



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **NOHEJL, spol.s r.o.**, se sídlem Nové Kopisty 164, Terezín, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2013, č. j. 18403/13/5000-14503-710158, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 6. 2016, č. j. 15 Af 135/2013 – 36,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 6. 2016, č. j. 15 Af 135/2013 – 36, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 7. 2013, č. j. 18403/13/5000-14503-710158, **se zrušuje** a věc se mu **vrací** k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **24 456 Kč**, k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda, advokáta se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím byl k odvolání stěžovatelky změněn výrok rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 11. 2012 tak, že návrhu dlužníka na zastavení daňové exekuce z důvodu, že odpadl důvod řízení, se částečně vyhovuje. Daňová exekuce prodejem nemovitostí nařízená exekučním příkazem ze dne 3. 8. 2004, č. j. 80491/04/196940/6875, se částečně zastavuje v částce 19 227 Kč.

[2] Předmětem sporu je otázka, zda v daňovém exekučním řízení, je-li vymáhaný nedoplatek uhrazen přímo povinným (v daném případě připsáním částky včetně nákladů exekuce na depozitní účet správce daně, dva dny před konáním dražby), se tato částka použije v pořadí úhrad podle § 152 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „daňový řád“), tedy nejprve na nejstarší nedoplatky na dani, nebo zda se použije odděleně na vymáhané nedoplatky podle § 152 odst. 2 daňového řádu. Dle žalovaného i krajského soudu se § 152 odst. 2 daňového řádu na dobrovolné úhrady provedené v rámci daňové exekuce nevztahuje. Za rozhodující považuje žalovaný určení, od koho byla platba na účet správce daně přijata.

[3] Soud v souladu s odbornou literaturou, ale i důvodovou zprávou k daňovému řádu konstatoval, že jedním z principů ovládajících § 152 daňového řádu je princip přednosti nevymáhaných nedoplateků před vymáhanými.

[4] Platba by měla být v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie využita nejprve na nedoplatky, ohledně nichž není zahájeno exekuční řízení či veřejné dražby tak, aby již započatá řízení nemusela být ukončována či modifikována a posléze opět zahajována ke zbývajícím nedoplatkům.

[5] V případě, kdy je úhrady daně dosaženo některým ze způsobů vymáhání podle § 175 odst. 1 daňového řádu (tj. daňovou exekucí, soudním výkonem rozhodnutí, prostřednictvím soudního exekutora, výtěžkem z veřejné dražby či z daňové pohledávky uspokojené v insolvenčním řízení), uplatní se speciální pravidlo, které má přednost před obecným postupem podle § 152 odst. 1 uvedeného zákona.

[6] Jde tak o situace, kdy je daň uhrazena „nedobrovolně“ v důsledku exekuce. Režimem upraveným v § 152 odst. 2 daňového řádu se neřídí platby, které provede daňový subjekt dobrovolně, a to ani v případě, kdy vůči němu ve stejném okamžiku probíhá některý ze způsobů vymáhání. Daňový subjekt nemá právo svou platbu směřovat pouze na vymáhané nedoplatky.

[7] Jediná možnost, kterou zákon připouští, je možnost směřovat platbu buďto na konkrétní osobní daňový účet, nebo na osobní depozitní účet podle § 150 odst. 6 daňového řádu, ze kterého bude uhrazená částka rozdělena rovnoměrně podle stáří jednotlivých nedoplateků na všechny osobní daňové účty, které pro daný daňový subjekt správce daně eviduje. Tedy pokud daňový subjekt uhradí určitou částku dobrovolně, když je po něm současně ještě i úhrada nějakého nedoplatku vymáhána, započte se tato dobrovolná úhrada nejprve na nedoplatek, který není vymáhán podle § 152 odst. 1 daňového řádu.

pokračování

[8] Namítaný § 163 odst. 3 písm. b) bod 4 daňového řádu, který jako jeden ze způsobů placení daně uvádí i platbu v hotovosti daňovému exekutorovi, jde-li o platbu při daňové exekuci, ani § 208 odst. 2 písm. b) daňového řádu, který upravuje výzvu dlužníka k dobrovolné úhradě vymáhaných nedoplatků, poradí úhrady daně neřeší.

