné, zda bylo na daňovém subjektu *„neoprávněně vymáháno“*. To ostatně potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015 - 28. Ostatně stejně je koncipován i § 184 odst. 5 daňového řádu, který řeší nezákonnosti vymáhání při dělení

pokračování

správě. Znění tohoto ustanovení je následující: *„Jestliže způsobil neoprávněnost vymáhání při dělení správě orgán veřejné moci, který peněžité plnění předal k vymáhání, uhradí tento orgán správci daně, který nedoplatek na tomto peněžitém plnění vymáhal, vzniklé hotové výdaje a přiznaný úrok z neoprávněného jednání správce daně, popřípadě náhradu škody.“* I toto ustanovení navazující po obsahové stránce na § 254 odst. 2 daňového řádu využívá pojmu „neoprávněnost vymáhání“. Pokud je pak předpoklad „neoprávněného vymáhání“ splněn, náleží daňovému subjektu úrok ve dvojnásobné výši.

[27] Ani při zohlednění dalších výkladových metod (teleologického, systematického, jakož ani ústavně konformního výkladu) nelze dospět k jinému závěru. Účel právní úpravy je patrný z důvodové zprávy, která uvádí, že dvojnásobný úrok je sankcí, *„která stíhá správce daně, který exekuci sám prováděl, nebo ji nechal provést jiným orgánem (soud, soudní exekutor)“, a měla by „zajistit ochranu před neoprávněným zásahem do vlastnického práva, který vymáhání představuje“.* Zvýšený úrok je tedy třeba chápat jako sankci pro správce daně za případné neoprávněné vymáhání, které zasáhlo do vlastnického práva daňového subjektu podstatněji než samotné nesprávné stanovení a následné dobrovolné uhrazení daňové povinnosti, resp. vice versa kompenzaci pro daňový subjekt nahrazující mu následky způsobené takovým (intenzivnějším) postupem správce daně. Ani při aplikaci systematického výkladu nelze dospět k závěru, že by dvojnásobný úrok neměl být přiznan v případě neoprávněného vymáhání. Ust. § 254 daňového řádu je vloženo do části čtvrté daňového řádu, který je nazván *„Následky porušení povinností při správě daní“*. Tato část navazuje na předcházející tři části, ve kterých je upravena správa daní, a to vč. pravidel pro stanovení daňových povinností a jejich vymáhání. Do navazující čtvrté části zákonodárce vložil ustanovení upravující sankční následky porušení povinností při správě daní, přičemž samostatně zakotvil i pravidla pro stanovení úroku z neoprávněného vymáhání. Z hlediska systematického pohledu je třeba doplnit i to, že úrok přiznaný podle ust. § 254 daňového řádu se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, jak vyplývá z ust. § 254 odst. 6 daňového řádu. Potvrzuje to také důvodová zpráva, podle které je v odstavci 6 *„vymezen vzájemný vztah institutu náhrady škody způsobené nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem k úroku z nesprávně stanovené daně. Smyslem tohoto úroku je předejít komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že způsobenou majetkovou újmu dostatečně pokrývá jeho výše. V případě, že se daňový subjekt i přesto rozhodne požadovat náhradu škody, bude případná náhrada škody umenšena o již vyplacený úrok z nesprávně stanovené daně“*. S ohledem na to, že při vymáhání daní může dojít k intenzivnímu zásahu do vlastnického práva daňových subjektů, tedy do práva ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod, lze pak případnou kompenzaci v podobě stanovení zvýšeného úroku považovat za plně ústavně konformní.

[28] Nutno doplnit, že předchůdce daňového řádu, zákon o správě daní a poplatků, stanovil podmínky pro přiznávání úroku za neoprávněnou exekuci jinak. Podle ust. § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků, platilo, že *„Prokáže-li se v průběhu dalšího vymáhání, že bylo vymáháno neoprávněně, náleží daňovému dlužníkovi nebo ručiteli za takto neoprávněně vymožené částky úrok v dvojnásobné výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Pokud ještě exekuce trvá, zruší ji správce daně z úřední povinnosti. V případě, že by*

skutečná přiznaná škoda, způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč.“

