

Obrana proti účelové volbě způsobu vymáhání daňového nedoplatku

Nejvyšší soud se nedávno zabýval situací, kdy správce daně při vymáhání daňového nedoplatku zvolil cestu daňové exekuce a nikoliv exekuce dle zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “EŘ”), což mělo za následek, že se z majetku dlužníka uspokojily pouze náklady daňové exekuce stanovené správcem daně. Pohledávka přihlášeného věřitele naopak zůstala zcela neuhrazena.¹⁾ Pokud by však byl nedoplatek vymáhán skrze exekutora, přihlášený věřitel by byl zčásti uspokojen, protože náklady „exekutorské“ exekuce by v daném případě byly podstatně nižší. Vypočítávaly by se totiž ve výši 15% ze skutečně vymoženého plnění (prodejem nemovitosti se vymohlo cca 400 000 Kč)²⁾ a nikoliv jako dvě procenta z částky, která má být vymožena, nejvýše však v součtu 1 000 000 Kč.³⁾ Protože se v daném případě vymáhal dluh ve výši cca 29 000 000 Kč, správce daně si na nákladech ponechal veškeré plnění získané prodejem nemovitosti dlužníka. Kdyby exekuci uskutečnil exekutor, náklady exekuce by dosáhly jen přibližně 60 000 Kč, takže by došlo i na věřitelem uplatněnou pohledávku. I když dovolací soud dovolání přihlášeného věřitele do usnesení o rozvrhu výtěžku z prodeje nemovitosti odůvodněné údajně nevhodnou volbou způsobu exekuce ze strany správce daně z formálních důvodů odmítl, rozhodnutí poskytuje jisté vodítko, jak se bránit případné zvůli správce daně při volbě způsobu realizace daňového nedoplatku.⁴⁾ Stojí tedy za to se aktuálnímu rozhodnutí věnovat pozorněji a rozvést jeho možné následky pro rozhodovací praxi.

Možnost volby správce daně, její čas a kritéria

Správce daně si může vybrat, zda ohledně daňového nedoplatku povede sám daňovou exekuci, nebo zda nedoplatek vymůže prostřednictvím soudního

¹⁾ Exekuční náklady správce daně, případně i exekutora, se totiž uspokojují nejdříve, viz § 229 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a § 66 odst. 10 EŘ.

²⁾ Viz § 6 odst. 1 vyhlášky č. 330/2001 Sb., o odměně a náhradách soudního exekutora, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “ET”).

³⁾ Viz § 183 odst. 1-3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “DŘ”).

⁴⁾ Viz usnesení NS z 21. 9. 2021, sp. zn. 20 Cdo 1706/2021, ústavní stížnost do něho odmítnuta usnesením ÚS z 15. 2. 2022, sp. zn. I. ÚS 3266/21. Civilní soudy se obvykle daňovou exekucí nezabývají, avšak v daném případě se správce daně obrátil na exekuční soud, aby na základě § 232 DŘ a § 274 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “OSŘ”) provedl rozvrh výtěžku, kterého správce daně dosáhl při prodeji nemovitosti dlužníka v daňové exekuci.

exekutora, tedy v exekuci vedené podle EŘ.⁵⁾ Volbu správce daně provádí jednou provždy, protože § 175 DŘ nepředpokládá, že by již jednou zahájená exekuce (ať už daňová nebo „exekutorská“) měla být ukončena s tím, že se bezprostředně zahájí jiný typ exekuce.⁶⁾ Okamžikem, ke kterému se posuzuje, zda správce provedl přiměřenou volbu, je tedy buď podání exekučního návrhu, jímž správce žádá exekutora o provedení exekuce, nebo vydání exekučního příkazu, jímž se zahajuje daňová exekuce.⁷⁾

Při zvážení, jak nedoplatek vymoci, správce daně vychází z § 175 odst. 2 a z § 7 odst. 2 DŘ.⁸⁾ Výběr způsobu nucené realizace nedoplatku má provést tak, aby náklady exekuce nebyly nepřiměřené s přihlédnutím k výši vymáhaného plnění. Výběr správce daně neuskuteční rozhodnutím, ale tak, že buď sám zahájí a vede daňovou exekuci, nebo podá exekuční návrh směřující k vymození nedoplatku.⁹⁾ Při volbě způsobu realizace daňového nedoplatku je tedy rozhodující, jaké náklady zřejmě v průběhu určitého typu exekuce vzniknou (§ 7, § 175 odst. 2 DŘ).¹⁰⁾ Další v úvahu připadající kritéria (očekávaná pracnost exekuce, nedostatečné aktuální kapacity správce daně k uskutečnění daňové exekuce) podle zákona nehrají roli. K daňové exekuci nemá dojít, když její náklady jsou ve srovnání s jiným typem možné exekuce natolik vysoké, že vedou ke zjevně nepřiměřenému postihu majetku daňového dlužníka, což se může dotknout nejen dlužníka, ale i jeho věřitelů, jestliže majetek dlužníka právě kvůli nadměrným nákladům nestačí k uspokojení jejich pohledávek. Zvolí-li správce daně nevhodný typ exekuce, bude postižen buď přímo daňový dlužník (tím, že dojde k realizaci většího majetku, jenž mu náleží), nebo věřitel dlužníka (má-li být exekučně uspokojena jeho pohledávka za dlužníkem, ale majetek dlužníka po odpočtu nadměrných nákladů exekuce nepostačuje k sanaci pohledávky).