[9] Správce daně i žalovaný postupovali správně, pokud celou platbu nezapočítali pouze na pohledávku z exekučního příkazu na prodej nemovitostí správce daně ze dne 3. 8. 2004, č. j. 80491/04/196940/6875.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[11] Stěžovatelka rekapituluje obsah rozhodnutí žalovaného, obsah žaloby a závěry soudu.

[12] Závěr krajského soudu, že § 163 odst. 3 písm. b) bod 4 a § 208 odst. 2 písm. b) daňového řádu nestanoví nic o tom, na jaké konkrétní daňové pohledávky a v jakém pořadí bude přijatá platba započtena, je nesprávný.

[13] Poukazuje-li správce daně platbu uhrazenou daňovým dlužníkem v rámci exekuce exekutorovi pouze na vymáhané nedoplatky, musí platit stejný režim i při platbě uhrazené správci daně v rámci exekuce na prodej nemovitosti.

[14] Ze zákona jednoznačně vyplývá, že výzva exekutora směřuje toliko do platby vymáhaného nedoplatku, z čehož jednoznačně vyplývá, že daňový dlužník dobrovolně zaplatí právě tuto platbu, nikoliv platbu, která není vymáhaná. Zákonným kritériem je skutečnost, že se jedná o platbu učiněnou v rámci daňové exekuce, tedy že se jedná o nedoplatek vymáhaný. Dle názoru soudu by exekutor přijímal i platby na daňové nedoplatky, které nejsou předmětem exekuce, ač je daňový dlužník vyzván k úhradě toliko vymáhaných nedoplatků.

[15] Při výkladu žalovaného i krajského soudu dochází k ničím neodůvodněné nerovnosti mezi oběma způsoby exekuce. Je-li při daňové exekuci prodejem movitých věcí úhrada daňovým dlužníkem možná bez toho, aby byla použita na nejstarší nedoplatky, musí být stejný postup možný i v případě exekuce prodejem nemovitosti.

[16] Umožňuje-li zákon daňovému dlužníku částku vymáhanou v rámci exekuce uhradit, pak takto uhrazená částka je výnosem z exekuce, nikoli blíže neoznačenou úhradou, a musí s ní být zacházeno postupem dle § 152 odst. 2 daňového řádu.

[17] Posouzení provedené soudem nemá oporu v § 175 daňového řádu, na který se § 152 odst. 2 uvedeného zákona odvolává. Okolnost, zda jde o exekuci prováděnou správcem daně nebo soudním exekutorem, nemůže být okolností rozhodnou pro prioritu úhrad. Jinými slovy není podstatné, komu dlužník hradí, ale že se tak děje v rámci exekuce. V opačném případě dochází k nerovnosti mezi zákonem stanovenými způsoby provedení exekuce.

[18] Rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné, neboť se soud nevypořádal s argumentací stěžovatelky uplatněnou při ústním jednání ve věci komentáře k § 152 odst. 2 daňového řádu. Je přesvědčena, že nepoučení daňového dlužníka daňovým exekutorem, že jím vyžadovaná úhrada bude primárně použitelná na vymáhané nedoplatky, může být důležitá.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na své vyjádření k žalobě a žádá, aby k němu bylo soudem přihlíženo. K jedinému novému argumentu v souvislosti s namítaným nesprávným právním posouzením, že daňový exekutor může přijímat pouze platby, kterými je hrazen nedoplatek, pro který je exekuce nařízena, uvádí, že zákon rozlišuje úřední osoby pověřené přijímat platby a daňové exekutory.