[29] Z hlediska historického porovnání je tedy zřejmé, že se zákonodárce odchýlil od původní právní úpravy. Nelze tedy souhlasit s tím, že by znění právních úprav bylo shodné, jak tvrdil žalovaný. Nejvyšší správní soud doplňuje, že z daňového řádu, ani z důvodové zprávy k tomuto zákonu nevyplývá, z jakých důvodů zákonodárce přistoupil ke změně přiznávání úroku za neoprávněnou exekuci. Nutno doplnit i to, že zákonodárce v přechodných ustanoveních daňového řádu nezakotvil, že by se podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu nemělo postupovat v případě, že ke stanovení daňové povinnosti a jejímu vymáhání došlo za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Na základě obecného přechodného pravidla obsaženého v ust. § 264 odst. 1 daňového řádu bylo tedy nutno na danou situaci aplikovat daňový řád a nikoliv zákon o správě daní a poplatků. Nejvyššímu správnímu soudu je přitom známa judikatura k přechodným ustanovením daňového řádu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 235/2014 - 50), v ní se však neřešila identická situace, a proto ji nebylo možno na projednávanou věc použít. V projednávané věci by se navíc jednalo o výklad jdoucí v neprospěch daňového subjektu.

[30] Ve smyslu výše uvedeného pak Nejvyšší správní soud posuzoval, zda v projednávané věci došlo „pouze“ k negativnímu jednání v rovině nalézací (při stanovení daně) dle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu nebo zda došlo k neoprávněnému vymáhání této daňové povinnosti dle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu (neoprávněná exekuce). V této souvislosti je nutno vyjít z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015 - 28, podle něhož „*Podmínkou sine qua non pro přiznání úroku ze zaviněného jednání správcem daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu je, že bylo zahájeno vymáhací řízení, resp. bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno*“.

[31] V projednávané věci bylo původní daňové řízení (v rámci něhož byly vydány výše citované exekuční výzvy, příkazy atp.) vedeno podle zákona o správě daní a poplatků. Podle daňového řádu byl stěžovateli přiznán pouze úrok ve smyslu ust. § 254 daňového řádu. Pro posouzení, zda se správce daně dopustil neoprávněného vymáhání či nikoliv, je proto nutné zohlednit relevantní právní úpravu v zákoně o správě daní a poplatků.

[32] Vymáhání daňových nedoplatků bylo upraveno v ust. § 73 zákona o správě daní a poplatků.

[33] Podle ust. § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platilo, že „*Nezaplatí-li daňový dlužník splatný daňový nedoplatek včetně nedoplatku na pokutách uložených podle tohoto zákona v zákonné lhůtě, vyzve ho správce daně, aby daňový nedoplatek zaplatil v náhradní lhůtě, nejméně osmidenní, a upozorní ho, že po uplynutí této náhradní lhůty přikročí bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. Proti výzvě se lze odvolat ve lhůtě patnácti dnů. Odvolání nemá odkladný účinek.*“

pokračování

[34] Podle ust. § 73 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků platilo, že „*Vymáhání lze zahájit i bez výzvy, pokud hrozí nebezpečí, že účel vymáhání bude zmařen, nepřistoupí-li se k vymáhání neprodleně.*“

[35] Podle ust. § 73 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků platilo, že „*Vymáhání nedoplatku provádí správce daně, u něhož je daňový dlužník evidován, daňovou exekucí. O provedení exekuce může správce daně požádat též soud.*“

[36] Podle ust. § 73 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků platilo, že „*Daňová exekuce se provádí vydáním exekučního příkazu na: a) přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky, b) srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod., c) prodej movitých věcí, d) prodej nemovitostí.*“

[37] Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pokud daňový dlužník nezaplatil splatný daňový nedoplatek, vyzval ho správce daně k tomu, aby daňový nedoplatek zaplatil v náhradní lhůtě, přičemž ho upozornil na to, že po uplynutí této náhradní lhůty přikročí bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. K vymáhání však mohl správce daně přistoupit i bez výzvy (ust. § 73 odst. 2 citovaného zákona).

[38] Podle ust. § 73 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků pak mohl správce daně realizovat vymáhání nedoplatku mj. daňovou exekucí. Podle ust. § 73 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků se pak daňová exekuce prováděla „*vydáním exekučního příkazu*“. Zákon současně vyjmenovával i jednotlivé druhy exekučních příkazů [ust. § 73 odst. 6 písm. a) až d) zákona o správě daní a poplatků].