Při volbě způsobu exekuce tedy správce daně uskutečňuje předběžné srovnání, jaké náklady by vznikly při vymáhání nedoplatku skrze daňovou exekuci a naproti tomu při vymáhání nedoplatku prostřednictvím exekutora.

⁵⁾ Podle § 175 odst. 1 DŘ správce daně může vymáhat nedoplatek daňovou exekucí nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit jej do veřejné dražby.

⁶⁾ Srov. s ROZEHNAL, E. KOSTOLANSKÁ, V., LICHNOVSKÝ, O. a kol.: *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 739 a násl.

⁷⁾ Viz § 178 odst. 1 DŘ. Z judikatury viz rozsudek NSS z 25. 7. 2019, sp. zn. 9 As 136/2019, nebo rozsudek NSS z 31. 7. 2015, sp. zn. 8 As 143/2014.

⁸⁾ Podle § 7 odst. 2 věta první DŘ správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Podle § 175 odst. 2 DŘ správce daně zvolí způsob vymáhání nedoplatku tak, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku.

⁹⁾ Viz LAVICKÝ, P., BAXA, J., DRÁB, O. a kol.: *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, komentář k § 175.

¹⁰⁾ Srov. s BEČVÁŘ, O.: (Ne)přiměřenost nákladů exekuce soudního exekutora ve vztahu k daňovým pohledávkám. In *Komorní listy*. 2/2019. Praha: Exekutorská komora ČR, 2019, ISSN 1805-1081.

Pojem nákladů exekuce a zjišťování jejich pravděpodobné výše

Zatímco náklady daňové exekuce jsou předem odhadnutelné (jako 2% z **vymáhaného plnění**, nejvýše 1 000 000 Kč, viz § 183 odst. 1-3 DŘ), náklady exekuce podle EŘ závisí především na výši plnění, které bude skutečně vymožen (jde zpravidla o 15% z vymožené částky plus paušalizované o hotové výdaje exekutora ve výši 3 500 Kč, viz § 6 odst. 1, § 13 odst. 1 ET.¹¹⁾ Nabízí se otázka, na základě jak širokého předběžného šetření ohledně exekuvatelného majetku dlužníka má správce daně učinit předběžný úsudek, která z exekucí bude méně nákladná.

Má-li správce daně naplnit ustanovení § 175 odst. 2 a z § 7 odst. 2 DŘ, předběžnému šetření ohledně exekuvatelného majetku dlužníka se nevyhne. Bez takového prověřování totiž nenaplní tyto normy, jež mu ukládají provést volbu vymáhání daňového nedoplatku s přihlédnutím k očekávané výši nákladů toho kterého typu exekuce, jež přichází v úvahu.

Z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. 9. 2021 sp. zn. Cdo 1706/2021 plyne, že před provedením volby způsobu exekuce správce daně není povinen konat vyčerpávající šetření ohledně stavu majetku povinného. Měl-li by totiž správce mít tuto povinnost, pak by bez dalšího bylo hospodárné a rozumné, aby se daňový nedoplatek vymohl v daňové exekuci, protože už je zřejmé, co přesně se má postihnout. Závěr Nejvyššího soudu však není na místě vyložit tak, že by správce daně neměl provést alespoň základní zjištění ohledně majetku dlužníka.¹²⁾

Právo správce daně zjišťovat majetkové poměry dlužníka plyne z § 78 odst. 3 písm. b) DŘ.¹³⁾ Tuto vyhledávací činnost má správce daně provést v takovém rozsahu, aby řádně naplnil svá práva a povinnosti.¹⁴⁾ S ohledem na výše uvedený postoj Nejvyššího soudu je na místě uzavřít, že správce daně sice exekuvatelný majetek dlužníka za účelem volby způsobu výkonu daňového nedoplatku nezjišťuje v úplnosti, ale měl by ještě před touto volbou získat nejzákladnější přehled o exekuvatelném majetku dlužníka. Typicky půjde o údaje, které správce daně má možnost zjistit z veřejných databází, případně o poznatky, které již jsou obsahem spisu nebo jež jsou správci známy z jeho úřední činnosti. Na základě takové základní informace o majetku dlužníka

¹¹⁾ Viz usnesení NS ze 13. 11. 2019, sp. zn. 20 Cdo 3202/2019. Z literatury viz BŘEZINOVÁ, B.: Vymožené plnění v souvislosti s nárokem na odměnu soudního exekutora. In *Komorní listy* č. 1/2013, Praha: Exekutorská komora ČR, 2013, ISSN 1805-1081, nebo HOZMAN, D., KALISTOVÁ, J.: Základ pro určení odměny exekutora. In *Komorní listy* č. 1/2009, Praha: Exekutorská komora ČR, 2009, ISSN 1805-1081.

