

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: FINCOM TRADE LTD.,** se sídlem Akara Bldg., 24 De Castro Street, Wickhams Cay 1, Road Town, Tortola, Britské Panenské ostrovy, zast. Mgr. Petrem Schopfem, advokátem se sídlem Václavské náměstí 777/12, Praha 1, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2009, č. j. 11963/09-1500-708772, **za účasti osob zúčastněných na řízení: 1) JUDr. Jiří Komárek,** exekutor se sídlem Exekutorský úřad ve Žďáru nad Sázavou, Jihlavská 1007, Žďár nad Sázavou, **2) SPORTEN, a.s.**, se sídlem U Pohledce 1347, Nové Město na Moravě, **3) Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky,** územní pracoviště Žďár nad Sázavou, se sídlem Palackého nám. 16, Nové Město na Moravě, a **4) Okresní správa sociálního zabezpečení Žďár nad Sázavou,** se sídlem Husova 7, Žďár nad Sázavou, ve věci daňové exekuce, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2011, č. j. 29 Ca 230/2009 - 104,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2011, č. j. 29 Ca 230/2009 - 104, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12. 10. 2009, č. j. 11963/09-1500-708772, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14 600 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Petra Schopfa, advokáta se sídlem Václavské náměstí 777/12, Praha 1.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2009, č. j. 11963/09-1500-708772, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou (dále jen „finanční úřad“) ze dne 9. 2. 2009, č. j. 13287/09/351940702724. Posledně zmíněným rozhodnutím bylo rozhodnuto o rozvrhu částky 3 100 000 Kč, která byla získána jako výtěžek při dražbě nemovitosti daňového dlužníka v rámci daňové exekuce. Z této částky byly uhrazeny exekuční náklady za výkon zabavení ve výši 22 114 Kč, exekuční náklady za výkon prodeje též ve výši 22 114 Kč a částka 5 950 Kč na úhradu hotových výdajů daňové exekuce. Uspokojena byla i pohledávka reprezentovaná finančním úřadem v celkové výši 2 543 025 Kč, kterou tvoří nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1997 a 1998 a daňové penále za tento nedoplatek. Uspokojeny byly též pohledávky dalších věřitelů daňového dlužníka, kterými byly osoby zúčastněné na řízení 2), 3) a 4), dále byla částečně uspokojena pohledávka Komerční banky, a. s., za daňovým dlužníkem. Vzhledem k tomu, že uspokojením právě zmíněných věřitelů byla vyčerpána celá rozdělovaná podstata, zůstaly pohledávky některých věřitelů za daňovým dlužníkem neuspokojeny, šlo mj. o pohledávky osoby zúčastněné na řízení 1) a také stěžovatele.

Krajský soud rozhodl o žalobě proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného podané stěžovatelem tak, že ji zamítl. V odůvodnění svého zamítavého rozhodnutí uvedl, že spornou otázkou bylo, zda mohlo být z rozdělované podstaty uspokojeno i daňové penále, pro které dle tvrzení stěžovatele nebyla daňová exekuce nařízena a které nebylo do této exekuce ani přihlášeno. Krajský soud vyšel z toho, že daňové penále vzniká automaticky ze zákona a bez nutnosti jakéhokoli úkonu správce daně, penále se nevyměřuje, ale pouze sděluje. Daňová pohledávka byla přihlášena již samotným vydáním exekučního příkazu, kterým byla nařízena daňová exekuce pro tuto pohledávku, přičemž vydáním exekučního příkazu bylo přihlášeno i příslušenství této pohledávky v podobě penále, které vzniká automaticky ze zákona a sleduje osud daně. Krajský soud tak nepřisvědčil námitkám, že daňové penále do exekuce přihlášeno nebylo.