[39] Ze shora provedené rekapitulace správního spisu vyplývá, že správce daně za účelem vymožení daňové povinnosti vydal (vedle exekučních výzev) i exekuční příkazy na přikázání pohledávky na peněžní prostředky stěžovatele na účtech vedených u bank a na jiné pohledávky ve smyslu ust. § 73 odst. 6 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Prvním exekučním příkazem ve věci byl exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky ze dne 21. 10. 1996, č. j. FÚ-1-50-3421/96/BR, kterým správce daně vymáhal vzniklý daňový nedoplatek z platebního výměru č. 7500 a exekuční náklady, v celkové výši 127 012 756 Kč. Ve věci přitom byly vydány i další exekuční příkazy na přikázání pohledávky, výzvy ve smyslu ust. § 73 odst. 1 daňového řádu, jakož i byla zřízena zástavní práva na nemovitosti ve vlastnictví stěžovatele, které stěžovatel prodával pod tlakem správce daně, což připouští v rozhodnutí o odvolání i žalovaný. Podrobněji viz výše. Jak bylo rovněž výše uvedeno, správce daně v průběhu exekučního řízení stanovil podmínky prodeje nemovitostí ve vlastnictví stěžovatele, kterými podmiňoval zrušení správcovského zástavního práva váznoucího na nemovitostech stěžovatele, přičemž mj. uložil, že prostředky získané na základě (správcem daně dozorovaného) prodeje předmětných nemovitostí budou převedeny na exekuční účet správce daně a budou jimi hrazeny náklady exekuce. Např. z částky 7 000 000 Kč, kterou stěžovatel získal prodejem nemovitostí v Celetné ulici v Praze, bylo použito 2 490 446 Kč na úhradu exekučních nákladů, tedy na úhradu nákladů vedené exekuce. Již na základě výše uvedeného je zřejmé, že správce daně prováděl exekuci dlužné částky, přičemž prostředky v rámci ní získané byly použity na

úhradu exekučních nákladů. Podpůrně lze v této souvislosti odkázat na rozsudek ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Afs 91/2015 - 32, ve kterém zdejší soud posuzoval režim tzv. prodeje z volné ruky podle § 44a odst. 4 zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „exekuční řád“). Podle předmětného ustanovení platí, že s písemným souhlasem exekutora, oprávněného a všech přihlášených věřitelů může povinný k úhradě vymáhané pohledávky, jejího příslušenství, nákladů exekuce či nákladů oprávněného zpeněžit majetek nebo jednotlivé majetkové hodnoty, nejsou-li postiženy jinou exekucí, nejméně však za obvyklou cenu zjištěnou na základě znaleckého posudku splatnou při podpisu smlouvy k rukám exekutora. Lze tak nalézt shodu mezi tímto ustanovením a situací při prodeji stěžovatelových nemovitostí. V předmětném rozsudku zdejší soud prodej z volné ruky posoudil jako sloužící primárně k vymožení dlužné částky a související zcizení nemovitosti jako provedené při exekuci, a to i dokonce přes fakt, že tento právní institut nespadá pod taxativně vymezené způsoby exekuce.

[40] Ze správního spisu tedy nelze dovodit, že by se správní orgán v projednávané věci pohyboval pouze v rovině nalézací. Správní orgán jednoznačně prováděl vymáhání daňové povinnosti, v rámci něhož došlo i k nedobrovolnému prodeji předmětných nemovitostí. Skutečnost, že správní orgány nevydaly exekuční příkaz na prodej předmětných nemovitostí, na tomto závěru s ohledem na výše uvedené nic nemění. Pokud by správní orgán nezačal předmětnou exekuci, nezřídil na nemovitostech zástavní práva a nečinil další kroky směřující k vymožení dané povinnosti, lze pochybovat o tom, že by stěžovatel dobrovolně své nemovitosti prodával. K prodeji došlo pod bezprostředním tlakem probíhající exekuce a v jejím rámci. Ostatně, správce daně výtěžek z tohoto prodeje použil na úhradu exekučních nákladů neoprávněně vedené exekuce, tedy na úhradu nákladů, které by, pokud by nebylo zahájeno vymáhání vzniklé daňové povinnosti, vůbec nevznikly.