[20] Úředními osobami pověřenými přijímat platby jsou typicky zaměstnanci pokladny správce daně. Tito mohou přijímat platby pouze v rámci denního limitu stanoveného daňovým řádem, zpravidla v sídle správce daně. Může se jednat o jakékoliv platby (o zálohu na daň, platbu daní, úhradu nedoplatků či úhradu vymáhaného nedoplatku). V praxi, například právě při daňové exekuci prodejem movitých věcí, je však potřeba, aby i daňový exekutor, tedy úřední osoba pověřená výkonem daňové exekuce, mohl přímo při daňové exekuci přebírat od daňových subjektů finanční prostředky.

[21] Ze zákona je nepochybné, že exekutor může platbu převzít pouze tehdy, byl-li vydán exekuční příkaz. Nevyplývá z něho však, že daňový exekutor může převzít pouze platby, kterými bude hrazen vymáhaný nedoplatek. V projednávané věci stěžovatelka provedla dobrovolnou úhradou 2 dny před konáním dražby nemovitosti. Tyto skutkové okolnosti jsou pro posouzení věci zcela zásadní.

[22] Ustanovení § 175 daňového řádu dává správci daně na výběr mezi několika způsoby vymáhání. Mezi nimi správce daně volí s ohledem na zásadu přiměřenosti a zásadu hospodárnosti, jakož i vlastní personální vybavení.

[23] Žalovaný nerozporuje závěr, že v případě, kdyby byl nedoplatek vymáhán soudním exekutorem (za předcházející právní úpravy i soudem) a těmito vymožen prostřednictvím dobrovolné úhrady daňového subjektu, byla by tato platba považována správcem daně za vymoženou a směřována na nedoplatky vymáhané příslušným exekučním příkazem. To je dáno tím, že taková platba by správci daně byla zaslána od příslušného soudu či soudního exekutora a správce daně není oprávněn zkoumat, jakým způsobem ji soud či exekutor vymohl.

[24] Pověřil-li by správce daně v projednávané věci výkonem exekuce jiný subjekt, byl by ve svém důsledku takový postup v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména pak zásadou hospodárnosti, neboť by byl následně správce daně nucen vydat další exekuční příkaz na doposud nevymáhané nedoplatky, z něž by pro daňový subjekt plynula nová povinnost uhradit exekuční náklady. Vymáhání soudním exekutorem by navíc bylo v rozporu se zásadou hospodárnosti od samého počátku, když náklady řízení u soudních exekutorů několikanásobně převyšují náklady správce daně.

[25] Všechny způsoby exekuce jsou si, co do průběhu, rovny a není v nich zásadní rozdíl. Jediným rozdílem je skutečnost, že soud či soudní exekutor, na rozdíl od správce

pokračování

daně, neevidují jiné, než vymáhané nedoplatky, a proto je zde pořadí úhrady za všech okolností stejné.

[26] K namítané nepřezkoumatelnosti žalovaný uvádí, že z obsahu napadeného rozsudku není patrné, že by stěžovatelka tuto námitku při jednání uplatnila.

[27] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[28] V replice stěžovatelka polemizuje s názory žalovaného a opakuje svoji předcházející argumentaci.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[30] Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námítky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[31] Soud neshledal ani částečnou nepřezkoumatelnost v tvrzeném nevypořádání polemiky stěžovatelky s vyjádřením žalovaného u ústního jednání týkajícího se komentáře k daňovému řádu. Ze soudního spisu, resp. protokolu o ústním jednání, žádnou takovou polemiku stěžovatelky seznat nelze. Pokud skutečně nějaké tvrzení u ústního jednání uplatnila, měla trvat na jeho protokolaci. Nad rámec uvedeného lze pro úplnost konstatovat, že tvrzení poprvé zachycené až v kasační stížnosti by ani řádnou žalobní námitkou být nemohlo, neboť stěžovatelka zcela v hypotetické rovině uvádí „*možný omyl z pohledu trestního práva*“, nikoli práva daňového.