¹²⁾ Srov. i s usnesením NS z 1. 12. 2015, sp. zn. 26 Cdo 2392/2015.

¹³⁾ Podle § 78 odst. 3 písm. b) DŘ v rámci vyhledávací činnosti správce daně zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně.

¹⁴⁾ Viz např. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E.: *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, komentář k § 78.

pak správce daně provede volbu, zda uskuteční daňovou exekuci, nebo jestli podá návrh na zahájení exekuce podle EŘ.

Například nasvědčují-li správcem daně zjištěné okolnosti tomu, že realizace nedoplatku prostřednictvím exekutora by ve srovnání s vymáháním přímo správcem daně byla zásadním způsobem nákladově šetrnější, a proto by zřejmě vedla i k uspokojení pohledávek potenciálně přihlášených věřitelů povinného, správce daně nepovede exekuci sám, ale prostřednictvím exekutora. Tak je tomu jistě v případě, že správce daně vymáhá dluh ve výši desítek miliónů korun a zjistí, že dlužník zřejmě disponuje jen exekuvatelným majetkem o hodnotě cca 400 000 Kč (kupříkladu zemědělským pozemkem v této obvyklé ceně). Za takových okolností je přiměřené očekávat, že zatímco náklady daňové exekuce dosáhnou 1 000 000 Kč (§ 183 odst. 1-3 DŘ), exekuce prostřednictvím soudního exekutora zřejmě povede ke vzniku nákladů kolem 100 000 Kč včetně DPH (§ 6 odst. 1, § 13 odst. 1 ET). Za takových okolností má správce daně zvolit exekutorskou a nikoliv daňovou exekuci.

Obrana věřitele dlužníka před následky nesprávné volby způsobu exekuce

Výhradně gramatická dikce § 175 odst. 2 DŘ vede k úsudku, že subjektem, jenž by mohl být poškozen nesprávnou volbou způsobu vymáhání, je pouze daňový dlužník. Uvádí se v něm totiž, že správce daně zvolí způsob vymáhání nedoplatku tak, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku. Při systematickém výkladu s přihlédnutím k § 7 odst. 2 DŘ se však jeví jako přiměřenější závěr, že subjektem, jenž může být poškozen nesprávnou volbou způsobu exekuce, je kdokoli, komu je k neprospěchu, že správce daně provedl volbu, jež vede ke vzniku nadměrných nákladů. Poškozeným tedy může být vedle samotného daňového dlužníka i věřitel dlužníka, jestliže má být ve vykonávacím řízení uspokojena jeho pohledávka, jejímuž uspokojení brání náklady exekuce, které vznikly následkem nesprávné volby typu exekuce ze strany správce daně.

Jestliže správce daně neprovede základní šetření ohledně majetku dlužníka, případně zvolí nesprávný způsob vymožení nedoplatku, je to on, kdo je i vůči věřiteli dlužníka **procesně odpovědný** za takovou nesprávnost. Jaký konkrétní obsah má tato procesní odpovědnost, závisí na odpovědi na otázku, jak a kdy se věřitel dlužníka může stát účastníkem řízení vedoucího k realizaci majetku dlužníka, a jaká jsou jeho procesní práva.

V případě, že dojde k vymáhání nedoplatku v daňové exekuci vedené přímo správcem daně, věřitel dlužníka musí svoji pohledávku přihlásit do daňové exekuce (§ 198 odst. 1 písm. b), § 228 odst. 1 DŘ). Tím se stane účastníkem daňové exekuce pro dílčí úsek daňové exekuce, v němž se rozvrhuje výtěžek z prodeje věci. Zvolil-li správce daně vymáhání daňového nedoplatku skrze soudního exekutora nebo uskutečňuje-li se rozvrh z prodeje nemovitosti soudně (§ 232 odst. 1 DŘ), rovněž platí, že přihlášený věřitel se stává

účastníkem pouze rozvrhové fáze vykonávacího řízení, nikoliv však exekuce jako celku. Z jeho jen dílčího účastenství plyne, že na rozdíl od dlužníka (povinného) nemůže zabránit dalšímu vedení údajně nevhodné exekuce. Dosavadní judikatura totiž dovozuje, že právo podat návrh na zastavení exekuce konané podle EŘ jako celku s poukazem na volbu nevhodného způsobu vymáhání daňového nedoplatku má pouze dlužník, jenž je v postavení povinného.¹⁵⁾

Nemá-li věřitel dlužníka právo navrhnout zastavení exekuce pro nesprávnou volbu způsobu vymáhání daňového nedoplatku, nabízí se z logiky věci, že by měl mít právo opravného prostředku vůči rozhodnutí o nákladech exekuce, případně proti rozhodnutí o rozvrhu vymoženého plnění, a to s tvrzením, že při správně zvoleném způsobu exekuce by byly náklady nižší a že pohledávka věřitele by proto byla zčásti nebo zcela uhrazena.