Ve vztahu k námitkám upínajícím se k rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 8. 3. 2005, č. j. 26781/05/351940/8568, krajský soud uvedl, že zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), upravuje pouze některé otázky zástavního práva, v dalším odkazuje na ustanovení zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), dle ust. § 155 odst. 1 tohoto zákona platí, že zástavní právo se vztahuje i na příslušenství pohledávky. Právní úprava dle krajského soudu umožňuje

zřídit zástavní právo i pro účely zajištění příslušenství pohledávky, kterým je dle zákona o správě daní a poplatků i daňové penále. Identifikace předmětu zástavního práva byla jednoznačná, přičemž zástavní právo sloužilo i k zajištění příslušenství daně – daňového penále. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou, že finanční úřad není oprávněn svým rozhodnutím zasahovat do práv a povinností osob, které nejsou daňovými subjekty či tzv. třetími osobami ve smyslu zákona o správě daní a poplatků. V odůvodnění svého rozhodnutí k tomu uvedl, že ust. § 73 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků pro účely daňové exekuce stanoví přiměřené použití zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „o. s. ř."), přičemž při provádění daňové exekuce má správce daně postavení soudu. Správce daně je tak oprávněn při rozvrhovém jednání jednat se všemi subjekty, se kterými by byl oprávněn jednat soud.

V kasační stížnosti stěžovatel namítl, že není možné, aby z rozdělované podstaty byla uspokojena i taková pohledávka finančního úřadu, pro kterou nebyla předmětná daňová exekuce nařízena a která do této exekuce nebyla ani přihlášena. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s tím, že by již vydáním exekučního příkazu byla přihlášena nejen daňová pohledávka, ale též i její příslušenství v podobě penále. Vykonávaný exekuční titul v dané věci se penále žádným způsobem netýká, vůbec o něm nehovoří, a ani vydaný exekuční příkaz se jej netýká. Mezi základní předpoklady materiální vykonatelnosti exekučního titulu patří přesné vymezení obsahu a rozsahu povinností, jejichž splnění se vymáhá, a to ve výroku vykonávaného exekučního titulu. Pokud soud v napadeném rozhodnutí argumentuje tím, že penále vzniká ze zákona, že se nevyměřuje, ale pouze sděluje, nejde o žádné specifikum daňového řízení. I v občanském právu je upraveno příslušenství, které vzniká na základě zákona (zákonný úrok z prodlení či poplatek z prodlení), přičemž aby mohlo být takové příslušenství vymáháno, musí být exekuce nařízena výslovně i na toto příslušenství, a to na základě exekučního titulu. Stěžovatel netvrdí, že by nikdy nebylo možné penále v daňové exekuci vymáhat, pouze tvrdí, že by tak mělo být činěno na základě řádně nařízené exekuce pro toto penále, a to na základě řádného exekučního titulu.

K podpůrnému argumentu žalovaného, že daňová pohledávka byla přihlášena i se zástavním právem, když tento fakt bylo možno vysledovat ze spisu, stěžovatel uvedl, že zajištění pohledávky zástavním právem by mělo význam pro pořadí vymáhané pohledávky, avšak z daňového spisu finančního úřadu nelze zjistit, že by do předmětné exekuce přihlásil nějakou svou další pohledávku zajištěnou zástavním právem či její příslušenství. Stěžovatel dále namítl, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 8. 3. 2005, č. j. 26781/05/351940/8568, řádně nespecifikuje příslušenství, a to např. obdobným způsobem, jak se tak děje u úroku z prodlení, který je specifikován uvedením procentní sazby úroku, částky, z níž je úrok požadován, a dobou, za kterou je požadován. V předmětném rozhodnutí o zřízení zástavního práva je jen obecně uvedeno, že je zajišťováno též příslušenství pohledávky, a v této části je uvedené rozhodnutí neurčité, a tak i nevykonatelné.

Stěžovatel dále poukázal na svou žalobní námitku, že i v případě, že by byly pohledávky z titulu daňového penále za poslední tři roky před rozvrhovým jednáním přihlášeny (dle jeho názoru tomu tak nebylo), tak by nebylo možno takovou pohledávku uspokojit v pořadí jistiny, neboť penále není obsaženo v taxativním výčtu v § 337c odst. 4 o. s. ř. Stěžovatel má za to, že krajský soud se s touto námitkou vypořádal pouze