[32] Ve věci je nesporné, že daňová exekuce byla zahájena dnem 3. 8. 2004 vydáním exekučního příkazu na prodej nemovitostí v dražbě. Obdobně je nesporné, že v rámci probíhající exekuce byly správcem daně vyčísleny exekuční náklady (hotové výdaje) ve výši 2 235 Kč, které mu při provádění daňové exekuce vznikly. Dne 26. 9. 2012 byla správcem daně v rámci exekuce nařízena dražební vyhláškou dražba nemovitostí s datem konání 21. 11. 2012 ve 13.00 hod. Dne 16. 11. 2012 se do sídla správce daně dostavil zástupce stěžovatelky, který se dotazoval na výši částky vymáhaného nedoplatku, pro který má být nařízena dražba nemovitosti, který činil 155 927 Kč. Dostal též informaci o celkovém dluhu daňového subjektu. Zástupce stěžovatelky uvedl, že na číslo účtu, které mu bylo zasláno SMS zprávou, bude obratem zasláno 200 000 Kč (viz úřední záznam založený ve správním spisu na l. č. 59). Dne 19. 11. 2012 se zástupce stěžovatelky opět

dostavil do sídla správce daně s tím, že na depozitní exekuční účet správce daně byla uhrazena částka, která představovala zůstatek vymáhané částky, a proto je přesvědčen, že jsou dány zákonné důvody pro zastavení exekuce prodejem nemovitosti v dražbě. Správce daně uvedl, že tato částka zatím nebyla na účet správce daně připsána. Bude však považována za dobrovolnou úhradu, se kterou bude naloženo postupem dle 152 odst. 1 daňového řádu (viz protokol o ústním jednání, jehož předmětem byla úhrada daňových nedoplatků na základě exekučního příkazu na prodej nemovitosti ze dne 19. 11. 2012, založ. na l. č. 60 správního spisu).

[33] Dražba byla nařízena v souladu s dražební vyhláškou, rozhodnutím ze dne 23. 11. 2012 byla dle § 198 odst. 3 písm. d) daňového řádu přerušena. Ve spisu je založen další exekuční příkaz na prodej nemovitosti ze dne 3. 12. 2012. Správce daně do uvedeného dražebního jednání přihlásil v souladu s § 197 odst. 4 daňového řádu další vykonatelné nedoplatky ve výši 1. 212 063 Kč, které nemohou být platbou ze dne 19. 11. 2012 ve výši 200 000 zcela uspokojeny, a proto byl návrh stěžovatelky na odložení daňové exekuce zamítnut.

[34] Dne 30. 12. 2012 byl stěžovatelkou podán návrh na zastavení daňové exekuce, neboť nedoplatek vymáhaný touto exekucí byl dne 19. 11. 2012 připsáním platby na depozitní účet správce daně zcela uhrazen. Žalobou napadeným rozhodnutím byl změněn výrok tohoto rozhodnutí tak, že se daňová exekuce prodejem nemovitostí nařízená exekučním příkazem ze dne 3. 8. 2004 částečně zastavuje v částce 19 227 Kč.

[35] Kasační stížnost je důvodná.

[36] Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěrem, že pro postup dle § 152 odst. 1 a § 152 odst. 2 daňového řádu nemůže být rozhodující, zda jde o exekuci prováděnou správcem daně, nebo soudním exekutorem (dříve i soudem). Takové kritérium pro nakládání s úhradou ze zákona nevyplývá.

[37] Naopak jediným zákonem stanoveným kritériem vymezujícím pořadí úhrady dle § 152 odst. 2 daňového řádu je skutečnost, zda se jedná o úhradu daně vymoženou v rámci exekuce, prováděné jednotlivými způsoby vymáhání dle § 175 uvedeného zákona. Použití slovního tvaru "úhrada daně vymožené" neznamená a ani znamenat nemůže, že musí jít o úhradu daně obdrženou od třetí osoby. Doslovný výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad ratio legis atd., blíže srov. nálezy ÚS ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96). Ustanovení § 175 daňového řádu navíc ani nehovoří o úhradě vymožené konkrétními způsoby exekuce, ale pouze o tom, že správce daně může vymáhání zabezpečit daňovou exekucí, prostřednictvím soudního exekutora, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit jej do veřejné dražby.

[38] Podle § 178 daňového řádu se daňová exekuce nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení. Jejím cílem je vynucení splnění daňové povinnosti v případě, že daňový dlužník tuto povinnost dobrovolně nesplnil. Je-li po vydání exekučního příkazu provedena účelová úhrada daně na takto vymáhanou pohledávku, jedná se o částku získanou v rámci vymáhání, pro kterou se přednostně aplikuje pravidlo zakotvené v § 151 odst. 2 daňového řádu.

[39] Jinými slovy, přistoupil-li správce daně k vymáhání některým ze způsobů stanovených v § 175 daňového řádu, zahájil exekuční řízení a veškeré úhrady vymožené v rámci daného exekučního řízení jsou nutně úhradami vymoženými některým ze způsobů stanovených v tomto ustanovení. Sám žalovaný uvádí, že v případě, kdyby byl nedoplatek vymáhán soudem nebo soudním exekutorem a těmito vymožen prostřednictvím dobrovolné úhrady daňového subjektu, byla by tato platba považována správcem daně za vymoženou a směřována na nedoplatky vymáhané příslušným exekučním příkazem. Sám žalovaný zcela trefně označuje takovouto dobrovolnou úhradu povinného za „vymoženou“.

[40] Jeho úvaha, dle které se však s „dobrovolnými“ úhradami uhrazenými daňovým dlužníkem v rámci exekuce, nakládá odlišně, neboť správce daně není oprávněn zjišťovat, jakým způsobem exekutor či soud platbu vymohl, je bez jakékoliv zákonné opory. Mechanická aplikace práva abstrahující, resp. neuvědomující si smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity. Umožňuje-li zákon povinnému již po započaté exekuci uhradit dlužnou daň exekutorovi, a taková platba je směřována na vymáhaný nedoplatek, což nepopírá ani žalovaný, není žádný racionální důvod, aby se stejným postupem nezacházelo s platbou uhrazenou v rámci daňové exekuce správcem daně.

[41] Účelově uhrazenou platbu povinným v rámci exekuce nelze zaměňovat s platbou dobrovolně uhrazenou na základě upozornění dle § 153 odst. 3 daňového řádu, aniž by bylo zahájeno exekuční řízení, či běžnou úhradou mimo vymáhací řízení. Princip zachování účelového určení platby má přednost před principem priority úhrady nejstarších nedoplateků na dani. Rozhodující skutečností tedy není to, komu dlužník úhradu v rámci exekuce provádí, ale skutečnost, že úhrada je provedena v důsledku probíhající exekuce.

[42] Pokud tedy jde o plnění, které daňový dlužník plní prokazatelně po zahájení exekuce v důsledku exekučního titulu a ze všech souvislostí (s ohledem na výši placené částky a identifikaci platby, jak ji daňový dlužník označí) je to zřejmé, jde o úhradu daně uhrazenou v průběhu exekuce, tj. o výtěžek z exekuce.

[43] Uvedený závěr lze podpořit i obecnými zásadami uplatňovanými při správě daní. Zásada přiměřenosti ukládá správci daně volit jen takové prostředky, které osoby zúčastněné na správě daní co nejméně zatěžují, ale zároveň ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, tedy správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Pokud při volbě způsobu vymáhání nedoplatku dle § 175 odst. 2 daňového řádu musí správce daně volit takový z možných způsobů, který přinese uspokojení vymáhané pohledávky, avšak zároveň s co nejnižšími náklady a dalšími zásahy do majetkové sféry dlužníka, není žádného důvodu, aby se pak s úhradou takto získanou nakládal způsobem této zásadě zjevně odporujícím.

[44] Obdobnou logiku již Nejvyšší správní soud opakovaně ve své judikatuře potvrdil. V rozsudku ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015 – 66, mj. uvedl „[s]právní 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 nezahájil 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“.

[45] Jakkoliv byla ve shora uvedené věci předmětem posouzení otázka nároku daňového subjektu na dvojnásobný úrok v důsledku neoprávněně vedené exekuce, dospěl soud k jednoznačnému závěru, že i prodej nemovitostí zatížených zástavním právem samotným dlužníkem pod tlakem probíhající exekuce je prodejem v rámci exekuce, nikoli dobrovolnou úhradou.

[46] Zcela shodným způsobem uvažování se Nejvyšší správní soud řídil i v rozsudku ze dne 14. 7. 2016, č. j. 9 Afs 148/2015 – 31, ve kterém posuzoval spor, kdo je poplatníkem převodní daně při nabytí nemovitosti od povinného v exekučním řízení tzv. „prodejem volné ruky“. V posuzované věci se jednalo o exekuci podle exekučního řádu. Ten v § 44a odst. 4 exekučního řádu, ve znění rozhodném pro projednávanou věc, umožňoval povinnému k úhradě vymáhané pohledávky, jejího příslušenství, nákladů exekuce či nákladů oprávněného zpeněžit s písemným souhlasem exekutora, oprávněného a všech přihlášených věřitelů majetek nebo jednotlivé majetkové hodnoty, nejméně však za obvyklou cenu zjištěnou na základě znaleckého posudku splatnou při podpisu smlouvy k rukám exekutora.

[47] Spornou otázkou bylo, zda i takto nabytá nemovitost je nemovitostí nabytou při exekuci podle zvláštního právního předpisu. I v tomto případě soud dospěl k jednoznačnému závěru, že prodej majetku podle § 44a odst. 4 exekučního řádu je prodejem prováděným v exekuci, ačkoliv nejde o způsob provedení exekuce a konstatoval, že to samé ostatně platí i pro dobrovolné plnění povinného exekutorovi, ačkoliv ani o něm nikdo nepochybuje, že je prováděno v exekuci (viz v tomto směru § 46 odst. 4 exekučního řádu). Ke zcela shodnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud již dříve v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Afs 91/2015 – 32.

[48] Argumentace krajského soudu i žalovaného se opírá zejména o komentáře k § 152 odst. 1 daňového řádu, což však k posouzení sporné otázky příliš nepřispívá. Je zcela logické, že platba uhrazená mimo vymáhací řízení by měla být v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie využita nejprve na nedoplatky, ohledně nichž není zahájeno exekuční řízení či veřejné dražby tak, aby již započatá řízení nemusela být ukončována či modifikována a posléze opět zahajována ke zbývajícím nedoplatkům.

[49] Takové pravidlo však zjevně neplatí, dojde-li k úhradě vymáhaného nedoplatku právě v důsledku exekuce. To potvrzuje i komentář k daňovému řádu ŠIMEK, Karel, § 152, In Baxa, Josef (ed.). *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Dostupný v systému ASPI, ve kterém je mj. uvedeno „[p]od pojem vymáhání je třeba subsumovat jak vymáhání daňovou exekucí, soudním exekutorem či soudem, tak vymáhání přihlášením nedoplatku do veřejné dražby nebo do insolvenčního řízení (viz § 175). V praxi to bude znamenat, že např. částku získanou z insolvenčního řízení bude správce daně moci převést pouze na nedoplatky, které byly přihlášeny do insolvenčního řízení, nikoli však na jiné nedoplatky. Pokud bude získána částka vyšší, nepředpokládá se zde možnost jejího použití na jiné nedoplatky než ty, které byly daným způsobem vymáhány; v případě daňové exekuce toto

pokračování

explicitně upravuje § 185 odst. 2. Odpovídá to principu, že správce daně nemůže nedobrovolně ubrazené prostředky použít na jiný účel, než ke kterému směřovalo vymáhání (byla by tak obcházena práva jiných věřitelů).... Třetí je princip zachování účelového určení platby. To se projevuje v tom, že komentované ustanovení je rozděleno do třech odstavců, kde odst. 1 stanoví obecné pravidlo pro pořadí úhrady. Speciální pravidlo je obsaženo v odst. 2 a 3, které zohledňují skutečnost, že částky, které byly získány v rámci vymáhání či jako platby pohledávek za majetkovou podstatou, nelze započítávat na nedoplatky, které nebyly uplatněny daným způsobem. Odst. 4 pak plní svodnou úlohu pro všechna tři ustanovení. Princip zachování účelového určení platby se uplatní i v případě platby hrazené ručitelem podle § 172 odst. 6... Dalším principem, který je možné z koncepce komentovaného ustanovení dovodit, je princip přednosti nevymáhaných nedoplatek před vymáhanými. Tento princip však nemůže narušit pravidlo zachování účelového určení platby. Vztahuje se tak pouze na částky hrazené mimo režim vymáhání, pro který se přednostně aplikuje pravidlo zakotvené v odst. 2. Týká se tak pouze odst. 1. (zvýrazněno NSS). Zmíněný princip vychází z toho, že platba by měla být využita nejprve na nedoplatky, ohledně nichž není zahájeno exekuční řízení nebo které byly přihlášeny do insolvenčního řízení či veřejné dražby tak, aby již započatá řízení nemusela být ukončována či modifikována a posléze opět zahajována ke zbývajícím nedoplatkům. Důvodem skutečnosti, že na vymáhané nedoplatky bude platba připisována až po ubrazení ostatních nedoplatek, je dle důvodové zprávy zohlednění zásady hospodárnosti a ekonomie řízení... Platby získané některým ze způsobů vymáhání správce daně přijímá na osobním depozitním účtu podle § 150 odst. 5. Odtud je následně distribuuje na nedoplatky evidované na jednotlivých daňových účtech podle kritérií uvedených v § 152 odst. 2 a 4 (blíže k tomuto srov. komentář k § 150 odst. 5). Je tak patrný rozdíl mezi odst. 1, který upravuje pořadí úhrady pouze v rámci jednoho osobního daňového účtu, a odst. 2, který upravuje pořadí, v jakém bude zapravována částka z osobního depozitního účtu na vymáhané nedoplatky na jednotlivých osobních daňových účtech.“

[50] Ze správního spisu má Nejvyšší správní soud za zcela prokázané, že úhrada stěžovatelky ve výši 200 000 Kč připsaná dne 19. 11. 2012 na exekuční depozitní účet správce daně, byla úhradou provedenou v rámci daňové exekuce a mělo s ní být naloženo postupem dle § 152 odst. 2 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. S ohledem na to, že v posuzovaném případě byly již v řízení před krajským soudem dány důvody pro to, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, nevrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí nemohl učinit nic jiného, než rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zrušit.

[52] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud

rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[53] Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci. Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, neboť rozsudek krajského soudu i napadené rozhodnutí žalovaného byly zrušeny, a proto jí Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému.

[54] Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč). Zástupce stěžovatelky v řízení o žalobě před krajským soudem učinil celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“)], písemné podání ve věci samé – žaloba [§ 11 odst. 1 písm. d) AT] a účast na jednání před soudem v délce 65 minut [§ 11 odst. 1 písm. g) AT]. V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce stěžovatelky jeden úkon právní služby, kterým je písemné podání ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci stěžovatelky mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. AT], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 AT. Za jeden úkon právní služby proto náleží 3 400 Kč. Repliku stěžovatelky k vyjádření žalovaného soud za úkon právní služby, za který by náležela náhrada nákladů řízení, s ohledem na její obsah, který do věci nevnesl nic nového, nepovažuje. Celkem tedy náklady právního zastoupení za 4 úkony právní služby činí 13 600 Kč. Zástupce stěžovatelky doložil osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). K nákladům řízení o žalobě a o kasační stížnosti se tedy přičítá DPH ve výši 2 856 Kč. Celková částka za řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem činí 24 456 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. února 2017

JUDr. Barbara Pořízková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Bc. Dana Nevřklová