Uskutečňuje-li se daňová exekuce, je *rozhodnutím o nákladech exekuce* exekuční příkaz nebo rozhodnutí, jež vydává správce daně podle ustanovení § 182 odst. 4,5 DŘ. Z komentářové literatury však plyne, že osobou oprávněnou k podání odvolání do rozhodnutí o výši nákladů je pouze hlavní účastník daňové exekuce, tedy dlužník.¹⁶⁾ Věřitel dlužníka není osobou aktivně legitimovanou k podání odvolání i proto, že rozhodnutí o nákladech daňové exekuce může být vydáno ještě předtím, než věřitel vstoupí do řízení jako dílčí účastník tak, že podá přihlášku své pohledávky. Prakticky totéž platí v případě, že správce daně vymáhá daňový nedoplatek skrze exekuci konanou soudním exekutorem. V exekuci konané podle EŘ totiž platí, že náklady exekuce se vyčísľují v příkazu k úhradě nákladů exekuce (§ 88 EŘ). Vůči tomuto příkazu je přípustné podat námitky, ovšem opět jen ze strany hlavních účastníků exekuce (oprávněného a povinného). Účastníci dílčích fází exekuce takovou možnost nemají.¹⁷⁾ Právě uvedené značí, že věřitel daňového dlužníka nemůže zabránit existenci rozhodnutí, kterým správce daně nebo soudní exekutor stanoví výši nákladů exekuce. A to ani v případě, že správce daně provedl nesprávnou volbu způsobu vymáhání daňového nedoplatku, což mělo za následek přiznání nákladů exekuce ve prospěch správce daně nebo exekutora v nepřiměřené výši.

Zbývá prověřit, zda procesním nástrojem, jehož prostřednictvím věřitel může dosáhnout uspokojení své přihlášené pohledávky z prostředků, které podle již existujícího rozhodnutí o nákladech exekuce mají být využity na náhradu nákladů správce daně nebo soudního exekutora, je odvolání do rozvrhového usnesení. Tedy do rozhodnutí, jímž dochází k definitivnímu stanovení, jak se naloží s penězi získanými realizací majetku dlužníka. Při této úvaze lze vyjít z toho, že jak daňová exekuce, tak exekuce uskutečňovaná podle EŘ, se dělí do několika fází. Finálním stádiem je fáze rozvrhová, kdy dochází k rozdělení

¹⁵⁾ Viz náleží ÚS z 18. 7. 2017, sp. zn. III. ÚS 1565/17.

¹⁶⁾ Viz LAVICKÝ, P. a kol., c. d., komentář k § 183.

¹⁷⁾ Srov. např. se SVOBODA, K.: *Exekuční řízení. Civilní proces z pohledu účastníka*. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 107 a násl.

výtěžku z již zpeněžených majetkových hodnot původně patřících dlužníkovi. Věřitel dlužníka se stává účastníkem této dílčí fáze v případě, že tak stanoví zákon. Ke vzniku jeho dílčího účastenství dochází zejména, jedná-li se o rozvrh výtěžku z prodeje nemovité věci dlužníka. Při prodeji nemovitosti se jak v daňové exekuci, tak v exekuci konané podle EŘ, vydává tzv. rozvrhové usnesení. Věřitel dlužníka, který přihlásil svoji pohledávku k uspokojení, je oprávněn se do tohoto rozhodnutí odvolat s odůvodněním, že na uspokojení jeho pohledávky mělo být vynaloženo z rozdělované podstaty více, než bylo stanoveno rozvrhovým rozhodnutím.¹⁸⁾ Právě odvolání do rozvrhového usnesení může být jedinou zbraní, kterou má věřitel daňového dlužníka k dispozici, zvolí-li správce daně způsob exekuce, jenž je pro věřitele nevýhodný. Jiný způsob obrany věřitele daňového dlužníka je vyloučen.

Vůči právě uvedenému lze namítnout, že náklady exekuce ve prospěch správce daně nebo soudního exekutora v době vydání rozvrhového usnesení jsou již ukotveny v pravomocném příkazu k úhradě nákladů exekuce nebo v rozhodnutí správce daně, jež správce vydal na místo příkazu k úhradě nákladů exekuce. Exekutor (správce daně) je takovým pravomocným rozhodnutím vázán a nemůže je v rozvrhovém usnesení nezohlednit. I při vědomí váhy této námitky se domnívám, že věřitele povinného nelze připravit o jediný, v úvahu připadající, procesní nástroj, jak se bránit proti nesprávně zvolenému způsobu exekuce, jímž je právě odvolání do usnesení o rozvrhu, jež mimo jiné slouží i stanovení, kolik z výtěžku z prodeje nemovité věci má posloužit na úhradu jeho přihlášené pohledávky a kolik na náhradu nákladů exekuce.

Argumenty pro moderaci nákladů exekuce

Obrana věřitele daňového dlužníka v rámci odvolání do usnesení o rozvrhu bude za námi sledovaných okolností spočívat v argumentaci, že správce daně provedl nesprávnou volbu typu exekuce, a proto na jeho straně (nebo i na straně exekutora, zvolil-li správce daně nesprávně exekutorskou exekuci) vznikly náklady exekuce v nepřipustné výši, a to na úkor věřitele daňového dlužníka (povinného). Nabízí se však otázka, zda je možné takovou argumentaci s úspěchem použít za situace, kdy náklady vykonávacího řízení jsou jak v případě exekuce konané exekutorem (§ 5 a násl. ET), tak daňové exekuce (§ 183 DŘ), předepsány právním předpisem, jenž výslovně nepředpokládá, že by náklady bylo možné moderovat.

Zvolí-li správce daně nesprávně exekuci uskutečňovanou podle EŘ, vypočítává se odměna exekutora zpravidla jako 15% ze skutečně vymoženého plnění.¹⁹⁾ Vzhledem k tomu, že ET je jen vyhláškou, vzniká exekutorovi (případně exekučnímu soudu) prostor k moderaci fixně stanovených nákladů

¹⁸⁾ Viz § 230 DŘ, § 336p a násl. OSŘ.

¹⁹⁾ Viz § 6 ET.

exekuce (zejména odměny exekutora), jsou-li vzhledem k okolnostem případu nepřiměřené. Rozhodovací praxe už např. uzavřela, že odměna exekutora by neměla vycházet jen z přímé závislosti odměny na výši vymoženého plnění, ale odrážet složitost, odpovědnost a namáhavost exekuční činnosti podle jednotlivých druhů a způsobů výkonu exekuce.²⁰⁾ Odměnu a náklady exekutora lze snížit nebo dokonce vůbec nepřiznat nejen s poukazem na pracnost exekučního vymáhání, ale i s přihlédnutím ke specifickým okolnostem případu. Např. dojde-li k zastavení exekuce pro nedobytnost vymáhané pohledávky, Ústavní soud judikoval, že nemohl-li oprávněný v době podání exekučního návrhu předpokládat, že exekuce skončí bez úspěchu, není přiměřené, aby exekutor měl právo na odměnu.²¹⁾ A to navzdory jasné dikci § 89 věta druhá EŘ, podle něhož v případě zastavení exekuce pro nemajetnost povinného hradí paušálně určené či účelně vynaložené výdaje exekutorovi oprávněný. K moderaci odměny exekutora vypočtené podle ET tedy může dojít i proto, že jejich přiznání v neztenčené výši by bylo s ohledem na specifické okolnosti případu nepřiměřené ve vztahu k některému z účastníků exekuce. Při dovedení této myšlenky do důsledku lze jen stěží přihlášenému věřiteli daňového dlužníka upřít při odvolání do rozvrhového usnesení námitku, že podle vyhlášky stanovená odměna, jež má být exekutorovi proplacena na základě rozvrhového usnesení na úkor uspokojení pohledávky věřitele, má být moderována proto, že správce daně zvolil zjevně nepřiměřený způsob exekuce, jenž poškozuje majetkový zájem přihlášeného věřitele.

Probíhá-li daňová exekuce a správce daně draží nemovitost sám, správce v rámci rozvrhového usnesení (§ 230 DŘ) uvede přednostně uspokojované náklady daňové exekuce, jakož i to, do jaké míry budou z výtěžku z prodeje uhrazeny pohledávky přihlášených věřitelů (§ 229 DŘ). Stejně jako v případě exekuce konané podle EŘ v zásadě platí, že náklady daňové exekuce správce daně do rozvrhového rozhodnutí převezme z již existujícího pravomocného rozhodnutí o výši nákladů (zpravidla z tzv. exekučního příkazu, viz § 182 odst. 4 DŘ). Stejně jako v exekuci uskutečňované exekutorem se přihlášený věřitel zřejmě může odvolat až do rozvrhového usnesení a rozhodně nemůže brojit už proti rozhodnutí o nákladech daňové exekuce. Proto je nezbytné připustit, že přihlášený věřitel může námitky proti nepřiměřeně vysokým nákladům správce daně uplatnit v odvolání do rozvrhového usnesení. Je však

²⁰⁾ Viz např. nálezy ÚS z 29. 7. 2009, sp. zn. II. ÚS 1540/08, z 30. 6. 2009, sp. zn. I. ÚS 998/09, z 8. 7. 2008, sp. zn. II. ÚS 1038/08, a řada dalších. Srov. i s KASÍKOVÁ, M. a kol.: *Exekuční řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2017, s. 612 a násl., nebo MIKMEKOVÁ, L.: *Zastavení exekučního řízení a náklady exekuce*. In *Komorní listy* č. 4/2020, Praha: *Exekutorská komora ČR*, 2020, ISSN 1805-1081.

²¹⁾ Viz např. nález ÚS Pl. ÚS z 12. 9. 2006, sp. zn. Pl. ÚS - st. 23/06, nález ÚS z 29. 10. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 16/08, nebo nález ÚS z 1. 11. 2016, sp. zn. III. ÚS 938/16. Z literatury srov. např. Hozman, D.: *Odměňování soudního exekutora*. In *Komorní listy* č. 2/2010, Praha: *Exekutorská komora ČR*, 2013, ISSN 1805-1081, nebo s LEVÝ, J., SVOBODA, K., HRMADA, M. a kol.: *Náklady řízení*. Praha: C. H. Beck, 2017, s. 253 a násl.

pravdou, že způsob výpočtu nákladů daňové exekuce nestanoví podzákonný předpis (vyhláška), ale přímo zákon. Gramatika ust. § 183 DŘ přitom nepředpokládá, že by náklady daňové exekuce bylo možné moderovat. O odstavec výše jsem však doložil, že Ústavní soud v případě nákladů exekuce podle EŘ navzdory gramatickému znění § 89 věta druhá EŘ uzavřel, že oprávněný není povinen hradit exekutorovi náklady, jestliže v době podání exekučního návrhu neměl vědomost, že exekuce skončí bezvýsledně pro nedostatek majetku na straně povinného. Pokud je ve výjimečných případech možný takový výklad zákona, jenž je v rozporu s jeho gramatickou dikcí,²²⁾ lze jej využít i tehdy, když správce daně pochybí při výběru typu exekuce, v níž má být vymouzen daňový nedoplatek, a tímto nedopatřením způsobí nepřiměřené navýšení nákladů daňové exekuce na úkor uspokojení pohledávky přihlášeného věřitele. Náklady daňové exekuce by za takových okolností neměly přesáhnout částku, která by představovala náklady exekuce konané podle EŘ. Uvedený systematický přístup k výkladu ust. § 183 DŘ lze zaštitit i existencí ustanovení § 175 odst. 2 DŘ, podle něhož exekuce daňového nedoplatku má proběhnout tak, aby náklady exekuce byly přiměřené.²³⁾

Ustanovení § 183 odst. 1,2 DŘ je tedy třeba vyložit tak, že náklady ve výši 2% z vymáhaného plnění je za běžných okolností na místě pokládat za přiměřené náklad daňové exekuce. Existují-li však zvláštní okolnosti případu (např. vymáhané plnění dosahuje řádu milionů Kč, ale vymouzen je pouze malý zlomek této částky, aniž by exekuce byla nadstandardně pracná, nebo uskutečnil-li správce daně volbu nepřiměřeného typu exekuce), je třeba náklady daňové exekuce stanovit nižší, přiměřenou částkou. Jsou-li dány zvláštní okolnosti případu, musí správce daně odůvodnit, na základě jakých úvah náklady stanovil, a proč specifické okolnosti podle něho nemají vést ke snížení výše nákladů.²⁴⁾ I když DŘ neobsahuje obdobu § 150 OSŘ²⁵⁾ není možné ignorovat základní spravedlnostní kritérium při rozhodování o náhradě nákladů

²²⁾ Srov. s rozsudkem NS z 30. 11. 2011, sp. zn. 33 Cdo 2751/2010. V něm se uvádí, že gramatický výklad právních předpisů by měl sloužit pouze jako prvotní přiblížení k obsahu normy, resp. být primárním východiskem pro objasnění smyslu a účelu právní normy, které jsou následně podrobeny výkladu logickému, systematickému a především teleologickému, prostřednictvím nichž je objasněn skutečný smysl a účel vykládané právní normy.

²³⁾ Srov. s TĚŽKÝ, V., JANTOŠ, M.: Přiměřenost exekučních nákladů v oblasti místních poplatků. In *UNES – účetnictví a daně pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, organizační složky státu a nevýdělečné organizace*, Wolters Kluwer, a. s., 2015, č. 9, s. 15–19, ISSN 1214- 181X, s. 15.

²⁴⁾ Existuje sice judikatura, podle níž konkrétní způsob výpočtu nákladů daňové exekuce není správce daně povinen provést, je-li zjevné, že je stanovil jako 2% z vymáhané částky. Viz např. rozsudek MS v Praze z 25. 10. 2017, sp. zn. 9 Af 61/2014, nebo rozsudek NSS z 25. 1. 2007, sp. zn. 7 Afs 171/2006. Tuto judikaturu je na místě vztáhnout pouze na případy, kdy v průběhu daňové exekuce nebyly zaznamenány zvláštní okolnosti případu, pro které připadá v úvahu moderace nákladů exekuce.

²⁵⁾ Podle § 150 OSŘ jsou-li tu důvody hodné zvláštního zřetele, nebo odmítne-li se účastník bez vážného důvodu zúčastnit prvního setkání s mediátorem nařízeného soudem, nemusí soud výjimečně náhradu nákladů řízení zcela nebo zčásti přiznat.

jakékoliv veřejnoprávního řízení, jímž je přiměřenost konkrétního rozhodnutí o nákladech.²⁶⁾

K odpovědnosti správce daně podle zákona č. 82/1998 Sb.²⁷⁾

Zbývá vyřešit, zda správce daně nese ve vztahu k daňovému dlužníkovi a případně k věřiteli daňového dlužníka hmotněprávní odpovědnost za újmu, která jim měla být způsobena nesprávnou volbou způsobu exekuce.

V obecné rovině lze konstatovat, že správce daně přistupuje k vymáhání daňového nedoplatku jako orgán veřejné moci, když stát odpovídá za náhradu škody, kterou by správce daně způsobil nezákonným jednáním spočívajícím ve volbě nepřiměřeného způsobu exekuce daňového nedoplatku ve smyslu ust. § 13 a násl. OdpŠk.²⁸⁾

V případě, že by se náhrady škody domáhal sám daňový dlužník, však nelze pominout, že náklady exekuce, jež byla způsobena údajně nepřiměřenou volbou způsobu exekuce, výslovně byly stanoveny pravomocnými příkazy k úhradě nákladů exekuce nebo samostatným rozhodnutím, vůči němuž daňový dlužník měl k dispozici opravný prostředek. Volba nepřiměřeného způsobu vedení exekuce je podle aktuální judikatury dokonce důvodem pro podání návrhu na zastavení exekuce ze strany daňového dlužníka.²⁹⁾ Jestliže daňový dlužník nevyužije těchto možností, rozhodnutí o nákladech exekuce nebude v dané (možná nesprávně zvolené) exekuci odstraněno. Za takových okolností není na místě uzavřít, že by možná nekorektně zvolený způsob vymáhání daňového nedoplatku byl ze strany správce daně nesprávným úředním postupem, za který by stát odpovídal. Je tomu tak proto, že daňový dlužník měl v exekuci, která probíhala jako údajně nepřiměřená, prostor k tomu, aby škodlivému účinku vůči sobě zamezil podáním návrhu na zastavení exekuce nebo opravným prostředkem vůči rozhodnutí o náhradě nákladů exekuce (§ 8 odst. 3 OdpŠk).³⁰⁾

²⁶⁾ Povinnost moderovat za výjimečných okolností náklady řízení a pravidlo, že mají být hrazeny jen účelně vynaložené náklady (§ 137, § 150 OSŘ) patří mezi zásady, které prostupují procesní právo jako celek. Srov. např. nálezy ÚS z 25. 4. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 25/12, ze 7. 6. 2016, sp. zn. IV.ÚS 3559/15, z 5. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 2862/07, a s řadou dalších.

²⁷⁾ Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OdpŠk“).

²⁸⁾ O odpovědnosti státu za škodu způsobenou nesprávným úředním postupem viz např. HENDRYCH, D. a kol.: *Správní právo. Obecná část*. 9. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 440, nebo VOJTEK, P., BIČÁK, V.: *Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci*. Komentář. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2017, s. 147 a násl., nebo PÍTROVÁ, L.: Několik poznámek k náhradě škody způsobené výkonem veřejné moci. In *Právní rozhledy*, č. 22, Praha: C. H. Beck, 2017, s. 788-793, ISSN 1210-6410.

²⁹⁾ Viz např. nález ÚS z 18. 7. 2017, sp. zn. III.ÚS 1565/17.

³⁰⁾ Srov. s rozsudkem NS z 18. 11. 2020, sp. zn. 30 Cdo 2153/2020, rozsudkem NS z 11. 12. 2019,

Cítil-li by se nesprávnou volbou způsobu exekuce ze strany správce daně poškozen věřitel, jenž do exekuce přihlásil svoji pohledávku za daňovým dlužníkem, nelze přehlédnout, že věřitel nemá k dispozici námitky proti příkazu k úhradě nákladů exekuce, jež byly s ohledem na možná nesprávně zvolený způsob vymáhání daňového nedoplatku stanoveny v nepřiměřené výši. Věřitel ani nemá právo navrhnout zastavení exekuce s odůvodněním, že správce daně měl zvolit jiný způsob vymáhání. Jediným procesním nástrojem, jenž přichází v úvahu, je odvolání věřitele do usnesení i rozvrhu, na jehož základě má z výtěžku z prodeje nemovité věci dojít k uspokojení dříve stanovených nákladů exekuce a případně i přihlášené pohledávky věřitele. Má-li věřitel k dispozici tento způsob obrany, ani on by zřejmě neuspěl se svým nárokem na náhradu škody způsobenou údajně nesprávnou volbou typu exekuce, jestliže tuto obranu měl a mohl využít. Výše jsem však uvedl, že lze zastávat i postoj, podle něhož věřitel daňového dlužníka nemůže při odvolání do rozvrhového usnesení uspět s argumentem, že náklady exekuce měly být stanoveny nižší, protože v době vydání rozvrhového usnesení existuje pravomocné rozhodnutí o výši nákladů exekuce. Přikloní-li se soudy v budoucnosti k tomuto náhledu, věřitel daňového dlužníka může uspět se žalobou o náhradu škody způsobenou nesprávnou volbou způsobu vymáhání daňového nedoplatku ze strany správce daně. Škoda bude dosahovat výše uspokojení, kterého by věřitel dosáhl navíc, pokud by správce daně zvolil jiný způsob exekuce, jenž je co do nákladů méně náročný.

Navrhuje-li zastavení exekuce daňový dlužník

Závěrem se dovoluji zapochybovat o přiměřenosti závěru Ústavního soudu, podle něhož daňový dlužník má k dispozici návrh na zastavení exekuce pro nevhodně zvolený způsob exekuce.³¹⁾ Mám za to, že obtíž s možná nepřiměřenými náklady exekuce by sama o sobě neměla vést k zastavení již probíhající exekuce.³²⁾

Nelze totiž odestát, že exekuce zpravidla bude v době, kdy se rozhoduje o jejím zastavení, již v pokročilejším stádiu, kdy už došlo k poškození nebo dokonce k realizaci majetkových hodnot náležejících daňovému dlužníku. Za takových okolností se její ukončení jeví jako neefektivní, neboť návrat do původního stavu před zahájením exekuce už není možný (viz např. § 337h odst. 3, § 336l odst. 2 OSŘ). Dílčí problém s nepřiměřenými náklady způsobenými nevhodně zvoleným způsobem exekuce je podle mého na místě řešit tak, že náklady již plynoucí exekuce budou vyčísleny ve výši, které by dosáhly při volbě správného typu exekuce. Daňový dlužník (povinný)

sp. zn. 30 Cdo 4475/2017, rozsudkem NS z 30. 1. 2019, sp. zn. 30 Cdo 2407/2017. Z literatury srov. s IŠTVÁNEK, F., KORBEL, F., SIMON, P.: *Zákon o odpovědnosti za škodu při výkonu veřejné moci: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2022-7-26]. ASPI_ID KO82_1998CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X, komentář k § 8.

³¹⁾ Viz např. nález ÚS z 18. 7. 2017, sp. zn. III ÚS 1565/17.

³²⁾ Viz např. BEČVÁŘ, O., *(Ne)přiměřenost nákladů exekuce*, c. d.

a možná i přihlášený věřitel přitom mají procesní nástroje, jak se redukce nákladů domoci. V případě daňového dlužníka tento instrument spočívá v podání námítky proti příkazu k úhradě nákladů exekuce, a je-li exekuce na samém počátku (žádné majetkové hodnoty ještě nebyly zpeněženy), zřejmě i v podání návrhu na zastavení exekuce jako celku. Přihlášený věřitel podle mého názoru má k dispozici odvolání do rozvrhového rozhodnutí s tím, že bude požadovat, aby náklady exekuce byly moderovány a že v moderované části mají připadnout na úhradu jeho pohledávky za daňovým dlužníkem.

Shnutí:

Článek se věnuje situaci, kdy správce daně zvolí nesprávný způsob exekuce daňového nedoplatku. Autor v něm mimo jiné vysvětluje, proč nesprávně provedená volba nemá mít za následek zastavení nekorektně zvolené exekuce, ale rozhodnutí o nákladech exekuce, které vznikly na straně správce daně, v neprospěch správce daně.

Defence against purposeful choice of exacting tax deficiency method – summary:

The article deals with the situation when the tax administrator chooses exacting tax deficiency method which is faulty. Besides the author explains why faulty choice of exacting tax deficiency method should not result in discontinuance of tax execution and why it should result in making a decision of tax execution's costs on the tax administrator's side to the detriment of the tax administrator.