konstatováním, že ze zákona o správě daní a poplatků, jakožto speciálního zákona, vyplývá, že penále je příslušenstvím pohledávky. Tato argumentace krajského soudu dle stěžovatele neobstojí, neboť pro uspokojení pohledávky v určité skupině dle § 337c odst. 4 o. s. ř. není podstatné, zda penále je či není příslušenstvím. Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že při provádění daňové exekuce má správce daně postavení soudu, a je tak oprávněn při rozvrhovém jednání jednat se všemi subjekty, se kterými by byl oprávněn jednat soud. Stěžovatel trvá na tom, že nelze směšovat stanovení procesních pravidel pro správce daně a vymezení jeho pravomoci. Ze stanovení přiměřeného použití o. s. ř. při provádění daňové exekuce nelze dovodit, že by takto nepřímo a nesystematicky byla rozšířena pravomoc správce daně vůči třetím subjektům.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti trval na tom, že do daňové exekuce bylo přihlášeno i penále, které je příslušenstvím daně a sleduje její osud. Samotná daňová pohledávka i s příslušenstvím byla přihlášena již vydáním exekučního příkazu. Daňové penále jako sankce je specifické tím, že narůstá každým dnem prodlení a jeho konečná výše je známa až v okamžiku uhrazení daně. V rámci daňové exekuce prodejem nemovitosti je pak penále vyčíslováno až ke dni rozvrhového jednání. Žalovaný tak nesouhlasí se stěžovatelem, který požaduje nejprve za nutné penále sdělit, resp. argumentuje nutností existence exekučního titulu i pro toto penále. Dle žalovaného je zákon o správě daní a poplatků vůči o. s. ř. zákonem speciálním, ve vztahu k § 337c odst. 4 o. s. ř. z toho vyplývá, že je nutno pod toto ustanovení zařadit též daňové penále. Žalovaný též uvedl, že pokud je pohledávka zajištěna zástavním právem, je ex lege zajištěno i její příslušenství. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo vydáno k zajištění přesně vymezených daňových pohledávek, které byly specifikovány číslem jednacím platebního výměru a dobou vydání. Ve výroku rozhodnutí je uvedeno, že zástavní právo je zřizováno k zajištění nejen daňových pohledávek, ale též příslušenství s odkazem na § 58 zákona o správě daní a poplatků. Bližší specifikace není nutná, jelikož samotný zákon o správě daní a poplatků určuje, co je příslušenstvím daně. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

K vyjádření žalovaného stěžovatel zaslal repliku, v níž uvedl, že považuje za mylnou argumentaci, že by některé pohledávky byly do exekučního řízení přihlášeny automaticky, aniž by pro ně byla exekuce nařízena či do ní byly přihlášeny. V době vydání exekučního příkazu navíc daňová pohledávka ještě nebyla zajištěna zástavním právem. Na podporu svých závěrů poukázal na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 11. 2006, sp. zn. 20 Cdo 400/2006, ze kterého vyplývá, že smyslem povinnosti přihlásit vymahatelné pohledávky nebo pohledávky zajištěné zástavním právem do řízení o výkon rozhodnutí prodejem nemovitosti nejpozději do zahájení dražebního jednání je poskytnout informaci pro dražitele a věřitele, co mohou očekávat od výsledků dražby, aby mohli vyhodnotit svůj další procesní postup. Stěžovatel má za to, že popsaný smysl uvedené povinnosti by byl postupem žalovaného zcela popřen.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu

kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a odst. 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze správního spisu vyplynuly tyto pro věc podstatné skutečnosti:

Dne 20. 1. 2004 byl vydán exekuční příkaz na prodej nemovitosti, č. j. 4276/04/351940/8568. Uvedený exekuční příkaz byl vydán na částku ve výši 1 127 839 Kč, kterou tvoří částka 888 605 Kč jako nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, částka 217 120 Kč jako nedoplatek na této dani za zdaňovací období roku 1998 a exekuční náklady za výkon zabavení ve výši 22 114 Kč. Exekuční příkaz byl vydán na základě vykonatelného výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 5. 9. 2003. Následně bylo vydáno rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 8. 3. 2005, č. j. 26781/05/351940/8568, k zajištění daňových pohledávek v tomto rozhodnutí specifikovaných, mezi nimiž mj. figurovaly i výše zmíněné daňové nedoplatky ve výši 888 605 Kč a 217 120 Kč. V rozhodnutí o zřízení zástavního práva je též zmínka o tom, že kromě daňových pohledávek je zajištěno i jejich příslušenství a uveden odkaz na § 58 zákona o správě daní a poplatků. Dražební jednání se uskutečnilo dne 18. 6. 2008. Následně dne 5. 12. 2008 finanční úřad vyčíslil pohledávky pro rozvrhové jednání, a to následovně: úhrada hotových výdajů daňové exekuce ve výši 5 950 Kč, doměrek na dani z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 888 605 Kč, doměrek na dani z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 217 120 Kč, exekuční náklady za výkon zabavení ve výši 22 114 Kč a exekuční náklady za výkon prodeje ve výši 22 114 Kč a daňové penále ve výši 1 437 300 Kč. Tomuto vyčíslení potom odpovídají částky rozdělované v rámci rozhodnutí finančního úřadu o rozvrhu ze dne 9. 2. 2009, č. j. 13287/09/351940702724.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že v nynější věci je sporné, zda byla daňová exekuce nařízena na daňové penále, resp. zda takové penále bylo do exekuce přihlášeno a zda je tedy možné je uspokojit z rozdělované podstaty.

Zdejší soud se ztotožnil se stěžovatelem, že v nyní posuzované věci nebyla daňová exekuce nařízena pro daňové penále na daň z příjmů fyzických osob vážící se k zdaňovacímu období let 1997 a 1998 a toto penále nebylo do exekuce ani přihlášeno. Nařízená exekuce se tak daňového penále netýkala a z tohoto důvodu v jejím rámci nemohlo být daňové penále uspokojeno z rozdělované podstaty.

Dle § 73 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků provádí vymáhání nedoplatku daňovou exekucí správce daně, u něhož je daňový dlužník evidován. O provedení exekuce může správce daně požádat též soud nebo soudního exekutora. V dané věci se rozhodl správce daně provést daňovou exekuci sám a o provedení exekuce nepožádal soud ani soudního exekutora.

Dle § 73 odst. 6 písm. d) zákona o správě daní a poplatků se daňová exekuce provádí též vydáním exekučního příkazu na prodej nemovitostí.

Dle 73 odst. 7, věty první, zákona o správě daní a poplatků se pro výkon daňové exekuce přiměřeně použije občanského soudního řádu. Tam, kde zákon o správě daní a

poplatků nemá vlastní úpravu daňové exekuce, přichází v úvahu dle citovaného ustanovení přiměřené použití úpravy v občanském soudním řádu; půjde zejména o úpravu v šesté části o. s. ř. týkající se výkonu rozhodnutí.

Zákon o správě daní obsahuje pro výkon daňové exekuce úpravu v § 73 odst. 6 písm. d), dle které se daňová exekuce provádí vydáním exekučního příkazu na prodej nemovitostí. Jde o výslovnou úpravu v zákoně o správě daní a poplatků, která má přednost před přiměřeným použitím o. s. ř. ve smyslu § 73 odst. 7, věty první, zákona o správě daní a poplatků.

Je to pak exekuční příkaz, který hraje při daňové exekuci zásadní roli. Jeho vydáním se daňová exekuce provádí, exekuční příkaz ale také vymezuje daňovou povinnost, pro kterou se nařizuje daňová exekuce. Přesné vymezení daňové povinnosti, které se má daňová exekuce týkat, je podstatné z toho důvodu, že v rámci daňové exekuce pak není možné vymoci jinou daňovou povinnost, než pro kterou byla exekuce nařízena nebo která do exekuce byla přihlášena. Daňová exekuce prováděná na základě konkrétního exekučního příkazu se totiž nemusí týkat veškerých daňových povinností, s jejichž placením je daňový dlužník v prodlení, z tohoto důvodu je podstatné jejich přesné vymezení pro jako daňovou povinnost se daňová exekuce vede.

V nyní posuzované věci byl exekuční příkaz ze dne 20. 1. 2004, č. j. 4276/04/351940/8568, vydán na částku ve výši 1 127 839 Kč, kterou tvořila částka 888 605 Kč jako nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, částka 217 120 Kč jako nedoplatek na této dani za zdaňovací období roku 1998 a exekuční náklady za výkon zabavení ve výši 22 114 Kč. O daňovém penále se exekuční příkaz výslovně vůbec nezmiňoval. Tyto skutečnosti nejsou mezi stranami sporné. Naopak sporné je, zda na základě tohoto exekučního příkazu mohlo být vymoženo též daňové penále u daně z příjmů za zdaňovací období let 1997 a 1998.

Krajský soud shodně se žalovaným svůj závěr, že daňová exekuce se týkala i daňového penále, a to na základě exekučního příkazu, opřel o povahu daňového penále, které vzniká ze zákona, není třeba jej vyměřovat a daňovému subjektu se jen sděluje. Nejvyšší správní soud konstatuje, že daňové penále skutečně vzniká přímo ze zákona v návaznosti prodlení s placením splatné částky daně. Daňové penále se nevyměřuje, ale daňovému dlužníku dle § 63 odst. 4, věty druhé, zákona o správě daní a poplatků sděluje platebním výměrem. Právě uvedené se ovšem týká jen způsobu, jakým vzniká daňové penále, ale nic nevypovídá o tom, jakým způsobem se na daňové penále vede daňová exekuce. Daňové penále je sice příslušenstvím daně a sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak (§ 58 zákona o správě daní a poplatků), je však od samotné daně odlišné. Zdejší soud již judikoval, že *„penále jakožto příslušenství daně skutečně ‚sleduje osud daně' (§ 58 zákona o správě daní a poplatků), to však znamená pouze tolik, že změní-li se v průběhu času výše vyměřené daně (je vyměřena nižší či vyšší daňová povinnost, daň je prominuta či odepsána), změní se úměrně tomu i výše penále. V žádném případě nelze vykládat ustanovení § 58 tohoto zákona tak, že by na příslušenství daně automaticky dopadala všechna pravidla platící pro daňovou povinnost samotnou.*" srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 Afs 26/2008 - 56, dostupný z www.nssoud.cz. Povinnost platit daňové penále vzniká vedle povinnosti k úhradě samotné daně, k níž se penále vztahuje.

Neexistuje zde ovšem tak silná provázanost daně a daňového penále, aby jen na základě samotné skutečnosti, že je daňová exekuce vedena na daň, mohlo být v rámci takové daňové exekuce vymoženo i daňové penále vztahující se k této dani, aniž by pro ně také výslovně daňová exekuce byla nařízena nebo do ní bylo penále přihlášeno (srov. § 336f odst. 1, věta druhá, o. s. ř. ve spojení s § 73 odst. 7, větou první, zákona o správě daní a poplatků).

Součástí argumentace krajského soudu i žalovaného bylo, že je nutné respektovat specifika daňového řízení, kdy daňové penále vzniká přímo ze zákona v návaznosti na prodlení s placením splatné částky daně. Nejvyšší správní soud považuje za zcela přiléhavou argumentaci stěžovatele, že v uvedeném nelze spatřovat specifikum daňového řízení. Shodně se stěžovatelem lze poukázat např. na § 517 odst. 2 občanského zákoníku, dle kterého vzniká ze zákona věřiteli právo požadovat po dlužníku, který je v prodlení s plněním peněžitého dluhu, vedle plnění i úroky z prodlení, není-li dle občanského zákoníku povinen platit poplatek z prodlení. I právo věřitele požadovat úrok z prodlení, jakožto příslušenství pohledávky, vzniká ze zákona v návaznosti na prodlení dlužníka. Nejvyšší soud již judikoval, že příslušenství pohledávky je majetkovým právem sice zásadně osud pohledávky sdílejícím, avšak samostatně uplatnitelným, a tedy od samotné pohledávky odlišným (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 3. 2005, sp. zn. 20 Cdo 310/2004, dostupné z www.nsoud.cz). Aby věřitel mohl na základě svého návrhu na výkon rozhodnutí vymoci i úrok z prodlení, nestačí pouze, aby navrhl výkon rozhodnutí ohledně samotné pohledávky, ale musí navrhnout výkon rozhodnutí i pro tento úrok z prodlení, který musí být podložen exekučním titulem. Dle § 263 o. s. ř. lze totiž výkon rozhodnutí nařídit jen v takovém rozsahu, jaký oprávněný navrhl a jaký podle rozhodnutí stačí k jeho uspokojení.

Lze pak uzavřít, že vznik daňového penále ze zákona v kombinaci s prodlením s placením daně není specifikem daňového řízení. Ani úrok z prodlení dle občanského zákoníku, který vykazuje co do konstrukce vzniku obdobné rysy jako daňové penále, není do výkonu rozhodnutí zařazen automaticky již tím, že se vykonává rozhodnutí ohledně samotné pohledávky, jejíž je úrok z prodlení příslušenstvím. Nejvyšší správní soud nespatřuje důvod, proč by měl být režim soudního výkonu rozhodnutí ohledně úroku z prodlení dle občanského zákoníku a režim daňové exekuce týkající se daňového penále v základních ohledech odlišný. Vše za situace, kdy se regulace jejich vzniku velmi podobá a jak při soudním výkonu rozhodnutí, tak daňové exekuci, se vychází z o. s. ř.

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že k posouzení toho, zda byla daňová exekuce vedena i na daňové penále, je v dané věci rozhodný exekuční příkaz ze dne 20. 1. 2004, který specifikoval exekuovaný daňový nedoplatek, jeho výši a exekuční titul. Jak již bylo uvedeno výše, exekuční příkaz se o daňovém penále vůbec nezmiňoval. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se stěžovatelem, že daňová exekuce v dané věci nebyla nařízena na daňové penále vzniklé u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1997 a 1998. Exekuční příkaz zcela jasně vymezil daňovou povinnost, které se týká daňová exekuce. Touto daňovou povinností byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1997 a 1998, nikoli ovšem daňové penále vztahující se k těmto daním. Daňového penále se tak daňová exekuce vůbec netýkala a nemohlo tak být v jejím rámci vymoženo.

Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli i v tom, že skutečnost, zda byla pohledávka zajištěna zástavním právem k nemovitosti, se může projevit při posuzování pořadí pohledávek při jejich uspokojování z rozdělované podstaty (§ 337c odst. 5 o. s. ř.), ale zajištění daňové pohledávky zástavním právem samo o sobě neznamená, že by daňová pohledávka byla do exekuce přihlášena nebo že by pro ni byla exekuce nařízena. Jak bylo již výše uvedeno, předmětná daňová exekuce se daňového penále netýkala. V takovém případě se pro nyní posuzovanou věc jeví jako nepodstatné posouzení, zda rozhodnutím o zřízení zástavního práva ze dne 8. 3. 2005, č. j. 26781/05/351940/8568, bylo zástavní právo k nemovitosti zřízeno též pro daňové penále u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1997 a 1998 nebo zda tomu tak nebylo. Uvedené posouzení, ať by jeho výsledek byl jakýkoli, totiž s ohledem na výše uvedené nemůže ovlivnit závěr, že daňová exekuce se daňového penále netýkala. Nejvyšší správní soud proto nechává stranou svého posouzení kasační námitky, že uvedené rozhodnutí o zřízení zástavního práva je ve vztahu k příslušenství daně neurčité a nevykonatelné.

Zdejší soud považuje za nevýznamné pro danou věc též posouzení toho, v jaké skupině ve smyslu § 337c odst. 1 o. s. ř. mělo být v posuzované věci uspokojeno daňové penále za poslední tři roky před rozvrhovým jednáním, resp. zda je možné je uspokojit v pořadí jistiny. Vzhledem k tomu, že předmětná daňová exekuce se daňového penále vůbec netýkala, nemá smyslu posuzovat, ve které skupině ve smyslu § 337c odst. 1 o. s. ř. by mělo být uspokojeno.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou směřující proti závěru krajského soudu, že správce daně má při provádění daňové exekuce obdobné postavení jako má soud při provádění výkonu rozhodnutí dle o. s. ř. Stěžovatel tomuto závěru krajského soudu oponoval tvrzením, že pokud se má dle § 73 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků pro výkon daňové exekuce přiměřeně užít o. s. ř., znamená to jen, že zákon o správě daní a poplatků jen neopakuje procesní pravidla provádění exekuce, ale nelze dovodit, že by takto byla rozšířena pravomoc správce daně ve vztahu ke třetím subjektům. Zdejší soud k tomu konstatuje, že dle § 1 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění účinném do 31. 12. 2010, finanční orgány vykonávají správu daní podle zvláštního právního předpisu, kterým se rozumí zákon o správě daní a poplatků. Pod správu daní se dle § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků řadí též oprávnění činit opatření potřebná mj. k vymáhání daňové povinnosti. Vzhledem k dikci ust. § 73 odst. 7, věty první, zákona o správě daní a poplatků, dle kterého se pro výkon daňové exekuce přiměřeně použije o. s. ř., lze konstatovat, že tato opatření potřebná k vymáhání daňové povinnosti, které může správce daně činit, je možno hledat i v o. s. ř., pokud nemá zákon o správě daní a poplatků vlastní úpravu. Krajský soud v dané souvislosti zcela správně odkázal na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 10. 12. 2009, č. j. 2 Afs 73/2009 - 39, kde je přímo uvedeno, že přiměřené použití o. s. ř. u daňové exekuce připadá v úvahu tam, kde zákon o správě daní a poplatků nemá v daném smyslu vlastní úpravu, tak tomu *„bude zejména u procesních úkonů u jednotlivých způsobů provedení exekuce, včetně použití procesních ustanovení, kde je správce daně provádějící exekuci nadán obdobnými právy a povinnostmi, jaké z občanského soudního řádu při provádění soudního výkonu rozhodnutí plynou soudu. V rámci daňové exekuce prováděné prodejem nemovitosti* [...] *bude tedy nutné vyjít z ustanovení § 335 a násl. o. s. ř., neboť postup při provádění tohoto typu exekuce daňový řád* [dle citovaného judikátu jde o

zákon o správě daní a poplatků] *neobsahuje.*“ Pokud zákon o správě daní předvídá pro provádění daňové exekuce přiměřené použití o. s. ř., potom je správce daně oprávněn při provádění takové exekuce postupovat podle použitelných norem o. s. ř., jinak by ani daňová exekuce nebyla proveditelná. Tuto námitku proto Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou.

Z výše uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu trpí nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tento návrh odpovídal pravomoci Nejvyššího správního soudu v době podání kasační stížnosti (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Dnem 1. 1. 2012 však nabyla účinnosti novela s. ř. s. (zákon č. 303/2011 Sb.), která umožňuje, aby Nejvyšší správní soud, dospěje-li k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zrušil nejen rozhodnutí krajského soudu, ale aby též dle povahy věci sám rozhodl o zrušení rozhodnutí správního orgánu, za přiměřeného použití § 75, § 76 a § 78 s. ř. s. Na základě uvedené novelizace s. ř. s. je Nejvyšší správní soud nyní bez ohledu na návrh oprávněn zvážit, zda je namístě pouze zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, či zda je racionální současné zrušení rozhodnutí správního orgánu.

V posuzovaném případě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že již v řízení před krajským soudem byly důvody pro to, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2009, č. j. 11963/09-1500-708772. Tomu také podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení, v němž je žalovaný podle odst. 5 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

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).

Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 5 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 2 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 3 000 Kč). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 9 600 Kč. Zástupce stěžovatele učinil ve věci celkem čtyři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení nebo obhajoby na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, dále jen („advokátní

tarif“)], a tři písemná podání soudu nebo jinému orgánu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], jimiž jsou žaloba ke krajskému soudu, kasační stížnost a replika k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 4. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 2 400 Kč, vzhledem k tomu, že ve věci byly učiněny čtyři úkony právní služby, náleží stěžovateli již výše zmíněná částka 9 600 Kč (4 × 2 400 Kč). Zástupce stěžovatele nedoložil, zda je plátcem daně z přidané hodnoty, zdejší soud tak nebral zvýšení odměny o tuto daň v úvahu.

Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 14 600 Kč (5 000 Kč + 9 600 Kč), kterou je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce Mgr. Petra Schopfa, advokáta se sídlem Václavské náměstí 777/12, Praha 1, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 30. května 2012

JUDr. Radan Malík
předseda senátu