[41] Nejvyšší správní soud tedy nesouhlasí s argumentací žalovaného a městského soudu, že jestliže byly v rámci exekučního řízení vydány „pouze“ uvedené exekuční příkazy na přikázání pohledávky a částka nebyla vymožena (exekučními příkazy na prodej nemovitých věcí), nelze hovořit o neoprávněném vymáhání. Takový zužující výklad nelze v dané věci přijmout. Nutno doplnit, že daňový subjekt si nemůže vybrat, jakým způsobem na něm bude dlužná částka vymožena, tedy jaký typ exekučního příkazu bude ze strany správního orgánu vydán. To je plně v kompetenci správního orgánu. Výklad zastávaný žalovaným a městským soudem by umožňoval správním orgánům snadné vyhnutí se hrozbě sankce za neoprávněné vymáhání ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu. Postačilo by pouze, aby nevydaly exekuční příkaz na prodej nemovité věci a daňové subjekty přiměly k úhradě daně jinak. Správní orgány přitom mají k dispozici celou řadu nástrojů, jak přimět daňový subjekt ke splnění daňové povinnosti. Tyto nástroje správní orgány v projednávané věci i využily. Nejenže vydaly exekuční výzvy, exekuční příkazy, ale i zřídily zástavní práva na nemovitosti ve vlastnictví stěžovatele. Již samotné zřízení zástavního práva má přitom pro daňový subjekt značné dopady (zhoršení pověsti daňového subjektu, omezení či zdražení přístupu k finančním zdrojům, vyšší rizikovost obchodování s ním pro ostatní obchodní partnery atp.). Jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, „[r]ozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva dle § 72 d. ř. je nepochybně rozhodnutím ve smyslu § 62 rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Takové rozhodnutí

pokračování

znamená podstatný zásah do právní sféry dotčeného jednotlivce. Jmenovitě je dotčeno jeho právo na ochranu vlastnického práva ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Vlastníkovi věci, na níž bylo zřízeno zástavní právo, sice je umožněno věc užívat a požívat, dokonce může formálně s věcí i disponovat. Prakticky je ovšem jeho dispoziční právo omezeno či vyloučeno, neboť cena zastavené věci se sníží o hodnotu daňové pohledávky zajištěné zástavním právem, a to případně až na nulu. [...] Rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva je svou povahou blízké úkonům prováděným v rámci exekuce, jmenovitě exekučnímu příkazu. K tomu je třeba poznamenat, že i v rámci civilní exekuce, jejíž předpisy se při daňové exekuci použijí přiměřeně (§ 73 odst. 7 d. ř.), se zřízení soudcovského zástavního práva systematicky řadí k způsobům provedení výkonu rozhodnutí (srov. § 338b a násl. o. s. ř.).“ Obdobně je třeba nahlížet i na další kroky správce daně v rámci exekučního řízení.

[42] S přihlédnutím k výše uvedeným skutkovým okolnostem tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v dané věci bylo prováděno vymáhání daňové povinnosti. Pokud pak správce daně přistoupil k takovému vymáhání, které se následně ukázalo být neoprávněným, musí nést důsledky předpokládané v ust. § 254 odst. 2 daňového řádu.

[43] V případě „neoprávněného vymáhání“ právní úprava přiznává daňovému subjektu vyšší úrok než v případě chybného postupu správce daně v rovině nalézací (při stanovení daňové povinnosti). Pokud se správce daně dopustí „pouze“ negativního jednání v rovině nalézací, vzniká daňovému subjektu nárok na úrok z částky, kterou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím uhradil, a to za dobu od jejího uhrazení (resp. od dne následujícího po dni splatnosti daně) až do jejího vrácení (§ 254 odst. 1 daňového řádu). Pokud však správce daně přistoupí k neoprávněnému vymáhání daňové povinnosti, náleží daňovému subjektu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši (§ 254 odst. 2 daňového řádu).

[44] S ohledem na výše uvedené bylo tedy nutno stěžovateli v projednávané věci přiznat dvojnásobný úrok i z částek získaných z nuceného prodeje předmětných nemovitostí, kterými byla uhrazována vzniklá daňová povinnost a exekuční náklady. Jiný výklad by odporoval smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu, jímž je kompenzovat daňovému subjektu újmu, která mu vznikla v důsledku neoprávněné exekuce. Tedy kompenzovat důsledky intenzivnějšího zásahu do práv daňového subjektu, než je tomu v případě uvedeném v § 254 odst. 1 daňového řádu. Tyto důsledky v nyní posuzované věci jednoznačně nastaly. K těmto důsledkům nutno doplnit i obecně známý fakt, že od zahájení exekuce v dané věci došlo k výraznému nárůstu cen nemovitostí, který byl ještě znásoben u nemovitostí umístěných v lukrativních lokalitách (např. právě v Celetné ulici v Praze), kterých se byl stěžovatel nucen zbavit.

[45] Ze všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že výklad zastávaný správními orgány a následně potvrzený městským soudem nemůže obstát.

[46] Nejvyšší správní soud si plně uvědomuje všechny důsledky výše uvedeného výkladu, s ohledem na skutkovou situaci v dané konkrétní věci a stávající znění právní úpravy však nemohl postupovat jinak. V případě, že podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně hodlal zákonodárce nastavit jinak, avšak nevtělil je jednoznačně do právního předpisu, musí počítat s tím, že při výkladu příslušného

zákonného ustanovení bude dána soudem přednost té alternativě, která je příhodnější pro daňové subjekty. Jak uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>, „*v právním státě je třeba tvorby právních předpisů věnovat nejvyšší péči. (...) Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny)*“. Stejně tak lze odkázat na další judikaturu Ústavního soudu (zejména nálezy sp. zn. II. ÚS 669/02 ze dne 4. 4. 2005, publikovaný pod č. 11 na str. 97 ve svazku č. 32 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, a usnesení sp. zn. III. ÚS 667/02 ze dne 11. 3. 2001), podle níž při ukládání a vymáhání daní, tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, a v případě pochybností postupovat ve prospěch dotčených subjektů. Nejvyšší správní soud při svém výkladu nepřehlédl ani aktuální judikaturu ve vztahu k ust. § 254 daňového řádu (zejména pak rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 - 47). Tato judikatura však neřešila identickou skutkovou a právní situaci (citovaný rozsudek se primárně zabýval základem pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu v případech změny rozhodnutí o stanovení daně), a proto ji nebylo možno v plném rozsahu použít na tuto věc.

[47] S poukazem na shora uvedené důvody shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto zrušil napadený rozsudek městského soudu. Zároveň zdejší soud shledal, že již v řízení před městským soudem byly dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [srov. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s.]. Ve věci bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[48] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a zároveň zrušil i napadené rozhodnutí, rozhodl také o náhradě nákladů řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. (ve spojení s ust. § 120 s. ř. s.), podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i řízení o kasační stížnosti.

[49] V řízení o žalobě představovaly náklady řízení stěžovatele zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměnu a náhradu hotových výdajů jeho zástupce. Odměna zástupce činí za čtyři úkony právní služby (převzetí věci, sepsání žaloby, repliky a účast na jednání dne 22. 10. 2015) v hodnotě 3 100 Kč za jeden úkon [ust. § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „advokátní tarif“] celkem tedy částku 12 400 Kč. Náhrada hotových výdajů se pak sestává z paušální částky 1 200 Kč (4 x 300 Kč dle ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože je advokát plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se nárok o částku odpovídající této dani, která činí 2 856 Kč. Jelikož má stěžovatel právo na náhradu

pokračování

těchto nákladů vůči žalovanému, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že je žalovaný povinen nahradit stěžovateli k rukám jeho advokáta náhradu nákladů řízení o žalobě ve výši 19 456 Kč.

[50] V řízení o kasační stížnosti představovaly náklady řízení stěžovatele zaplacený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměnu a náhradu hotových výdajů jeho zástupce. Odměna zástupce činí za dva úkony právní služby (sepis kasační stížnosti a repliky) částku 6 200 Kč [ust. § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Náhrada hotových výdajů se pak sestává z paušální částky 600 Kč (2 x 300 Kč dle ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože je advokát plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se nárok o částku odpovídající této dani, která činí 1 428 Kč. Jelikož má stěžovatel právo na náhradu těchto nákladů vůči žalovanému, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že je žalovaný povinen nahradit stěžovateli k rukám jeho advokáta náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 13 228 Kč.

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

V Brně dne 10. listopadu 2016

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu