



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**, se sídlem Horní Vltavice 116, zast. advokátkou JUDr. Jitkou Třeštíkovou, se sídlem Velké náměstí 220, Strakonice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 12. 2019, č. j. 57 Af 7/2019 – 24,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 12. 2019, č. j. 57 Af 7/2019 – 24, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 5. 2019 č. j. 20490/19/5100 -41453-712277, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho právní zástupkyně JUDr. Jitky Třeštíkové, advokátky, se sídlem Velké náměstí 220, Strakonice, na náhradě nákladů řízení o žalobě a náhradě nákladů o kasační stížnosti částku ve výši 24 456 Kč a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2019 č. j. 20490/19/5100-41453-712277, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, územní pracoviště ve Vimperku ze dne 14. 11. 2018, jímž byl žalobci přiznán úrok z vymožené částky 732 042,35 Kč ve výši 388 624 Kč.

[2] Správce daně dne 18. 12. 2013 vydal zajišťovací příkaz, který se stal exekučním titulem pro exekuční příkaz na prodej movitých věcí; na základě exekučního příkazu byla dne 18. 12. 2013 zahájena exekuce veškerého majetku žalobce, konkr. zajištění finanční hotovosti, zásob zboží a dopravních prostředků. Zajišťovací příkaz byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, zrušen pro nezákonnost; v důsledku toho byla exekuce na majetek žalobce vedena nezákonně (§ 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).

[3] Stěžovatel v průběhu řízení před žalovaným (a následně krajským soudem) namítal, že exekuce veškerého jeho majetku započala dne 18. 12. 2013, a proto dle § 254 odst. 2 daňového řádu mu náleží úrok za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení; pokud tedy byly exekuční příkazy vydány dne 18. 12. 2013, toho dne začala i exekuce a tímto dnem stěžovatel pocítil materiální dopady neoprávněného vymáhání, neboť tímto dnem došlo k zásahu do jeho vlastnického práva a bylo mu znemožněno nakládat s majetkem. Skutečnost, že ke zpeněžení majetku přistoupil správce daně až se značným zpožděním, nemůže být relevantní.

[4] Žalovaný naopak dospěl k závěru, že úrok byl žalobci přiznán za dobu od přijetí vymožených částek na účet správce daně do doby jejich vrácení žalobci; uvedl, že konstrukce či úprava úroků z neoprávněného jednání správce daně neumožňuje přiznávat úrok za dobu, kdy nedošlo k zpeněžení majetku a ten byl pouze zadržován; jestliže má žalobce za to, že úrok z neoprávněného jednání správce daně není dostatečnou náhradou za neoprávněné vymáhání, může dle žalovaného postupovat dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Žalovaný tedy námitku stěžovatele o přiznání úroku od 18. 12. 2013 odmítl s tím, že úrok nelze přiznat za dobu, kdy nedošlo k zpeněžení majetku, ale pouze k jeho zadržení.

[5] Proti zamítavému rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud neshledal důvodnou a nyní napadeným rozsudkem ji zamítl. Právní názor žalovaného shledal krajský soud správným. V odůvodnění krajský soud odkázal na zákonnou úpravu a v dalších úvahách se zcela ztotožnil s žalovaným. Uvedl, že neoprávněné jednání správce daně spočívá ve vadném zajišťovacím příkazu, který byl následně rozsudkem Nejvyššího správního soudu zrušen, protože podle tohoto zajišťovacího příkazu bylo plněno, vznikl stěžovateli nárok na úrok, přičemž ke stanovení počátku úročené doby je zapotřebí vycházet právě z právní úpravy uvedené v § 254 odst. 1 daňového řádu, podle kterého pro projednávanou věc platí, že úročená doba počíná ode dne úhrady nesprávně stanovené daně. Takto stanovený počátek úročené doby platí pro všechny nesprávně stanovené daně, a to i na nesprávně stanovené daně, které byly vymoženy exekučně. Zvýšenou výši úroku na dvojnásobek přiznává zákon těm daňovým subjektům, které se vadnému rozhodnutí správce daně nepodrobily dobrovolně, a bylo zapotřebí využít k vymožení daně exekuční řízení. Jiný rozdíl v nároku na úrok než v jeho výši mezi dobrovolným splněním vadného rozhodnutí a jeho vymožení v exekučním řízení není. Byl-li tedy úrok stěžovateli přiznán ve dvojnásobné výši ode dne vymožení nesprávně stanovené daně, a nikoli od zahájení exekučního řízení, bylo postupováno souladně s § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu.

[6] Krajský soud dále shodně s žalovaným konstatoval, že vydáním exekučních příkazů bylo ve smyslu § 178 odst. 1 daňového řádu zahájeno exekuční řízení, v průběhu kterého

pokračování

správce daně činí řadu úkonů; k realizaci jednotlivých typů exekučních příkazů, které byly vydány v projednávané věci, docházelo v různý okamžik a je-li přiznáním úroku sledováno nahradit újmu spočívající v nemožnosti nakládat finančními prostředky, je třeba i pro případ vymození exekučně vycházet z pravidla upraveného § 254 odst. 1 zákona o tom, kdy úhrada nastala.

[7] Krajský soud připustil, že nařízení exekuce a pořízení soupisu exekvovaného majetku je sice zásahem do vlastnického práva stěžovatele, avšak úrok lze přiznat pouze v rozsahu upraveném zákonem, tudíž až od úhrady nesprávně stanovené daně do doby jejího vrácení; tato doba vůbec nemusí být totožná s dobou vedení exekučního řízení. Dále uvedl, že realizace exekuce nezávisí pouze na rychlosti provádění úkonů správcem daně, ale význam má též rozsah a zpeněžitelnost majetku daňového subjektu. V takovém případě by účel exekuce byl splněn rychle, což by vedlo k zastavení exekučního řízení a při výkladu § 254 odst. 2 zákona zastávaného stěžovatelem k nižšímu úroku pokrývajícimu pouze dobu trvání exekuce bez ohledu na to, kdy neoprávněně vymožená daň byla vrácena. Při rychlém zpeněžení majetku by proto vznikl daňovému subjektu nárok na nižší úrok a prospěch z protiprávního jednání by namísto daňového subjektu měl správce daně. Krajský soud se ztotožnil se stěžovatelem v tom, že úrok nemusí pokrýt škodu, která daňovému subjektu vznikla; přiznáním úroku je nepochybně sledováno pokrýt vzniklou škodu nemožností nakládat s finančními prostředky, doba úročení však musí pokrývat období, kdy tyto prostředky byly v držení správce daně, přičemž tato doba se nemusí krýt s dobou trvání exekuce, naopak může být kratší. I pro tento důvod nelze dobu trvání úročení ztotožňovat s dobou vedení exekučního řízení. Skutečnost, že úrok ve smyslu § 254 daňového řádu nemusí pokrýt celkovou škodu vzniklou daňovému subjektu, vyplývá z § 254 odst. 6 daňového řádu, který předpokládá v souvislosti s nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně též vznik další škody, která může být vymáhána. Z přiznané náhrady škody podle zák. č. 82/1998 Sb. se pak přiznaný úrok odečte.

[8] V kasační stížnosti stěžovatel uplatnil důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; tedy namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem. V kasační stížnosti nejprve shrnuje průběh řízení, z něhož vyplývá, že na stěžovateli bylo vymáháno neoprávněně; v takovém případě mu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu; ten mu byl přiznan. Mezi stěžovatelem a žalovaným je však dále veden spor o počátek úročené doby. Stěžovatel dovozuje, že úročená doba začala běžet od prvního dne zahájení exekuce, naproti tomu správce daně úrok přiznal od doby připsání vymožených částek na jeho účet.

[9] Stěžovatel poukazuje na znění § 254 odst. 2 daňového řádu, podle kterého v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok ve výši dvojnásobku základní sazby, která činí REPO + 14 %. Z výše uvedeného je zřejmé, že exekuce veškerého majetku stěžovatele započala již dne 18. 12. 2013. Správce daně ovšem přiznal stěžovateli úrok až od okamžiku, kdy byly finanční prostředky, získané exekucí, připsány na účet správce daně.

[10] Nesprávnost napadeného rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že jako počátek úročené doby nevzal krajský soud v potaz okamžik faktického zahájení

exekuce, nýbrž okamžik pozdější, a to různý ve vztahu k různým exekvovaným částkám, jak je uvedeno na první straně rozhodnutí správce daně o výši úroku. Podle krajského soudu „vznikl žalobci nárok na úrok, přičemž ke stanovení počátku úročené doby je zapotřebí vycházet právě z právní úpravy uvedené v § 254 odst. 1 daňového řádu, podle kterého pro projednávanou věc platí, že úročená doba počíná ode dne úhrady nesprávně stanovené daně. Takto stanovený počátek úročené doby platí pro všechny nesprávně stanovené daně, a to i na nesprávně stanovené daně, které byly vymoženy exekučně.“ Dále podle krajského soudu „(z)výšenou výši úroku na dvojnásobek přiznává zákon těm daňovým subjektům, které se vadnému rozhodnutí správce daně nepodrobily dobrovolně a bylo zapotřebí využít k vymožení daně exekuční řízení. Jiný rozdíl v nároku na úrok než v jeho výši mezi dobrovolným splněním vadného rozhodnutí a jeho vymožení v exekučním řízení není. Byl-li úrok žalobci přiznán ve dvojnásobné výši ode dne vymožení nesprávně stanovené daně a nikoli od zahájení exekučního řízení, bylo postupováno souladně s ustanovením § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu.“ Krajský soud tak dospěl k právnímu závěru, že „(ú)prava obsažená v odstavci druhém je proto ve vztahu k úpravě obsažené v prvním odstavci speciální a pojednává výlučně o výši úroku.“ Stěžovatel s těmito právními závěry krajského soudu nesouhlasí z následujících důvodů.

[11] Podle důvodové zprávy k daňovému řádu je dvojnásobný úrok sankcí, „která stíhá správce daně, který exekuci 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 (viz rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2016, sp. zn. 7 Afs 299/2015, ze dne 15. 9. 2016, sp. zn. 9 Afs 128/2016). Stěžovatel rovněž odkazuje na rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, podle kterého „(ú)rok by měl daňovému subjektu nahrazovat újmu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně.“ Z tohoto pohledu je rozhodující, že materiální dopady neoprávněného vymáhání pocítil stěžovatel hned od prvního dne provádění exekuce, neboť právě tento den došlo k zásahu do jeho vlastnického práva a hned od tohoto dne mu bylo znemožněno se svým majetkem nakládat.

[12] Stěžovatel považuje za zcela nesprávný závěr krajského soudu, podle kterého „(v)ydáním exekučních příkazů bylo ve smyslu § 178 odst. 1 zahájeno exekuční řízení, v průběhu kterého správce daně činí řadu úkonů. K realizaci jednotlivých typů exekučních příkazů, které byly vydány v projednávané věci, docházelo v různý okamžik a je-li přiznáním úroku sledováno nahradit újmu spočívající v nemožnosti nakládat finančními prostředky, je i pro případ vymožení exekučně vycházet z pravidla upraveného § 254 odst. 1 zákona o tom, kdy úhrada nastala.“ Dle stěžovatele by bylo zcela absurdní, pokud by výše úroku závisela na rychlosti provádění jednotlivých úkonů správce daně (např. dražeb exekvovaného majetku) v rámci exekuce. Právní výklad, který zastává krajský soud, by totiž v praxi znamenal, že čím jsou úkony správce daně v rámci exekuce pomalejší, tím je nižší úrok pro stěžovatele. Zároveň aplikace právního názoru krajského soudu by znamenala porušení právní zásady *nemo turpitudinem suam alegare potest*, tedy že nikdo nemůže mít prospěch ze svého

pokračování

protiprávního jednání, např. z porušení zásady rychlosti správy daní v důsledku pomalého zpeněžování exekvovaného majetku.

[13] V případě stěžovatele došlo k exekuci veškerého jeho majetku již dne 18. 12. 2013, tedy v první den daňové exekuce, ale zpeněžení exekvovaného majetku dosáhl správce daně až se značným časovým odstupem ve dnech 11. 11. 2014, 19. 11. 2014, 20. 11. 2014, 24. 11. 2014, 14. 1. 2015, 9. 4. 2015, 14. 4. 2015, 23. 4. 2015, 25. 5. 2015 a 27. 5. 2015. Přitom stěžovatel nekladl správci daně v průběhu daňové exekuce žádné překážky a plně se správcem daně spolupracoval a nelze tak fakticky přičítat prodlevu při zpeněžení exekvovaného majetku k jeho tíži.

[14] Stěžovatel rovněž považuje za rozporný se smyslem vykládané právní normy závěr krajského soudu, který ho de facto odkazuje s nárokem na náhradu škody na řízení před civilním soudem. Smysl § 254 daňového řádu vymezil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 As 113/2014 – 47, ze dne 22. 12. 2015, takto: *„Nejvyšší správní soud přitom nemá pochyb o tom, že výchozím a stěžejním smyslem zmíněného institutu je „předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody“ a to tak, že „způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla pokrýt“ právě výše daného úroku.“* Nahlíženo tímto prizmatem je třeba citované ustanovení vztáhnout na všechny případy, kdy došlo k neoprávněnému vymáhání, vznikla přesně vyčíslitelná škoda, a tedy by bylo zbytečné a pro obě strany nevýhodné nutit stěžovatele k podání žaloby dle zákona č. 82/1998 Sb. Takový postup by totiž vedl pouze ke vzniku dalších nákladů vynaložených na soudní řízení a k navýšení kompenzace v důsledku jejího pozdějšího poskytnutí.

[15] Stěžovatel dodává, že pokud krajský soud uvádí, že *„(p)ro argument, že úrok nepokrývá exekuční řízení, ale náleží od okamžiku úhrady daně do vrácení neoprávněně vymožených částek, svědčí též, příklad uvedený žalovaným v napadeném rozhodnutí o ukončení exekučního řízení jeho zastavením. Je-li totiž vedeno exekuční řízení podle vadného titulu, pak při dostatku finančních prostředků či majetku daňového dlužníka může skutečně nastat situace, že dlužná částka na dani bude včasné exekučně vymožena, avšak k její úhradě dojde s časovým odstupem poté, co exekuční titul bude zrušen, avšak finanční prostředky budou v držení správce daně. To by mělo za následek při výkladu zastávaného žalobcem, že v době od ukončení exekuce jejím zastavením do doby vrácení neoprávněně vymožené daně by daňovému subjektu nárok na úrok nevznikl.“*, tato argumentace nenachází odraz ve skutkových okolnostech posuzované věci; v případě stěžovatele k takovému souběhu skutkových okolností nedošlo; nejde zde o spor o konec úročené doby, nýbrž o její začátek. Ze strany krajského soudu tak jde pouze o hypotetickou argumentaci bez jakéhokoliv dopadu na řešení posuzované věci.

[16] Stěžovatel je přesvědčen, že mu měly být úroky z neoprávněného vymáhání přiznány u částek 53 550 Kč, 33 750 Kč, 108 806 Kč a 147 216,84 Kč již od prvního dne exekučního řízení, neboť v tento den mu byly zablokovány bankovní účty a odebrány movité věci, tedy tento den došlo k zásahu do jeho vlastnického práva a hned od tohoto dne mu bylo znemožněno se svým majetkem nakládat.

[17] Žalovaný se s kasačními námitkami neztotožnil a odkázal v plném rozsahu na odůvodnění svého rozhodnutí, na spisový materiál, své vyjádření k žalobě a na rozsudek krajského soudu, se kterým se plně ztotožňuje. Dále k jednotlivým námitkám stěžovatele

žalovaný v podstatě poukázal na svoji argumentaci ve vyjádření k žalobě. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl; současně poukazuje na to, že totožné právní otázky se týká řízení vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 3 Afs 155/2019.

[18] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[19] V projednávané věci je předmětem sporu řešení jediné právní otázky, totiž od jakého okamžiku je třeba přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně, pokud toto jednání spočívalo v neoprávněném vymáhání v daňové exekuci. Stěžovatel má za to, že mu tento úrok přísluší již ode dne zahájení exekučního řízení (tj. ode dne vydání exekučního příkazu). Žalovaný a shodně s ním krajský soud naopak tvrdí, že tento úrok stěžovateli náleží až ode dne vymožení (uhrazení) neoprávněně vymáhané daně

[20] Skutkově i právně obdobnou právní otázku ve věci téhož stěžovatele již Nejvyšší správní soud posuzoval v rozsudku ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019 – 40. Nejvyšší správní soud ani ve věci nyní projednávané neshledal důvodu se od závěrů v uvedeném rozsudku vyslovených odchýlit.

[21] Nejvyšší správní soud není ve sporu s názorem žalovaného a krajského soudu, že § 254 odstavec 1 daňového řádu obsahuje úpravu obecnou a odstavec 2 téhož ustanovení úpravu speciální. Žalovaný a krajský soud však z tohoto vztahu dovozují jiné důsledky, než odpovídá znění speciálního ustanovení (odstavce 2), neboť mají za to, že odstavec 2 stanoví výhradně úrokovou sazbu, nikoli však úrokové období. Jak již vysvětlil zdejší soud v rozsudku sp. zn. 3 Afs 155/2019, tento výklad je mylný a odporuje zřetelnému jazykovému vyjádření § 254 odst. 2 daňového řádu, které zákonodárce zvolil. Uvedené ustanovení totiž upravuje nikoli jen (zvláštní) daňovou sazbu (ve dvojnásobné výši oproti „standardní“ sazbě). Stanoví též úrokové období, neboť daňovému subjektu náleží dle doslovné dikce citovaného ustanovení úrok o zvláštní sazbě **za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení** – tedy přirozeně od jeho zahájení dle § 178 odst. 1 daňového řádu a po celou dobu tohoto řízení až do jeho pravomocného skončení. Jinak řečeno – pokud by zákonodárce vskutku zamýšlel stanovit pouze zvláštní sazbu bez toho, aby normoval i úrokové období, musel by zvolit podstatně odlišné gramatické vyjádření normy, konkrétně by musel například zcela opomenout formulaci, podle níž daný úrok náleží za takto určenou dobu.

[22] Jazykový výklad zákonného ustanovení má – s určitými výjimkami – přednost před jinými výkladovými metodami. Podle Ústavního soudu „[v] případě aplikace právního ustanovení je nutno prvotně vycházet z jeho doslovného znění. Pouze za podmínky jeho nejasnosti a nesrozumitelnosti (umožňující např. více interpretací), jakož i rozporu doslovného znění daného ustanovení s jeho smyslem a účelem, o jejichž jednoznačnosti a výlučnosti není jakákoli pochybnost, lze upřednostnit výklad e ratione legis před výkladem jazykovým“ (stanovisko Ústavního soudu ze dne 21. 5. 1996, sp. zn. Pl. ÚS st. 1/96). Nejvyšší správní soud konstatuje, že ve zkoumané otázce je text předpisu jednoznačný a nevyvolává nutnost užití jiných metod výkladu.

pokračování

[23] Nejvyšší správní soud však pro úplnost dodává, že výše předestřený jazykový výklad předpisu neodporuje ani jeho účelu. Je ustáleně judikováno - a plyne též z důvodové zprávy, že účelem právní úpravy § 254 daňového řádu je paušalizovaná náhrada škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení „ceny peněz“, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36; všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz).

[24] Ke konkrétnímu účelu § 254 odst. 2 daňového řádu Nejvyšší správní soud uvedl, že takto zvýšený úrok „[j]e 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**“ (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015 – 61; zvýraznění bylo přidáno). Zásah do vlastnického práva se přitom neděje až po dokončení exekuce a připsáním finančních prostředků na účet správce daně, ale již samotným zahájením exekučního řízení. Jakkoli je totiž v průběhu tohoto řízení samotné „holé“ vlastnické právo daňového subjektu zachováno, toto právo je významně omezeno (či – slovy citovaného rozsudku – je do něj „**podstatněji zasazeno**“) ve srovnání se situací, pokud daňová exekuce neprobíhá a daňový subjekt plní svoji daňovou povinnost dobrovolně. V projednávaném případě pak konkrétně stěžovatel nemohl disponovat peněžními prostředky na bankovních účtech a movitými věcmi. Nejvyšší správní soud proto přisvědčuje námitce stěžovatele, že materiální dopady neoprávněného vymáhání pocítil hned od prvního dne provádění exekuce.

[25] Tuto okolnost ostatně nesporně ani žalovaný. Pouze trvá na tom, že způsobenou újmu stěžovatele nelze kompenzovat úrokem dle § 254 odst. 2 daňového řádu, a odkazuje jej na uplatnění nároku dle zákona č. 82/1998 Sb. Takový postup by však odporoval výše předestřenému účelu právní úpravy – totiž usnadnit a též urychlit kompenzaci daňovému subjektu přiznáním úroku z neoprávněného jednání správce daně. Se stěžovatelem je třeba též souhlasit v tom, že daňový subjekt zásadně neovlivňuje volbu prostředků k vymození dlužné částky a může jen velmi omezeně ovlivnit rychlost prováděné exekuce. I tento argument vhodně dokresluje racionalitu zákonodárce, jenž výslovně úrokové období stanovil za dobu „**neoprávněně vedeného exekučního řízení**“.

[26] Nejvyšší správní soud dodává, že samotný pojem „**neoprávněně vedené exekuční řízení**“ vykládá ve svojí judikatuře poměrně široce, a to tak, že může zahrnovat i prodej majetku z volné ruky, i když nejde striktně vzato o prodej v rámci daňové exekuce. Podmínkou zde je, aby exekuční řízení bylo dříve zahájeno. V první judikované věci (viz shora citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 299/2015 – 61) byla zřízena zástavní práva na nemovitosti ve vlastnictví stěžovatele a tyto nemovitosti tehdejší stěžovatel následně prodával sice z volné ruky, ale „**pod tlakem správce daně**“; shodně hodnotil prodej z volné ruky se souhlasem exekutora, pokud tento prodej sloužil „**primárně k vymození dlužné částky**“, Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Afs 91/2015 – 32.

[27] Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud konstatuje, že je třeba přisvědčit stěžovateli i v tom, že příklad krajského soudu a žalovaného ohledně krátkého exekučního řízení, které by nutně vedlo k nižší kompenzaci daňového subjektu, je ryze hypotetický. Je ovšem zřejmé, že záměrem žalovaného bylo ilustrovat zdánlivou nevhodnost obecného pravidla, jež váže úrokové období právě jen na formální aspekt průběhu exekučního řízení. Žalovaný k tomu ve svém rozhodnutí uvedl, že výklad je třeba uplatnit nejen na zahájení, ale i na skončení úrokového období. To by skončilo s pravomocným skončením exekuce bez ohledu na to, kdy by byly peněžní prostředky daňovému subjektu skutečně vráceny. Potom právě období od skončení exekuce do vrácení prostředků by – podle názoru žalovaného – nebylo vůbec kryto úrokem z neoprávněného jednání správce daně.

[28] Takový výklad však neodpovídá však znění zákona. V nastíněném hypotetickém případě by ve skutečnosti daňovému subjektu náležel úrok z neoprávněného jednání správce daně za dobu exekučního řízení ve výši určené dle § 254 odst. 2 daňového řádu, a dále pak – pokud by daň byla na základě exekuce skutečně uhrazena a správce daně by byl v prodlení s vrácením takto neoprávněně vypožičené částky – by daňový subjekt měl stále nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, byť s nižší sazbou dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Počátkem druhého úrokového období by byl den exekuční úhrady daně a koncem den, kdy byla tato neoprávněně inkasovaná částka vrácena daňovému subjektu. Je totiž nemyslitelné, aby správce daně měl neoprávněně k dispozici peněžní prostředky daňového subjektu po určité období, které by nebylo kryto úrokem z neoprávněného jednání správce daně.

[29] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že si je vědom argumentu žalovaného, jenž cituje z rozsudku téhož soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 – 45, podle něhož by úrok z neoprávněného jednání správce daně měl daňovému subjektu „[n]abrazovat újmu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně“. Z toho žalovaný dovozuje, že naopak účelem úpravy není hradit újmu spočívající v nemožnosti nakládat s jiným (movitým či nemovitým) majetkem. Takový obecný závěr však v projednávané věci Nejvyšší správní soud vůbec neučinil. Uvedený rozsudek jednak pojednával o úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, který se vskutku týká úhrady daně, tedy neoprávněně inkasovaných finančních prostředků ze strany správce daně. Soud však tehdy nenaznačoval, že náhrada újmy podle celého § 254 daňového řádu se musí vždy a bezpodmínečně týkat jen finančních prostředků. Zadruhé, z pohledu ekonomického jsou finanční prostředky prostě jen likvidnější formou majetku než formy jiné (například věci movité a nemovité), i posledně uvedený majetek lze konec konců redukovat na „finanční hodnotu“, protože jej lze zpeněžit a takto – byť s vynaložením určitých nákladů a času – „proměnit“ méně likvidní majetek na finanční prostředky. Zatřetí, nedávalo by smysl, aby zákonodárce bez zjevného racionálního důvodu zamýšlel poskytnout ochranu jen jedné formě aktiv (finančním prostředkům), nikoli však jiným. A konečně, právě privilegovaná (dvojnásobná) sazba úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu ukazuje, že zákonodárce si byl vědom citelnější újmy způsobené daňovému subjektu omezeními, která s sebou nutně přináší exekuční řízení. Přitom je zřejmé, že z povahy věci se exekuce může týkat jakéhokoli majetku, tedy nejen finančních prostředků, a proto zákonodárce takto paušálně kompenzuje veškerou újmu bez ohledu na to, jaké formy majetku se exekuce týká.

pokračování

[30] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nezákonný, a proto jej zrušil dle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. Věc však krajskému soudu nevrátil k dalšímu řízení, jelikož současně rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., neboť pro zrušení rozhodnutí žalovaného byly podmínky již před krajským soudem, respektive krajskému soudu by v dalším řízení s ohledem na závazný právní názor zdejšího soudu nezbylo, než rozhodnutí žalovaného zrušit. Dle § 78 odst. 4 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku.

[31] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, 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. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98).

[32] Jelikož stěžovatel dosáhl zrušení správního rozhodnutí, měl z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží mu tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady stěžovatele v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5000 Kč a odměna advokátky ve výši 6800 Kč za dva úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení a sepsání kasační stížnosti [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif); dále jen „advokátní tarif“, s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], a dva režijní paušály po 300 Kč za dva úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Odměna advokátky v částce 6800 Kč se zvyšuje o částku 1428 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty ve výši 21 %, neboť advokátka je plátcem DPH. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 13 228 Kč (5000 Kč + 8228 Kč). Náklady stěžovatele v řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3000 Kč a odměna zástupce stěžovatele (daňového poradce) ve výši 6800 Kč za dva úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení a sepsání žaloby [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], a dva režijní paušály po 300 Kč za dva úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu]. Odměna daňového poradce je rovněž zvýšena o částku 1428 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %. Celkem tedy náklady řízení o žalobě činí 11 228 Kč (3000 Kč + 8228 Kč).

[33] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatele tak činí 24 456 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení v této výši k rukám advokátky JUDr. Jitky Třeštíkové, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 22. ledna 2021

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu