

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Adam Bartošek

Daňová exekuce

Diplomová práce

Olomouc 2014

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Daňová exekuce vypracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje.

Ve Zlíně dne 18. června 2014

Adam Bartošek

Poděkování

Děkuji JUDr. Pavlu Matouškovi, vedoucímu mé diplomové práce, za poskytnuté rady a připomínky při zpracování této práce.

Obsah

Úvod.....	7
1 Vymezení základních pojmů souvisejících s institutem daňové exekuce.....	9
1. 1 Daň.....	9
1. 2 Správce daně.....	10
1. 3 Správa daně.....	11
1. 4 Daňové řízení.....	11
1. 4. 1 Exekuční řízení.....	12
1. 5 Daňová exekuce.....	12
2 Komparace odlišností a společných aspektů mezi exekucí daňovou a občanskoprávní.....	14
2. 1 Pojem exekuce.....	14
2. 2 Rozdíly v právní úpravě.....	15
2. 3 Společné aspekty.....	19
3 Správce daně a jeho práva a povinnosti v daňové exekuci.....	24
3. 1 Přehled správců daně.....	24
3. 2 Působnost správce daně.....	25
3. 3 Právní osobnost a svéprávnost správce daně.....	27
3. 2 Oprávnění správce daně a jeho povinnosti.....	28
4 Procesní podmínky daňové exekuce.....	30
4. 1 Pravomoc a příslušnost.....	30
4. 2 Způsobilost být daňovým subjektem.....	31
4. 3 Prodlení dlužníka a lhůta k platbě.....	32
4. 4 Exekuční titul.....	34
5 Druhy výkonu daňové exekuce.....	38
5. 1 Daňová exekuce postižením majetkových práv.....	38
5. 1. 1 Daňová exekuce srážkami ze mzdy.....	38
5. 1. 2 Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb.....	40
5. 1. 3 Daňová exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky.....	41
5. 1. 4 Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv.....	42
5. 2 Daňová exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí.....	43
5. 2. 1 Daňová exekuce prodejem movitých věcí.....	43
5. 2. 2 Daňová exekuce prodejem nemovitostí.....	45

5. 2. 3 Dražba movitých a nemovitých věcí.....	47
5. 2. 4 Rozvrhové řízení.....	48
6 Realizace daňové exekuce	50
6. 1 Činnost správce daně před nařízením daňové exekuce.....	50
6. 1. 1 Vyrozumění	50
6. 1. 2 Prohlášení o majetku.....	50
6. 2 Zahájení daňové exekuce.....	51
6. 3 Zúčtování exekuce	52
7 Omezení a rozsah daňové exekuce	54
7. 1 Vyloučení majetku z daňové exekuce	54
7. 2 Odklad daňové exekuce	55
7. 3 Zastavení daňové exekuce	56
8 Ochrana povinného v českém právním řádu.....	58
8. 1 Ochrana daňového subjektu.....	58
8. 2 Zneužití práv soudního exekutora.....	58
9 Příklad.....	60
Závěr	62
Bibliografie	64
Shrnutí.....	71
Summary	73
Klíčová slova	75

Seznam použitých zkratek

OZ – Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

OSŘ – Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.

DŘ – Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

zZŘS – Zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů.

EŘ – Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

SŘ – Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

CSČR – Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Iz – Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Ústava – Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, ve znění pozdějších předpisů.

Listina – Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.

ČR – Česká republika

EU – Evropská unie

FO – fyzická osoba

PO – Právnícká osoba

Úvod

Téma daňové exekuce je velmi zajímavým a důležitým tématem pro dnešní společnost, jelikož každý z nás je poplatníkem daně či poplatku. Takto získané peněžní prostředky plynou do veřejných rozpočtů a následně slouží k přerozdělování státem např. na pokrytí sociálních potřeb občanů či zajištění veřejného pořádku.

V kontextu událostí a vývoje hospodářství a daňové politiky v naší zemi v posledních letech si myslím, že toto téma zasahuje do života více a více lidí. Přímo se jich dotýká, jelikož hospodářská a ekonomická nestabilita se odráží v běžném životě jak právnických, tak fyzických osob. Způsobuje ji např. druhotná neschopnost splácet, zejména u podnikatelů, vede k zániku firem, což se projevuje v rostoucí míře nezaměstnanosti. Vzhledem k těmto a dalším okolnostem je dnešní neochota platit daně stále silnější, což má ovšem neblahý dopad na ekonomiku celého státu, jelikož daně jsou jeho největším příjmem, resp. příjmem státního rozpočtu. Zde pak nastává prostor pro vymáhání dluhu na daních. Daňová exekuce je tedy účinným nástrojem k provedení takových opatření.

Daňová exekuce je vždy velkým zásahem do subjektivních práv. Z tohoto důvodu daň může být vybírána pouze na základě zákona a zákon také přesně určuje průběh daňové exekuce, kterým je správce daně vázán. Cílem předložené práce je analyzovat proces provádění daňové exekuce a mechanismy sloužící k ochraně povinného i k zajištění zaplacení daňových nedoplatků v nezbytném rozsahu a odlišit daňovou exekuci od exekuce soudní, resp. civilní. Zároveň je součástí tohoto cíle stanovit možnosti zefektivnění procesu provádění daňové exekuce a nové možnosti ochrany povinného. K dosažení tohoto cíle při zpracování diplomové práce použiji metod vědecké práce, a to zejména analýzy s následným syntetickým zobecněním, včetně korelace principů daňové a soudní exekuce.

Práce je rozčleněna do devíti kapitol. V první kapitole jsou vymezeny základní pojmy související s institutem daňové exekuce, sloužící k hlubšímu pochopení následujícího textu. Druhá představuje komparaci civilní a daňové exekuce pomocí společných aspektů a rozdílných rysů. Třetí kapitola je věnována objasnění pojmu správce daně, zejména pak uvádím přehled možných správců daně a jejich působnost,

právní osobnost, svéprávnost a stanovená práva a povinnosti v rámci daňové exekuce. Ve čtvrté kapitole se zabývám procesními podmínkami daňové exekuce, ze kterých se nejvíce věnuji exekučnímu titulu. V páté, nejrozsáhlejší kapitole popisují jednotlivé druhy daňové exekuce. Šestá kapitola dále popisuje průběh daňové exekuce, především činnost správce daně před nařízením daňové exekuce, zahájení daňové exekuce a její zúčtování. Sedmá kapitola je věnována omezením a rozsahu daňové exekuce, mezi které patří vyloučení věcí z exekuce, zastavení či odklad daňové exekuce. V osmé kapitole uvádím možnost ochrany pro daňové subjekty v rámci daňové exekuce a dále se zde věnuji zneužití práv soudního exekutora v rámci exekuce. V deváté, poslední kapitole uvádím aplikaci postupu uvedeného v práci na praktickém příkladu.

Při zpracování předkládané práce jsem vycházel z právních předpisů, soudní judikatury, odborné právní literatury a časopiseckých i internetových zdrojů. Obsah diplomové práce byl konzultován s daňovým poradcem i pracovníkem Finančního úřadu ve Zlíně.

Práce je zpracována podle platné právní úpravy k 1. 1. 2014.

1 Vymezení základních pojmů souvisejících s institutem daňové exekuce

1.1 Daň

Pojem daň není přímo definován v žádném zákoně, resp. neexistuje tzv. legální definice. Tedy si zde musíme pomoci výkladovou teorií dle nauky finančního práva. Vesměs všichni autoři uvádějí, že se jedná o určitý typ povinné platby. Jako nejvhodnější se jeví výklad, že daň je povinná, zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná, která se pravidelně opakuje.¹ Nicméně je třeba podotknout, že toto pojetí by vylučovalo tzv. jednorázové daně, proto

.² Na základě dvou předchozích vymezení lze daň vykládat jako platební povinnost určenou ze zákona státem, která plyne do veřejných rozpočtů a za niž se neposkytuje ekvivalentní protiplnění.

Jak je již výše zmíněno, daň může být ukládána výlučně na základě zákona. Toto stanovuje přímo ústavní pořádek, a sice Listina základních práv a svobod, ve které je stanoveno toto pravidlo v čl. 11 odst. 5.

Je třeba rozlišovat pojem daň od pojmu poplatky, které jsou si obsahově nejbližší. Poplatky se liší od daní zejména ve znaku ekvivalentního protiplnění ze strany státu, obce či kraje. Jistým odlišovacím znakem může být také periodicita daní, které jsou, na rozdíl od poplatků, zpravidla jednorázové.³ Stát má samozřejmě mnohem více typů povinných plateb, avšak ty nejsou pojmově daním natolik podobné, jejich společným znakem je, že plynou do veřejných rozpočtů, slouží k hromadění a následnému přerozdělování peněžní masy.

¹ BONĚK, Václav a kol. *Lexikon – daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001, s. 30.

² BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 154.

³ Tamtéž, s. 93.

1. 2 Správce daně

U pojmu správce daně můžeme vycházet z několika možných vymezení, a to teoretických, či z definice legální, tedy přímo uvedené v zákoně, resp. daňovém řádu. Konfrontací jednoho z teoretických vymezení a legální definice bude ukázána jejich rozdílnost.

Dle nauky se správcem daně rozumí: „*orgán, který je dle právních předpisů věcně a místně příslušný k výkonu správy daní*“.⁴

Tento pojem je také legálně definován v § 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který jej definuje jako správní orgán nebo jiný státní orgán (dále taktéž „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. V odstavci druhém toto ustanovení upřesňuje termín správní orgán, souhrnně sem řadí všechny orgány i osoby, jimiž je vykonávána veřejná moc. To tedy znamená, že vezmeme-li v úvahu zákony upravující jednotlivé daně, je tato správa rozdělena zejména mezi orgány finanční a celní správy. Celní správy zejména vzhledem k výkonu správy nad daněmi spotřebními a daní z přidané hodnoty při dovozu neplátců.⁵

Legální definice je rozšířena v § 10 odst. 3 DŘ, co do způsobilosti být účastníkem také v občanském soudním řízení, jelikož se správce daně může účastnit i tohoto řízení, pokud souvisí se správou daní. Je zde tedy zakotvena aktivní i pasivní legitimace správce daně k podání návrhů na zahájení občanského soudního řízení. Typickým příkladem, kdy se správce daně účastní jako věřitel, je insolvenční řízení.⁶

Z výše uvedeného vyplývá, že správcem daně je orgán, FO, PO, pokud vykonává státní správu, a je k tomu zmocněn zákonem. Jednotlivá ustanovení o správci daně se pak liší zákon od zákona, máme-li na mysli zákony upravující jednotlivé daně.

Dnes již neplatná úprava zákona o správě daní a poplatků definovala v § 1 odst. 3 správce daně jako územní a finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány obcí v České republice věcně příslušné podle

⁴ BONĚK, Václav a kol. *Lexikon – daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001, s. 451.

⁵ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 257.

⁶ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, volební období 2006–2010. Tisk č. 685: Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=685&CT1=0>>.

zvláštních zákonů ke správě daní.⁷ Z tohoto lze dovodit, že dnešní úprava je přesnější a širěji vymezená, zejména co se týče vymezení subjektů, které mohou být správcem daně, protože zakotvuje možnost delegace pravomoci právě na FO či PO a dále, protože stanovuje na základě zákona na rozdíl od předchozí úpravy, která toto omezila pojmem zvláštní zákony.

1.3 Správa daně

Pojmem správa daně se rozumí: „*právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností.*“⁸

Správu daně můžeme řadit pod veřejnou správu, jakožto jedno její odvětví. Veřejná správa je pojem, který není jasně definovaný a každý autor jej tak vymezuje jinak. Například dle názoru prof. Sládečka ji můžeme pojímat dvěma způsoby, a to materiálně a formálně. Co se týče formálního pojetí, tak zde používá negativní vymezení, které je pro něj rozhodující. Tedy veřejnou správu označuje jako: „*činnost orgánu státu nebo jiného subjektu veřejné moci mimo státní orgány vykonávající zákonodárství, soudnictví nebo vládu.*“⁹

Správa daně je právně obsažena v zákoně o dani z přidané hodnoty a daňovém řádu. Tyto zákony upravují činnost subjektů v rámci správy daně, jakož i stanovují, kdo těmito subjekty je. Správa daně je tedy obecnější a širší pojem než daňové řízení, které je v ní obsaženo.¹⁰

1.4 Daňové řízení

Daňové řízení má svou legální definici v § 135 DR: Daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Z tohoto vymezení vyplývá, že se řízení skládá z více stadií, a rovněž stanoví, kdy je toto řízení skončeno. Lze tedy říci, že daňovým řízením jsou veškerá dílčí řízení a postupy, které vedou ke zjištění, stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Daňové řízení má svá

⁷ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

⁸ BONĚK, Václav a kol. *Lexikon – daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001, s. 466.

⁹ SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3., aktualiz. a upr. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, s. 23.

¹⁰ Viz níže. Kapitola 1.4.

specifika, zejména pak v tom, že probíhá souvisle a nepřetržitě z existence daňové povinnosti, pokud není dosaženo cíle správy daní.¹¹

Pojmem daňové řízení můžeme chápat i jednotlivé skupiny dílčích řízení, ze kterých se skládá, těmi jsou nalézací a řízení při placení daně.¹² Nalézací řízení můžeme dále rozčlenit do řízení vyměřovacího, doměřovacího a řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí v řízení vyměřovacím či doměřovacím. Řízení při placení daně se dále rozpadá do řízení: o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, o zajištění daně, exekučního a řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v předchozích typech řízení při placení daně.

1. 4. 1 Exekuční řízení

Pro tuto práci je exekuční řízení nejdůležitějším pojmem, jelikož na základě tohoto řízení probíhá daňová exekuce, která je jedním z možných výsledků exekučního řízení, jak stanoví § 175 DŘ. Je to tedy jedna z možností vymáhání daňového nedoplatku. Jak již bylo zmíněno, v definici pojmu daňového řízení, je cílem také zabezpečit úhradu této daňové povinnosti. Exekuční řízení nastane až v případě, že daň nebyla řádně a včas uhrazena. V civilní úpravě je upravována také jako výkon rozhodnutí, jak vyplývá z OSŘ. „*Nicméně tento termín není vhodný, jelikož exekuční titul nemusí být vždy jen na plnění, ale může zde být řada jiných titulů. Navíc přihlédneme-li ke skutečnosti, že jde o nucený výkon s využitím státní donucovací pravomoci, která je charakteristickým prvkem právě exekuce.*”¹³

1. 5 Daňová exekuce

Jak již bylo řečeno v bodu 1.4.1, je daňová exekuce jednou z možností, jak zajistit vymáhání daňového nedoplatku, tedy výsledek exekučního řízení.

Obecně lze pojem exekuce definovat jako faktické nucené uskutečnění určitého subjektivního práva na plnění, jež bylo oprávněnému (věřiteli) přiznáno exekučním titulem, avšak povinná strana (dlužník) je neposkytla dobrovolně, a to prostřednictvím donucujících prostředků státní moci.¹⁴ S přihlédnutím k této definici

¹¹ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 270.

¹² BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 270.

¹³ FIALA, Josef. *Historický vývoj některých procesních principů, zásad a institutů civilního procesu*. Praha: Univerzita Karlova, 1974, s. 88.

¹⁴ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1087.

exekuce, můžeme dovodit, že daňová exekuce je nucené provedení práva na plnění oproti povinnému, který neplnil dobrovolně, a to skrze správce daně. K tomuto pojetí se přiklání také definice, jež uvádí, že daňovou exekucí provádí správce daně vymáhání daňových nedoplatků.¹⁵

¹⁵ BONĚK, Václav a kol. *Lexikon – daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001, s. 43.

2 Komparace odlišností a společných aspektů mezi exekucí daňovou a občanskoprávní

2.1 Pojem exekuce

Exekuce je jedním z druhů řízení, vedle řízení nalézacího je samostatným a nezávislým řízením. Není zde žádná legální definice, takže si musíme pomoci výkladem z odborné literatury. Jedná se o postup upravený právními předpisy, kterým se provádí nucená realizace plnění k tomu oprávněnými orgány.¹⁶ Odborný slovník o exekuci hovoří následovně: „*Není-li subjektivní právo přiznané rozhodnutím soudu, ev. jiného orgánu splněno dobrovolně, může být nařízena exekuce jako nucená realizace plnění prováděná oprávněnými orgány, a to v rámci exekučního řízení.*“¹⁷ Dvě výše uvedené definice můžeme doplnit o třetí, která znaky exekuce rozšiřuje o potřebu „exekučního titulu“ jako předpokladu exekuce.¹⁸ Lze tedy s určitostí říci, že na základě těchto teoretických vymezení můžeme konstatovat, že exekuce je i jistým zásahem do osobních práv, ať už majetkových či jiných, resp. do soukromoprávní sféry.¹⁹ Zásahem je zejména proto, že vždy ukládá povinnému subjektu něco konat, něčeho se zdržet, něco strpět či něco dát, tedy ukládá subjektivní povinnost.²⁰

Je třeba rozlišovat exekuci od výkonu rozhodnutí. Liší se zejména v osobě vykonavatele, jelikož výkon rozhodnutí je prováděn zpravidla soudním orgánem. Naproti tomu je exekuce, neboli exekuční činnost, svěřena exekutorům, kteří mají specifické postavení v rámci právnických profesí. Prof. Winterová hovoří o tomto institutu nejen v občanském soudním řízení takto: „*Exekuce je pojem využívaný také k vyjádření vynucování rozhodnutí (titulů), vydaných v řízení správním či daňovém.*“²¹ Dále lze z teoretických vymezení dovodit, že existuje více druhů exekuce než jen občanskoprávní. Jsou jimi např. exekuce daňová, správní nebo

¹⁶ SCHELLEOVÁ, Ilona a kol. *Exekuce*. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2008, s. 6.

¹⁷ HENDRYCH, Dušan a kol. *Právní slovník*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2001, s. 183.

¹⁸ GRÚŇ, Lubomír, ČERNÝ, Michal. *Malý slovník finanční, bankovní a obchodní*. 1. vyd. Olomouc: Vydavatelství Univerzity Palackého, 2006, s. 59.

¹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54.

²⁰ SCHELLEOVÁ, Ilona a kol. *Civilní proces*. Praha: Eurolex Bohemia, 2006, s. 780.

²¹ WINTEROVÁ, Alena a kol. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Linde Praha, 2011, s. 475.

trestněprávní.²² Tím se dostáváme k možnému střetu více právních úprav, a to dokonce mezi právem soukromým a veřejným. Veřejným zejména proto, že finanční právo, pod které se daňová exekuce řadí, je odvětvím práva veřejného,²³ a soukromým, protože jde vždy o zásah do soukromoprávní oblasti v případě kteréhokoliv druhu exekuce.

2. 2 Rozdíly v právní úpravě

Jako první je třeba se zabývat zařazením obou exekučních řízení v rámci jejich odvětví práva, nejprve u daňové a následně u civilní exekuce.

Daňová exekuce je řazena jako součást řízení daňového pod druh řízení při placení daní. To znamená, že je dílčím řízením při placení daní, jež je na vyšší úrovni třídění druhem řízení daňového.²⁴ Na rozdíl od toho, je civilní exekuce samostatný druh řízení v civilním řízení před soudem, vedle řízení nalézacího.²⁵ Z toho vyplývá, že tyto exekuce jsou zcela odlišnými typy řízení. Vzhledem k definici pojmu exekuce v předchozím bodě práce lze říci, že exekuce je fakultativním řízením v obou srovnávaných typech. To znamená, že nemusí vždy nastat. Vyplývá to ze znaků uvedených v definici pojmu, konkrétně ze znaku dobrovolného nesplnění povinným subjektem. Samozřejmě nemusí toto řízení následovat z více důvodů, jedním z nich může být i nepřiznání nároku, jelikož by exekuce neměla proč probíhat a chyběl by základní znak, kterým je subjektivní oprávnění.

Další rozdíl se nám nabízí ihned, jakmile zařadíme typy srovnávaných exekucí dle řízení. Je to rozdíl v subjektech a zúčastněných osobách participujících na těchto exekučních řízeních. Co se týče daňové exekuce, tak zde můžeme subjekty rozdělit na: *správce daně, oprávněného, dlužníka a případně další osoby*.²⁶ Zatímco u civilní exekuce jsou to účastníci, oprávněný a povinný, dle dikce § 255 zákona č. 99/1963 Sb., Občanský soudní řád. Dále zde mezi subjekty civilní exekuce lze řadit soud, který rozhoduje o nařízení exekuce a vykonavatele, to plyne z dikce § 265 odst. 1

²² SCHELLEOVÁ, Ilona, SCHELLE, Karel. *Civilní proces*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2006, s. 782.

²³ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 15.

²⁴ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1086.

²⁵ SCHELLEOVÁ, Ilona a kol. *Civilní proces*. Praha: Eurolex Bohemia, 2006, s. 780.

²⁶ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1087.

a odst. 3 OSŘ. Vykonavatelem exekuce může být pouze osoba vymáhající nucený výkon exekučních titulů, srov. § 4 odst. 2 zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti a o změně dalších zákonů. Z toho vyplývá, že ve spojení § 1 EŘ a § 265 OSŘ, je vykonavatelem soudní exekutor nebo soud. Součástí exekučního řízení mohou být i jiné zúčastněné subjekty, např. plátce mzdy. Nutno tedy konstatovat, že zde jsou podstatné rozdíly zejména v exekučních orgánech. U civilní exekuce je tímto orgánem soud, naproti tomu u daňové exekuce je to správce daně.

Velmi podstatný rozdíl mezi civilní a daňovou exekucí je už v předmětu postihu. Soudní exekuce, tedy civilní, má samozřejmě širší předmět než exekuce daňová. To vyplývá již z jednotlivých typů řízení, pro které může následovat. Daňová exekuce může následovat pouze v řízení daňovém, resp. v řízení při placení daní. Jinak řečeno – vždy je jeho předmětem daňový nedoplatek, což znamená, že může být realizováno pouze na peněžité plnění. Tomu také odpovídá výčet exekučních titulů v § 176 DŘ.²⁷ Civilní exekuce může následovat po mnoha typech nalézacího řízení. Exekuční titul může být vystaven na velké množství subjektivních práv, což vyplývá z úpravy jednotlivých druhů exekuce, resp. výkonu rozhodnutí, uvedených v OSŘ a v zákoně č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních. To souvisí se zájmem, který mají exekuce sledovat. Zatímco civilní sleduje mnoho různých soukromých zájmů, daňová sleduje pouze jeden veřejný zájem, kterým je vymáhání zákonem stanovených daní.

V pořadí čtvrtým rozdílem mezi civilní a daňovou exekucí je forma zahájení exekuce. Daňovou exekuci lze zahájit pouze ex officio. Respektive se dá říci, že fyzická či právnická osoba dnes nemůže učinit návrh na zahájení daňové exekuce.²⁸ Civilní exekuce se dle OSŘ, zejména pak § 261 odst. 1, nařizuje na základě návrhu, avšak, vezmeme-li v potaz dikci § 497 odst. 1 zákona o zvláštních řízeních soudních, lze se domnívat, že civilní typ exekuce je možné nařídit i bez návrhu oprávněného. Tato norma stanovuje, že soud společně s předběžným opatřením zajistí také jeho bezodkladný výkon.

²⁷ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1074.

²⁸ Tamtéž, s. 1089.

Co se týče daňové exekuce, tak zde není problém v tom, že by bylo stanoveno zahájení pouze na návrh. Nicméně zde není státní úřad, který by tento návrh mohl přijmout a vykonat. Tento problém vyplývá z textu § 105 odst. 1 písm. b) a § 106 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. V těchto ustanoveních je vyjádřena možnost uplatnit žádost o výkon peněžitého plnění u obecného správce daně, který vydal rozhodnutí či schválil smír v prvním stupni. Na základě § 106 odst. 3 SŘ se pro uplatnění takového exekučního titulu uplatní postup pro správu daní, která je v současnosti upravena daňovým řádem, jak napovídá § 1 DŘ. Jelikož však zákon nesvěřuje žádnému ze státních orgánů roli exekučního orgánu, není zde možnost podání návrhu na provedení daňové exekuce.²⁹ Lze tedy předpokládat, že vyloučen je i celní úřad, jakožto obecný správce daně. U celního úřadu je možnost vymáhání peněžité pohledávky a je mu svěřena i exekuční pravomoc dle § 5 odst. 4 písm. m) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky. Tímto ustanovením je svěřena exekuční pravomoc, avšak má jisté omezení, které je podstatné pro tuto problematiku. Omezení spočívá v tom, že lze vykonávat exekuční pravomoc pouze, pokud tento příjem plyne do státního rozpočtu nebo rozpočtu územních samosprávných celků, popř. do státního fondu. To pro výklad výše uvedeného problému znamená vyloučení jediného možného orgánu, u kterého by mohla být podána žádost na výkon daňové exekuce fyzickou či právnickou osobou. Dalším důvodem této nemožnosti zahájení daňové exekuce na návrh je, že daňový řád vůbec neupravuje takový postup. K tomuto problému by bylo vhodné připojit určitou úvahu, proč je tomu tak a jak by to měla změnit nová právní úprava. K tomuto názoru se přiklání svou dikcí správní řád, jelikož stanovuje, že toto právo jednotlivec má. Skutečnost, že *lex specialis*, kterým je v tomto případě daňový řád, takovou možnost neupravuje, dokonce ji ani nepředvídá či neodkazuje na jinou formu úpravy, je minimálně velmi znepokojující ohledně ochrany uplatnění jeho práv.

Jedním z dalších rozdílů úpravy civilní a daňové exekuce je rozdíl v obsahu tzv. rozvrhového řízení. Toto řízení je závěrečnou částí procesu daňové exekuce. Týká se movitých i nemovitých věcí dle daňového řádu, movitých pak pokud je jejich hodnota nad 500 tis. Kč.³⁰ V civilní úpravě naproti tomu vymezuje toto řízení pouze

²⁹ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1089.

³⁰ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 279.

ve vztahu k věcem nemovitým, konkrétně pak v § 337 a následujících. Tato diference ovšem není jedinou týkající se rozvrhového řízení. Tímto rozdílem je skutečnost, že v daňovém řádu je rozvrhové řízení zcela koncipováno pro potřeby správce daně, má zde postavení oprávněného a vykonavatele zároveň. Vzhledem k tomuto faktu nelze do rozvrhového řízení vedeného dle daňového řádu přihlásit bez dalšího z jakéhokoliv exekučního titulu.³¹

V následujícím odstavci budou srovnávány náklady exekucí, které mohou být u těchto dvou srovnávaných typů exekucí dosti rozdílné. Je to jistě aspekt, který je rozhodný zejména pro povinné, jelikož k jejich tíži náklady exekuce vždy plynou. V rámci daňové exekuce toto pravidlo stanoví přímo § 182 odst. 1 DR, kde je přímo stanoveno, že je hradí dlužník. Toto tvrzení má však výjimku, a to pokud byla exekuce provedena neoprávněně. Na druhou stranu se OSŘ, u civilní exekuce, přímou náhradou nákladů nezabývá. Tento institut zajišťuje formou určité prevence, a to formou zálohy ve spojení s ustanovením ve prospěch účtu oprávněného.³² Lze tedy říci, že v exekuci dle OSŘ si zde každý účastník platí náklady sám, ale náhrada nákladů je možná pouze ve prospěch státu a oprávněného, jelikož náklady exekuce, mimo stanovenou zálohu, platí stát.³³ Dále § 270 odst. 4 určí, že se na stanovení nákladů exekuce použije obecná úprava v části třetí, § 147 až § 150. Z tohoto plyne, že civilní exekuce má náklady složeny z jediné částky, a to z částky účelně vynaložených nákladů na její provedení. V daňové exekuci tomu tak není. Zde se náklady skládají z více samostatných položek, resp. jsou rozděleny dle fází exekuce. Exekuční náklady se dělí na náklady za nařízení daňové exekuce, náklady za výkon prodeje a hotové výdaje vzniklé při provádění daňové exekuce.³⁴ Souhrnně můžeme

³¹ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, volební období 2006–2010. Tisk č. 685: Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=685&CT1=0>>.

³² § 270 odst. 2, odst. 3 OSŘ:

(2) Oprávněný má nárok na náhradu všech účelných nákladů výkonů rozhodnutí.

(3) Náklady provedení výkonu rozhodnutí platí stát. Stát má ve věcech výkonu rozhodnutí o výchově nezletilých dětí proti povinnému právo na náhradu odměny mediátora za první setkání, kterou platil, pokud u povinného nejsou předpoklady pro osvobození od soudních poplatků. Oprávněnému, u něhož nejsou podmínky pro osvobození od soudních poplatků, může soud uložit, aby složil zálohu na náklady provedení výkonu rozhodnutí; jinak soud výkon rozhodnutí zastaví.

³³ PUTNA, Mojmir. In DRÁPAL, Ljubomir (ed). *Občanský soudní řád II. – 2. díl*, 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 2259–2262.

³⁴ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1145.

tedy konstatovat, že náklady řízení dle OSŘ jsou upraveny složitěji, jelikož jsou upraveny na více místech tohoto zákona. Naproti tomu náklady dle DŘ jsou upraveny, sice na jednom místě a jednotně, nicméně se rozpadají do podkategorií, které jsou dále rozvedeny pro větší přehlednost a orientaci. Diferenciaci tohoto fenoménu, u námi porovnávaných institutů, lze spatřovat také v rozhodnutí o nich. Zatímco v daňové exekuci se to děje přímo v exekučním příkazu nebo v samostatném rozhodnutí, civilní soud uloží povinnost náhrady nákladů společně s nařízením exekuce, tedy dokonce předem.³⁵

Poslední odlišností v úpravě mezi civilní a daňovou exekucí, kterou je nutné se zabývat, je samotné právní zakotvení. Když budeme vycházet z výše uvedeného, tak nám již vyplývá, že základní zákonná úprava je k exekuci daňové v daňovém řádu a k civilní v Občanském soudním řádu a zákoně o zvláštních řízeních soudních, samozřejmě vždy v platném a účinném znění. Jak je tedy patrné, je daňová exekuce jednotně upravená pouze v jedné zákonné normě, i přesto, že na ni odkazuje Správní řád v daňovém řádu. Oproti tomu civilní je roztržštěná nejen v různých normách, ale dokonce i v rámci jedné normy, na více místech.

Výše uvedené skutečnosti mohou budít dojem, že se jedná o nesourodé a navzájem velmi nepodobné instituty, jak ovšem ukáže následující kapitola, je mezi nimi i mnoho společných znaků.

2. 3 Společné aspekty

Již v samotném pojmu exekuce je obsažen společný aspekt obou exekucí, čímž je nucený výkon subjektivního práva, pokud povinný dobrovolně nesplní. Dále jsou společné některé pojmové výrazy, typicky je jím exekuční titul, používaný v obou úpravách. Z toho plyne, že v následujícím textu se budeme zabývat případy a reálnými situacemi, kdy jsou si tyto dva pojmy blízké, resp. se propojují či doplňují.

Tentokrát začneme od právního zakotvení. Přesto, že základ porovnávaných typů exekucí je upraven rozdílně, tak je zde spousta pramenů, které je více či méně spojují. Prvním velmi důležitým pramenem, který tyto exekuce propojuje, je OSŘ.

³⁵ § 270 odst. 1 OSŘ:

Spolu s nařízením výkonu rozhodnutí uloží soud i povinnost k náhradě nákladů výkonu rozhodnutí, aniž stanoví lhůtu k jejich zaplacení. Nařízení výkonu rozhodnutí se vztahuje i na tyto náklady.

Tento zákon se použije subsidiárně vedle DŘ v případě, že není stanoveno jinak.³⁶ Toto tvrzení vyplývá přímo z důvodové zprávy k DŘ, konkrétně pak k § 177 odst. 1. Avšak § 177 odst. 2 DŘ nám stanovuje přesné vymezení použití OSŘ. Zejména pak rozdělením postavení správce daně v daňové exekuci, a to na výkon pravomoci, jakožto exekučního orgánu, a následně na postavení coby oprávněného z exekučního titulu, ve kterém se právě použije této občanskoprávní normy obdobně. Pojem použitý zákonodárcem „obdobně“ však nelze chápat v jeho pravém smyslu, protože by to znamenalo celkové užití OSŘ v případě daňové exekuce, kde by byl správce daně v postavení oprávněného. To se však nepoužije zcela, na správce daně se nevztahují např. některé druhy ochrany jednotlivce dle OSŘ, jakým je na příklad poučovací povinnost. Bylo by tedy vhodnější použít termínu „přiměřeně“.³⁷ Tím se tedy vylučuje komplexnost úpravy daňové exekuce v DŘ.

Co se týče dalších norem, které nesporně spojují tyto dvě exekuce, tak sem je nutno zařadit zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti a s ním související zákon č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí. Velmi důležitým je hlavně exekuční řád. Jeho důležitost tkví zejména v tom, že se dle jím stanovené úpravy dá provést exekuce jak civilní, tak i daňová. V daňové sféře to vyplývá přímo z § 175 odst. 1 DŘ, kde je vyjádřena možnost vymáhání daňových nedoplatků několika způsoby. Jsou jimi daňová exekuce či zajištění vymáhání jinými prostředky jako prostřednictvím soudu, soudním exekutorem či uplatnění dluhu v insolvenčním řízení. Z toho nám jasně plyne, že se použije exekuční řád, zvláště přihlídneme-li k § 1 odst. 2 EŘ. Toto ustanovení přesně vytyčuje rozsah použití úpravy, a to tak, že na veškerou exekuční činnost soudního exekutora se použije exekuční řád. Tento fakt má vliv na mnoho ukazatelů rozvedených v podkapitole zabývající se rozdíly civilní a daňové exekuce. Na základě uvedených skutečností je tedy zásadní, pro případ exekuce svěřené soudnímu exekutorovi, totožnost osoby vykonavatele. Takže vzniká jistá podoba v subjektech řízení podle obou úprav. Kromě vykonavatele se použije stejná terminologie pro dlužníka a věřitele, kterými jsou oprávněný a povinný. Postup dle této úpravy má však vliv i na náklady exekučního řízení, protože exekuční řád má

³⁶ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1091.

³⁷ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 3. 2009, sp. zn. 25 Cdo 494/2007

upravenou náhradu nákladů samostatně, a to v hlavě šesté EŘ. Jejich rozdělení a výčet je uveden v § 87 odst. 1 EŘ. Dále EŘ sjednocuje úpravu zahájení exekučního řízení, vždy je na návrh, ať už oprávněným jako fyzickou či právnickou osobou, soudem nebo správcem daně. To znamená, že výše uvedený rozdíl v zahájení řízení může být potlačen při použití soudního exekutora.

Zákon č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí, má na svědomí také jisté sjednocení úpravy. V tomto případě však co do konfliktu exekucí mezi sebou navzájem. Stanoví to v § 1, kde vymezuje předmět úpravy. Zde upravuje pravidla střetu postupů při provádění exekuce soudem, orgánem veřejné správy či soudním exekutorem. Orgánem veřejné správy se, pro potřeby této práce, rozumí správce daně, více k tomu v první kapitole diplomové práce.³⁸

Zákonných a podzákonných norem upravujících některé společné aspekty a rysy v daňovém a civilním exekučním řízení je samozřejmě mnohem více. Jsou jimi např. nařízení o nezabavitelných částkách. Přesto zákony výše uvedené jsou stěžejní a můžeme na nich nejlépe demonstrovat provázanost srovnávaných institutů.

Velmi významným společným institutem obou exekucí jsou zásady. Samozřejmě, vzhledem k rozdílům uvedeným v předchozí podkapitole, jsou taktéž zásady odlišující tyto exekuce.³⁹ Obsahem této části však jsou pouze společné zásady pro ukázkou výrazných společných rysů. Je zřejmé, že existují zásady odlišující se dle jednotlivých druhů exekucí, ale zájem bude zaměřen pouze na ty tzv. základní zásady dopadající na celou exekuci. Tyto společné základní zásady jsou jistým spojujícím znakem už z výše uvedeného důvodu, kterým je subsidiární použití OSŘ při daňové exekuci. Autoři komentáře k tomu uvádějí: „*Pro účely daňové exekuce je třeba přihlížet k základním zásadám správy daní, které doplňují, popřípadě modifikují zvláštní zásady řízení o výkonu rozhodnutí, potažmo zásady občanského soudního řízení.*“⁴⁰ Tento institut společných základních zásad má vliv na celou exekuci, zejména pak na činnost exekučního orgánu, v případě daňové exekuce – správce daně. Jak již bylo zmíněno, existují zásady, které není možno použít pro daňovou

³⁸ Viz výše. Kapitola 1.2.

³⁹ Viz výše. Kapitola 2.2.

⁴⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád – komentář*, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 395.

exekuci. Tyto zásady jsou obsaženy zejména v části třetí, hlavě páté a pátém díle DŘ. Radíme mezi ně zejména zásadu dispoziční, projednací, veřejnosti a ústnosti.⁴¹ Zásady hospodárnosti a přiměřenosti však již spadají do společných zásad s velkým vlivem na průběh řízení. U obou úprav zásady poskytují určitý druh ochrany povinného, zejména u volby způsobu vymáhání, resp. exekuce. Důraz na zásadu hospodárnosti nám stanovuje zákonodárce v důvodové zprávě k DŘ, konkrétně u § 175.⁴² Výše zmíněné zásady jsou rovnocenně použitelné právě v civilní exekuci.⁴³

Velmi významnou zásadou, společnou pro oba typy exekucí, je zásada zákonné ochrany povinného. Její význam slouží, jak už je patrné z jejího názvu, v zákonných institucích dávajících ochranu povinnému.⁴⁴ Tyto najdeme v ustanoveních týkajících se odkladu a zastavení exekuce. Tedy v daňové úpravě v § 181 DŘ, v civilní pak v § 266 a § 268 OSŘ. Obě tyto právní úpravy zahrnují výčet situací, kdy je možné exekuci částečně či úplně odložit, nebo dokonce zastavit zcela. Spojuje je nejen samotný fakt úpravy podobných institutů ochrany, ale též výčty v nich uvedené. Mezi společné důvody patří např.: případ nesplnění zákonných podmínek pro exekuci, zánik práva na vymáhání, popřípadě při nařízení více exekucí, postačí-li jiná k úhradě pohledávky. Dalším společným znakem je demonstrativnost těchto výčtů, protože obě úpravy mají, vždy jako poslední, uveden i jiný důvod pro zastavení či odklad. Tato zásada se dále projevuje v různých mutacích v obou úpravách, zejména pak u stanovení rozsahu srážek ze mzdy, nepřipuštění některých věcí v rámci postihu exekucí.⁴⁵ Ustanovení § 328 odst. 3 OSŘ se tedy v tomto případě použije subsidiárně taktéž v daňové exekuci. Stanovuje věci, jež nesmí být postiženy exekucí pro ochranu povinného. Na druhou stranu zde máme společné ustanovení chránící třetí osoby a jejich vlastnická práva, jsou to § 179 DŘ a § 267 OSŘ upravující vyloučení majetku z exekuce. Tímto jsou vyčerpány všechny nejdůležitější společné základní zásady.

⁴¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád – komentář*, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 395.

⁴² Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, volební období 2006–2010. Tisk č. 685: Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=685&CT1=0>>.

⁴³ SCHELLEOVÁ, Ilona a kol. *Exekuce*. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2008, s. 26.

⁴⁴ SCHELLEOVÁ, Ilona a kol. *Exekuce*. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2008, s. 26.

⁴⁵ Tamtéž, s. 26.

Poslední část, týkající se společných aspektů civilní a daňové exekuce, je věnována exkurzu po úpravě společných způsobů výkonu exekuce. Způsobům provádění daňové exekuce bude věnována samostatná kapitola níže, to znamená, že se budeme zabírat pouze samotným konstatováním možností provedení daných způsobů dle zákona, nikoliv rozebíráním detailních odlišností a společných znaků. Jelikož úprava dle OSŘ poskytuje podstatně rozsáhlejší úpravu a výčet možností způsobů výkonu exekuce, mezi kterými jsou i způsoby uvedené jako možnost oprávnění správce daně v rámci daňové exekuce, není tak složité tyto společné způsoby určit. Patří sem: srážky ze mzdy, příkázání pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb, příkázáním jiné peněžité pohledávky, postižení jiných majetkových práv, prodej movitých věcí a prodej nemovitostí.⁴⁶

⁴⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

3 Správce daně a jeho práva a povinnosti v daňové exekuci

Samotnou definici pojmu „správce daně“ tato práce uvádí již v první kapitole.⁴⁷ Avšak tam se nachází pouhé vymezení pojmu pro porozumění základní podstaty správce daně. Ve skutečnosti je tento pojem trochu složitější. Vezmeme-li v úvahu důvodovou zprávu k daňovému řádu, je třeba uvést, *že se nemusí jednat výlučně o orgány správní, fyzické či právnické osoby, kterým je svěřena veřejná moc, ale může jím být i soud, např. v rámci agendy soudních poplatků a justičních pohledávek v rámci dělené správy.*⁴⁸ Nutno podotknout, že pojem správní orgán, používaný daňovým řádem, se užije pouze pro tento zákon, protože je to legislativní zkratka. To znamená, že zákon také musí vykládat tento pojem pro jeho účely. Daňový řád sem řadí, jak je již výše řečeno, státní orgány, orgány územní samosprávy, soudní orgány, FO a PO, kterým je pravomoc svěřena. To však není zcela vyčerpávající výčet. Vyjdeme-li z této definice, může se zdát, že nám něco chybí. *Jde totiž o tzv. „zbytkovou klauzuli“, která nám v podstatě velmi upravuje původní definici. Omezuje ji na všechny státní orgány, kterým byla na základě zákona svěřena působnost k výkonu správy daní a které zároveň nelze podřadit pod definici správního orgánu.*⁴⁹ To nám uzavírá přesné vymezení pojmu správce daně.

3. 1 Přehled správců daně

Toto postavení, resp. statut správce daně mají:

- Ministerstvo financí ČR;
- územní finanční orgány;
- orgány celní správy;
- jiné správní úřady;
- soudy;

⁴⁷ Viz výše. Kapitola 1.2.

⁴⁸ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, volební období 2006–2010. Tisk č. 685: Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=685&CT1=0>>.

⁴⁹ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 76.

- obce.⁵⁰

Pořadí vyjmenované výše souvisí s rozdělením jejich působností, která bude předmětem následující kapitoly. Dohromady tvoří správci daně, společně s daňovou soustavou, tvoří daňový systém. Daňovým systémem se rozumí soustava daní a systém institucí, jež zabezpečuje správu daní a uplatňuje ji vůči daňovým subjektům či jiným osobám.⁵¹ Ministerstvo financí České republiky je centrálním úřadem v rámci správy daní. Jemu nejbližší jsou územní finanční orgány. Pod tímto pojmem lze rozumět finanční úřady a jim nadřazené odvolací finanční ředitelství a na nejvyšším stupni Generální finanční ředitelství.⁵² Další skupinou správců daně jsou celní orgány. Tyto se dělí na Generální ředitelství cel a celní úřady.⁵³ Správcem daně jsou pak i jiné správní orgány, tedy orgány veřejné moci. Jsou jimi tedy orgány moci výkonné, územně samosprávných celků a FO či PO, kterým je svěřena pravomoc výkonu veřejné správy. Co se týče správy správních poplatků, tak jsou správci stanoveni dle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Na příklad to jsou katastrální úřady či stavební úřady. Následně pak také soudy ohledně správy soudních poplatků dle zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Poslední kategorií výčtu správců daně jsou obce. Ty vykonávají správu zejména místních poplatků, do kterých můžeme řadit poplatek za svoz komunálního odpadu, poplatek za psa či za parkování. K tomu jsou zmocněny zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

3. 2 Působnost správce daně

Působnost správního orgánu vymezujeme jako okruh vztahů, ve kterých tento orgán vykonává svou pravomoc.⁵⁴ Pravomocí pak rozumíme prostředky určené k výkonu věcné působnosti, resp. kompetence.⁵⁵ U orgánů veřejné moci či státních orgánů se neurčuje právní osobnost a svéprávnost, nýbrž právě pravomoc

⁵⁰ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa. 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita Brno, 2004, s. 29.

⁵¹ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 163.

⁵² Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

⁵³ Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky

⁵⁴ HENDRYCH, Dušan a kol. *Správní právo. Obecná část*. 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 368.

⁵⁵ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 159.

a působnost.⁵⁶ Zpravidla známe dva typy působnosti, kterými jsou věcná a místní. V tomto ohledu se budeme zavedeného rozdělení držet. Působnost místní neboli územní, je daná hranicemi území, kde může správní orgán vykonávat svou pravomoc.⁵⁷ Důležitá je pak věcná působnost, která je daná okruhem věcného zaměření otázek k projednání a rozhodování v rámci pravomoci u daného orgánu.⁵⁸ Vzhledem k tomu, že se nacházíme ve finančním právu a zejména pak v právu daňovém, stanoví daňový řád, že tato věcná působnost je ve věcech správy daní.

Rozdělení působností dle jednotlivých orgánů vyplývá z jejich jednotlivých právních úprav uvedených výše.⁵⁹ Ministerstvo financí České republiky tedy koná správu nad celým daňovým systémem ČR, samozřejmě v rámci jemu zákonem svěřené pravomoci. Je nadřízeným orgánem Generálnímu finančnímu ředitelství, které taktéž řídí. Jednou z důležitých pravomocí je, že např. hraje důležitou roli při mezinárodním vymáhání některých finančních pohledávek, kdy je pak příslušným orgánem a provádí tuto pomoc.⁶⁰

V rámci územních finančních orgánů existují Generální finanční ředitelství, odvolací finanční ředitelství a finanční úřady. Tyto orgány pak vykonávají přímo správu daní, formou daňového řízení. Výkon pravomoci je na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Tímto zákonem došlo k datu 1. 1. 2013 ke změně oproti předchozí úpravě dané zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Tato změna zakotvila činnost finančních úřadů a odvolacího finančního ředitelství na úrovni vyšších územně samosprávných celků, tedy krajů. Pro naše účely stačí pouze taxativní výčet věcné působnosti u každého z těchto orgánů. Generální finanční ředitelství je nadřízený orgán odvolacímu finančnímu ředitelství a vykonává působnost v rámci řízení o správních deliktech a vedení centrálních evidencí daňové správy. Odvolací finanční ředitelství je nadřazený orgán finančním úřadům. Jeho působnost spočívá

⁵⁶ Tamtéž, s. 158.

⁵⁷ PRŮCHA, Petr. *Správní právo: obecná část*. 8. dopl. a aktualiz. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 127.

⁵⁸ Tamtéž, s. 127.

⁵⁹ Viz výše. Kapitola 3.1.

⁶⁰ GROSSOVÁ, Marie. MEZINÁRODNÍ POMOC PŘI VYMÁHÁNÍ NĚKTERÝCH FINANČNÍCH POHLEDÁVEK [ONLINE]. Epravo.cz, 23. března 2004 [cit. 12. března 2014]. Dostupné na <<http://www.epravo.cz/top/clanky/mezinarodni-pomoc-pri-vymahani-nekterych-financnich-pohledavek-24473.html>>

zejména v jeho existenci jako orgánu druhého stupně, dále taktéž vede řízení o správních deliktech. Toto ředitelství je pouze jedno, má místní působnost celou ČR a sídlí v Brně. Finanční úřady lze rozdělit na dvě kategorie, obecné a specializované. Tedy obecné finanční úřady mají věcnou působnost stanovenou na: správu daní, výkon dozoru nad loterieriemi a hrami, a vybírání a vymáhání peněžité plnění, která uložily orgány finanční správy. Specializovaný finanční úřad má věcnou působnost omezenou oproti obecným, a to proto, že se jeho působnost vztahuje na omezený okruh, např. PO s obratem nad 2 mld. Kč, banky, spořitelny, atd.

Dále je třeba vymezit věcnou působnost orgánů celní správy. Mezi tyto patří Generální ředitelství cel a celní úřady. Generální ředitelství cel je přímo nadřízený orgán celních úřadů, převádí cla podle přímo použitelného předpisu EU, je orgánem dle trestního řádu, který má postavení „policejního orgánu“, jde-li o případy s celostátním či dokonce mezinárodním významem.⁶¹ Dále provádí dohled nad výkonem správy cel, podílí se v této oblasti na mezinárodní spolupráci a je zároveň analytickým a statistickým úřadem ve správě cel. Celních úřadů máme celkem 15, a jeden z nich má rovněž, jako u finančních úřadů, speciální postavení. Je jím Celní úřad Praha Ruzyně. Tyto úřady jsou obecnými správci cel, tedy spravují cla a daně nebo jiné poplatky, stanoví-li tak právní předpis. Tato věcná působnost je vykonávána na základě znění zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Co se týče ostatních možných správců daní (soudy, obce, FO či PO), tak jejich působnost popisuje předchozí podkapitola, ve které je vymezena alespoň právní úprava u ostatních druhů správců daně.⁶²

3. 3 Právní osobnost a svéprávnost správce daně

Pojem právní osobnost nám definuje občanský zákoník, v § 15 odst. 1, jako způsobilost mít v mezích právního řádu práva a povinnosti.⁶³ Svéprávnost pak máme definovanou v § 15 odst. 2 téhož zákona, a to jako způsobilost nabývat pro sebe vlastním právním jednáním práva a zavazovat se k povinnostem, tedy právně jednat.⁶⁴ Právní osobnost je v soukromoprávních vztazích přiznána státu, který pak vystupuje

⁶¹ Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky

⁶² Viz výše. Kapitola 3.1.

⁶³ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

⁶⁴ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

jako PO, o čemž svědčí dikce OZ, zejména pak v § 20. Zároveň nám stanoví, že způsob právního jednání, tedy projev svéprávnosti, nám určí jiný právní předpis. Tímto předpisem je zákon č. 219/2000 Sb. o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů. Tento stanoví, že správce daně, vyjma orgánů územně samosprávných celků, je organizační složkou státu. To znamená, že jedná jménem státu. Ohledně tohoto tématu se již vyjadřoval Nejvyšší soud, který došel k závěru, že jde právě jen o organizační složku státu bez právní osobnosti.⁶⁵ Ovšem i u takového ustanovení se najde výjimka, je jí § 10 odst. 3 DŘ, který říká, že správce daně má způsobilost být účastníkem občanských soudních řízení a v tomto rozsahu má také procesní způsobilost při účastenství v občanském soudním řízení a v tomto rozsahu má i svéprávnost. V podstatě je mu přiznána aktivní a pasivní legitimace. Toto oprávnění vyplývá také z § 19 a § 20 OSŘ, kde je stanoveno, že účastníkem může být každý, komu je přiznána právní osobnost a svéprávnost právním zákonem, jako je to v tomto případě dle dikce DŘ. Oprávnění dané daňovým řádem je však značně omezeno, resp. je omezena právní osobnost a svéprávnost (procesní způsobilost), a to sice jen co se týče věcí souvisejících se správou daní.⁶⁶

3. 2 Oprávnění správce daně a jeho povinnosti

Zde je nutné navázat na předchozí text, podkapitolu ohledně právní osobnosti a svéprávnosti správce daně, ze kterého vyplývá, že správce daně není právnická osoba ve smyslu § 18 OZ, kde je uveden výčet PO. Vzhledem k tomu, že není osobou, je nutno konstatovat, že nemá žádná subjektivní práva ani povinnosti, až na výjimky výše uvedené. Jsou mu ale přiznány určité pravomoci, jež uvádí DŘ v § 11. Má tedy zákonně svěřený výkon státní veřejné moci. Tato práva se také, vzhledem k dikci § 11 odst. 1 DŘ, stávají zároveň jeho povinnostmi. Správce daně je poté povinen tuto činnost vykonávat. Zákon vymezuje pravomoci správce daně na vedení daňových řízení a jiných řízení podle daňového zákona, provádění vyhledávací činnosti, kontrolu plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývání ke splnění povinnosti a zabezpečení placení daní. Dále má dle § 11 odst. 2 možnost zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností. Tento

⁶⁵ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 7. 2007, sp. zn. 7 Afs 140/2005.

⁶⁶ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 9. 2009, sp. zn. 20 Cdo 1049/2008.

výčet pravomocí je třeba brát jako taxativní, ve své podstatě tedy jako *lex specialis* vůči zbytku ustanovení DŘ.⁶⁷ Samozřejmě své pravomoci může správce daně vykonávat pouze v případech a v mezích vymezených zákonem a také zákonným způsobem. To je projev zásady legality zakotvené v čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2. odst. 2 Listiny. Blíže jsou tyto pravomoci ustanoveny v jednotlivých částech DŘ. Pro naše potřeby bude v následujících kapitolách předložené práce rozebírána pravomoc zabezpečení placení daní.

⁶⁷ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 84.

4 Procesní podmínky daňové exekuce

Procesní podmínky jsou ty, které musí být bezpodmínečně splněny k nařízení a provedení daňové exekuce. Tyto podmínky jsou stanoveny zákonem. Správce daně je povinen zkoumat splnění těchto podmínek ex officio. Pokud by však nebyly splněny, nelze daňovou exekuci provést, ledaže by mohl být nedostatek zhojen

Mezi tyto obligatorní podmínky realizace daňové exekuce řadíme: podmínky týkající se správce daně, tedy pravomoc a věcnou, místní a funkční příslušnost, a podmínky týkající se daňového subjektu, tedy způsobilost být daňovým dlužníkem a jeho procesní způsobilost.⁶⁸ Tyto podmínky se zkoumají ještě před samotným začátkem daňové exekuce. Správce daně také musí zkoumat exekuční titul, a to jeho formální i materiální vykonatelnost, a až po té může započít samotná daňová exekuce.⁶⁹

4. 1 Pravomoc a příslušnost

Pravomocí správce daně se rozumí souhrn oprávnění a povinností svěřených mu k výkonu veřejné moci. V našem případě zejména pravomoc k vymáhání daňových nedoplatků vůči daňovým subjektům. Tato je dána § 11 odst. 1 písm. e) DŘ a zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Příslušností pak rozumíme určení konkrétního správce daně, který bude daňovou exekuci provádět.⁷⁰ V rámci teorie práva rozeznáváme příslušnost věcnou, místní a funkční. Místní příslušnost udává, který konkrétní správce daně s určitou místní působností bude příslušný, je upravena v § 13 DŘ, avšak může dojít ke změně místní příslušnosti oproti tomuto ustanovení, buď změnou okolností určujících místní příslušnost, nebo pomocí dvou speciálních možností, kterými jsou atrakce a delegace. Pokud dojde ke změně okolností, původní správce daně bezodkladně postoupí věc příslušnému správci daně, jak stanovuje § 16 odst. 1 DŘ, avšak pro naše účely

⁶⁸ DAVID, Ludvík a kol. *Občanský soudní řád. Komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, s. 471.

⁶⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád – komentář*, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 387.

⁷⁰ SOVOVÁ, Olga, FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 130.

existuje speciální úprava, v § 185 odst. 3 DŘ, jež stanovuje, že pokud dojde ke změně místní příslušnosti, dokončí daňovou exekuci stejný správce daně, který ji započal. Toto ustanovení platí pouze pro daňovou exekuci prodejem movitých či nemovitých věcí. Delegation je institut upravující změnu místní příslušnosti na základě žádosti daňového subjektu nebo z podnětu správce daně. Zpravidla zde bývá kritérium účelnosti nebo jsou-li třeba zvláštní odborné znalosti.⁷¹ Naproti tomu atrakce je změna místní příslušnosti na základě převzetí věci nadřízeným orgánem. Podmínky atrakce upravuje § 19 DŘ.

4. 2 Způsobilost být daňovým subjektem

Ohledně otázky, kdo je daňovým subjektem, nám daňový řád nedává zcela jasnou odpověď, pouze v § 20 odst. 1 uvádí, že daňovým subjektem je osoba, kterou tak označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje pojmem plátce či poplatník daně. Co se týče přímo způsobilosti být daňovým subjektem, tedy mít práva a povinnosti v daňových vztazích, stanovuje § 20 odst. 2 DŘ, že daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, kdy je možné vymáhat placení nedoplatku, pro tento případ mu práva a povinnosti zůstávají i v případě, že přestal být daňovým subjektem. Institut trvání povinností daňového subjektu používá daňový řád záměrně, jelikož mohou nastat situace, kdy by byl daňovým subjektem pouze krátkou dobu. Je třeba upřesnit, že toto se týká převážně daňových povinností, zejména pak těch, které vzniknou jednorázově, jako jsou daň dědická nebo z převodu nemovitosti.⁷² Zákon dále v § 20 odst. 3 DŘ upravuje práva a povinnosti osob v postavení daňového subjektu. Přiznává jim stejná práva a povinnosti jako daňovému subjektu, a demonstrativně vypočítává, že jsou jimi zejména správce dědictví a insolvenční správce. Tyto osoby nejsou zástupci daňového subjektu, ve smyslu § 25 DŘ, nýbrž je na ně přenesena způsobilost daňového subjektu dle zvláštního právního předpisu.⁷³ Obdobné postavení má i plátcova pokladna, tak stanoví § 21 odst. 3 DŘ. Za daňový subjekt daňový řád také označuje, podle § 176 odst. 2 písm. c), dlužníka, tedy subjekt, který neuhradil nedoplatek.

⁷¹ Srov. § 18 DŘ.

⁷² BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 125.

⁷³ Tamtéž, s. 125.

Kdo má právní osobnost nebo svéprávnost obecně stanoví občanský zákoník, a to u FO i PO. Stanoví tak v hlavě třetí pojednávající o osobách.⁷⁴ Dále tedy stanovuje, že právní osobnost vzniká u FO narozením a u PO osoby vznikem.⁷⁵

Procesní způsobilost, podle § 24 odst. 1 DŘ, má daňový subjekt přiznanou zákonem, konkrétně může při správě daní samostatně jednat v rozsahu, v jakém má svéprávnost. K tomuto je třeba opět nahlédnout do úpravy občanského zákoníku, protože daňový řád nevynechává časovou či jinou okolnost, kdy osoba tento druh způsobilosti získá. Podle dikce občanského zákoníku, konkrétně § 30, upravuje nabytí svéprávnosti zletilostí, tedy dovršením osmnáctého roku věku u FO. Dále upravuje možnost získat svéprávnost i jinými způsoby, ale tato je omezena pro určitý typ jednání. Tématu této diplomové práce se může dotknout zejména úprava § 33 OZ, kdy se jedná o situaci udělení svéprávnosti v rámci výdělečné činnosti nezletilým s přivolením soudu. U PO je situace složitější, protože občanský zákoník výslovně nevynechává svéprávnost PO. Z důvodové zprávy ale lze vyvodit, že svéprávnost vzniká ve stejný okamžik jako právní osobnost, byť není totožná se svéprávností u osob fyzických.⁷⁶

Závěrem této podkapitoly je třeba ještě upřesnit, že daňový řád přiznává práva a povinnosti také jiným subjektům v rámci daňové exekuce. Např. § 185 odst. 1 DŘ takto upravuje postavení manžela, pokud exekuce postihne majetek manželů patřící do společného jmění.⁷⁷ V ustanoveních upravujících způsoby daňové exekuce můžeme najít další osoby se samostatnými právy, kterým je např. poddlužník.

4.3 Prodlení dlužníka a lhůta k platbě

Pro stanovení prodlení je vždy nutné stanovit okamžik splatnosti. Zde můžeme vycházet přímo ze zákona, jelikož nám tento okamžik vymezuje jako poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení.⁷⁸ Není-li daň zaplacená do tohoto posledního dne, stává se nedoplatkem, pokud však je zaplacená před

⁷⁴ Občanský zákoník v § 19 vymezuje způsobilost jako „právní osobnost“ a způsobilost právně jednat jako „svéprávnost“. Toto pojmosloví přišlo s jeho novou rekonstrukcí, účinnou od 1. 1. 2014.

⁷⁵ Srov. § 23 a § 118 Občanského zákoníku.

⁷⁶ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, volební období 2010–2013. Tisk č. 362: Důvodová zpráva k vládnímu návrhu občanského zákoníku. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tIskt.sqw?O=6&CT=362&CT1=0>>.

⁷⁷ Srov. § 708 občanského zákoníku.

⁷⁸ Srov. § 135 odst. 3 daňového řádu.

posledním dnem takto stanovené lhůty, je vedena jako přeplatek.⁷⁹ Nedoplatek nám vymezuje DŘ v § 153 jako částku daně, která není uhrazena a uplynul den splatnosti této daně, to se týká také příslušenství neuhrazené daně, popř. neuhrazené částky zajištěné daně. Takto vzniklou pohledávku poté hradí daňový subjekt jako daňový dluh ve prospěch příslušeného rozpočtu.

Dlužník neboli daňový subjekt se vzniklým daňovým dluhem, je povinen také hradit úrok z prodlení, jak vyplývá z § 252 odst. 1 DŘ. Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za pět let prodlení. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.⁸⁰

Existuje situace, kdy prodlení dlužníka, resp. daňový nedoplatek, není procesní podmínkou daňové exekuce. Toto vyplývá z dikce § 176 odst. 1 DŘ, jelikož zde zákon vymezuje jako exekuční tituly také vykonatelný zajišťovací příkaz a vykonatelné rozhodnutí na peněžité plnění.

Lhůta pro placení daně je institut upravující časové období, ve kterém je možné daň, resp. nedoplatek, uhradit či vymáhat. Po marném uplynutí této lhůty nedoplatek zaniká.⁸¹ Tato lhůta je samostatně upravena v § 160 DŘ. Ustanovení upravující délku lhůty pro placení daně stanovuje na šest let. Dále je upraveno, že začíná běžet dnem splatnosti a pokud byla stanovena náhradní doba splatnosti, začne běžet novým dnem splatnosti. Nejdelší možná lhůta je stanovena na 20 let od jejího počátku a 30 let u nedoplatku zajištěného zástavním právem.⁸² Jako všechny lhůty i tato má instituty přerušení a stavění lhůty. U přerušení lhůty dochází k novému běhu lhůty ode dne, kdy správce daně učinil úkon vymezený v § 160 odst. 3, kam patří zahájení exekučního řízení dle DŘ, zřízení zástavního práva a oznámení o posečkání. Ke stavění, zastavení běhu lhůty pro placení daně dochází v okamžiku, který zákon

⁷⁹ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 813.

⁸⁰ § 252 odst. 2 daňového řádu.

⁸¹ § 153 odst. 4 daňového řádu.

⁸² Srov. § 167 až § 174 daňového řádu.

taxativně vymezuje § 160 odst. 4 DŘ. Řadí sem skutečnosti jako vymáhání daně soudem nebo soudním exekutorem, přihlášení daňové pohledávky do insolvenčního řízení či veřejné dražby, daňovou exekuci srážkami ze mzdy a dožádání mezinárodní pomoci při vymáhání nedoplatku.

4. 4 Exekuční titul

Exekučním titulem se rozumí titul pro exekuci jako materiální podmínka celého exekučního řízení, která je vydána oprávněným orgánem, má předepsanou formu a ukládá určité plnění v dané době.⁸³ Exekuční titul musí splňovat jak formální, tak i materiální požadavky vykonatelnosti. Materiální podmínky spatřujeme v určitosti osob a povinností.⁸⁴ Tyto jsou stanoveny v ustanovení upravující obsah rozhodnutí, je jím § 102 DŘ a patří sem např. označení rozhodujícího orgánu, označení věci číslem jednacím, dále uvedení povinnosti s lhůtou k plnění a poučení. Naproti tomu je formální vykonatelnost upravena v § 103 odst. 2 DŘ, kde je stanoveno, že proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat – je tedy účinné a vykonatelné, nebo odvolání nemá suspenzivní účinek a uplynula lhůta k plnění (byla-li stanovena).

Samotné normy upravující přímo výkon rozhodnutí v daňovém řízení pak, v § 176 odst. 1 DŘ, uvádí taxativní výčet možných exekučních titulů, kterými jsou:

- a) výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní,
- b) vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění, nebo
- c) vykonatelný zajišťovací příkaz.

Totéž ustanovení vymezuje, v odstavci druhém, obsah výkazu nedoplatků. Výkaz nedoplatků je specifickým exekučním titulem, jehož vznik vyplynul z potřeby vnitřní činnosti správce daně, zejména u subjektů s více než jedním daňovým nedoplatkem.⁸⁵ Z tohoto nám vyplývá, že jde o zvláštní druh exekučního titulu, který obsahuje více titulů v jedné listině. *Výkaz nedoplatků není rozhodnutím podle § 102 DŘ, není třeba jej doručit dlužníkovi a nelze proti němu podat opravný prostředek. Opravný prostředek, resp. odvolání, je druh obrany použitelný až při oznámení nařízení*

⁸³ SCHELLEOVÁ, Ilona a kol. *Civilní proces*. Praha: Eurolex Bohemia, 2006, s. 798.

⁸⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád – komentář*, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 385.

⁸⁵ Tamtéž, s. 389.

*exekuce proti exekučnímu příkazu dle § 177 odst. 4 DŘ.*⁸⁶ Avšak i zde lze najít výjimku, dle judikatury totiž lze namítat věcnou nesprávnost výkazu nedoplatků, jak vyplývá z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 10. 2007, sp. zn. 20 Cdo 3554/2006.⁸⁷ Z toho vyvstává otázka, zdali je to účinná obrana. Já osobně se přikláním k názoru, že nikoliv, jelikož vzhledem ke skutečnosti, že se nejedná o rozhodnutí ve formálním smyslu slova a nedoručuje se dlužníkovi, tak neexistuje reálná šance dříve než před oznámením nařízení exekuce, tuto skutečnost zjistit, natož vznést námitku. Vykonatelným se tento výkaz stává, jsou-li vykonatelné všechny položky v něm.⁸⁸ Vykonatelnost jednotlivých povinností stanovených tímto výrazem se z logiky věci zpravidla neshoduje, proto judikatura určila, že postačí stanovení vykonatelnosti, nikoliv stanovení přesného časového okamžiku vykonatelnosti.⁸⁹ V § 176 odst. 2 DŘ zákon vymezuje náležitosti výkazu nedoplatků, a to takto:

- a) označení správce daně, který výkaz nedoplatků vydal;
- b) číslo jednací;
- c) označení daňového subjektu, který neuhradil nedoplatek (dále jen „dlužník“);
- d) údaje o jednotlivých nedoplatecích;
- e) podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby;
- f) potvrzení o vykonatelnosti;
- g) den, k němuž je výkaz nedoplatků sestaven.

Z dikce ustanovení také plyne zavedení legislativní zkratky „dlužník“ pro označení daňového dlužníka, tedy osoby, která neuhradila daňový nedoplatek.

⁸⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád – komentář*, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 390.

⁸⁷ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 10. 2007, sp. zn. 20 Cdo 3554/2006: „Byl-li vystaven na základě povinností přímo vyplývajících z právního předpisu, lze v exekučním řízení namítat neexistenci této povinnosti; byl-li vystaven na základě rozhodnutí správce daně, lze namítat neplatnosti nebo neexistenci apod.“

⁸⁸ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1078.

⁸⁹ Usnesení Nejvyššího soud ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. 20 Cdo 1204/2006: „... je vyloučeno vázat výkaz vykonatelnosti výkazu nedoplatků jako celku na společný časový okamžik. Z hlediska obsahu doložky o vykonatelnosti výkaz u nedoplatků proto postačí, je-li v něm potvrzeno, že je vykonatelný. Tento požadavek je naplněn i formulací v jeho finální části, že nedoplatky jsou vykonatelné a byly předány k vymáhání.“

V pořadí druhým možným exekučním titulem může být vykonatelné rozhodnutí na peněžité plnění. Toto vyplývá už z podstaty věci, kdy v rámci daňové exekuce nelze vymáhat jiné než peněžité plnění. Takovými rozhodnutími jsou např. platební výměr podle § 250 odst. 5, penále dle § 251 odst. 3 či různé druhy pořádkových pokut.

Dalším, tedy třetím a posledním potenciálním exekučním titulem, je zajišťovací příkaz (dále také pouze „příkaz“). Tento slouží k zajištění daně pro případ nedobytnosti v době vymáhání, tedy v budoucnosti.⁹⁰ Na základě tohoto tvrzení je možné konstatovat, že jde o předběžný a dočasný prostředek zajišťující dosažení cíle správy daní.

Tento institut je upraven v § 167 odst. 1 DŘ, který vymezuje podmínky vydání zajišťovacího příkazu. Přímou stanovuje, že zde musí být důvodná obava nulové bonity v době vymáhání, anebo bude vymáhání probíhat se značnými obtížemi u daně, která ještě nebyla stanovena. V odst. 2 a odst. 3 zákon uvádí, jaký typ povinnosti se jím ukládá a lhůtu k plnění. Konkrétně stanovuje, že se zajišťovacím příkazem uloží daňovému subjektu úhrada uvedené částky. Lhůtu k plnění zákon váže na možnost hrozícího prodlení. Není-li zde tato okolnost stanovena, činí lhůta na plnění tři pracovní dny, pokud však hrozí prodlení, tak je příkaz vykonatelný okamžikem oznámení. Jak vyplývá z odstavce čtvrtého ustanovení zakotvující zajišťovací příkaz, použije správce daně, pokud není stanovena daň, vlastní pomůcky pro její zjištění, nebo může vyzvat daňový subjekt k uvedení rozhodných skutečností. Tímto se stává příkaz vykonatelným. Lze se proti němu odvolat, a to do 30 dnů ode dne jeho doručení. Odvolání ale nemá suspenzivní účinek.⁹¹ Zákon nám dále určuje lhůtu k rozhodnutí správcem daně o podaném odvolání na 30 dnů od podání, v případě nerozhodnutí ve lhůtě se pak zajištění stává neúčinným podle § 168 odst. 1 DŘ.

Zajišťovací příkaz by měl být používán pouze výjimečně, a to striktně v mezích zákonných podmínek. Tento institut s sebou totiž nese výrazné důsledky pro daňové subjekty.⁹² To plyne i z důvodové zprávy, kde je stanoveno, že v případě zaplacení daně má příkaz zajistit co nejrychlejší návrat zajištěných finančních

⁹⁰ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1075.

⁹¹ Srov. § 109 odst. 5 daňového řádu

⁹² KOBÍK, Jaroslav, ŠPERL, Jiří, RAMBOUSEK, Jan. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. Praha: ASPI, a. s., 2006, s. 124.

prostředků a na straně druhé uvádí, že splnění příkazu lze vynutit daňovou exekucí.⁹³ V praxi to pak vypadá tak, že správce daně využije tento druh exekučního titulu velmi zřídka, a to pokud má negativní zkušenosti s plněním povinnosti s dlužníkem nebo pokud má informace, že by dluh mohl být ohrožen úmyslně dlužníkem.⁹⁴

⁹³ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, volební období 2006–2010. Tisk č. 685: Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=685&CT1=0>>.

⁹⁴ KOBÍK, Jaroslav, ŠPERL, Jiří, RAMBOUSEK, Jan. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. Praha: ASPI, a. s., 2006, s. 124.

5 Druhy výkonu daňové exekuce

Daňovou exekuci lze dle dikce zákona, konkrétně § 178 odst. 5 DŘ provést pouze těmito způsoby:

- a) srážkami ze mzdy;
- b) příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb;
- c) příkázáním jiné peněžité pohledávky;
- d) postižením jiných majetkových práv;
- e) prodejem movitých věcí;
- f) prodejem nemovitostí.

Tyto lze pak rozdělit do dvou následujících skupin, a to daňové exekuce postižením majetkových práv a daňové exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí.

5.1 Daňová exekuce postižením majetkových práv

Při tomto typu daňové exekuce správce daně ukládá exekučním příkazem povinnosti dlužníkovi a poddlužníkovi, který je oprávněn nakládat s majetkovým právem dlužníka.⁹⁵ Rozumí se jí zejména postižení majetkových práv pomocí exekuce srážkami ze mzdy, příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, příkázáním jiné peněžité pohledávky a postižením jiných majetkových práv.

5.1.1 Daňová exekuce srážkami ze mzdy

Exekuce srážkami ze mzdy je nejdůležitější a nejčastější způsob užívaný v rámci daňové exekuce vedle exekuce příkázáním pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb.⁹⁶ Pro účely exekuce srážkami ze mzdy je definována mzda šířeji, zahrnuje totiž i jiné příjmy, jak uvádí § 187 odst. 1 DŘ. Zákonodárce nám toto upřesňuje v důvodové zprávě: „... za mzdu je pak nutné považovat jak jiné druhy

⁹⁵ § 186 odst. 1 daňového řádu.

⁹⁶ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, volební období 2006–2010. Tisk č. 685: Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=685&CT1=0>>.

*odměn za vykonanou práci, tak i jiné příjmy definované v ustanovení § 299 OSŘ“.*⁹⁷ Srážky ze mzdy pak spočívají v tom, že od doručení exekučního příkazu plátcí mzdy je povinen srážet stanovenou částku dlužníkovi ze mzdy a nevyplácet ji zaměstnanci, to vše po dobu trvání daňové exekuce.⁹⁸ Z výše uvedeného nám také vyplývá, že povinným v tomto případě může být pouze FO, jelikož PO nemůže mít právo na mzdu nebo plat.⁹⁹ Dalším omezením v tomto směru je případ postižení společného jmění manželů, protože dle judikatury nemůže směřovat exekuce srážkami ze mzdy proti manželu, ale jen proti dlužníkovi osobně.¹⁰⁰ Za plátce mzdy pak považujeme PO nebo FO, která má povinnost platit mzdu či jiný příjem dlužníkovi. Předmětem exekuce srážkami ze mzdy je právo na tento příjem, tedy právo v budoucnu vypláceného příjmu, protože již vyplacená mzda či příjem by byly postihovány jiným způsobem daňové exekuce, a to dle § 333 odst. 1 OSŘ.

Shrneme-li všechny tyto okolnosti, lze říci, že postiženy mohou být pouze pohledávky mzdové, které jsou splatné nebo teprve vzniknou a nebyly ještě dlužníkovi vyplaceny společně s podmínkou již nařízené exekuce tímto způsobem.

Může nastat také případ, kdy má dlužník několik plátců mzdy. V takovém případě, podle § 188 DŘ, nařídí-li správce daně několika plátcům mzdy provádění srážek, zároveň jim určí základní částku, kterou srážet nemají. Souběžně může nastat situace, kdy u jednoho či více plátců mzda nedosáhne ani takto stanovené minimální hodnoty. Potom je plátce, u kterého toto nastalo či hrozí, povinen oznámit tuto skutečnost okamžitě příslušnému správci a ten znova rozhodne o výši základní částky. Tato základní částka se odvíjí od nezabavitelné částky ve smyslu nařízení vlády č. 595/2006 Sb., o nezabavitelných částkách, které bylo vydáno na základě zmocnění v § 278 a § 279 OSŘ.

Tato základní částka nesmí být strhávána nikdy ze mzdy či příjmu povinného. Pro samotné srážky je nejprve vypočtena čistá mzda ze všech příjmů, po té se odečte základní částka. Po tomto výpočtu správce daně musí posoudit, jestli je možné stanovit srážky na zbylou částku bez omezení, nebo ne, resp. jestli převyšuje základní

⁹⁷ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, volební období 2006–2010. Tisk č. 685: Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=685&CT1=0>>.

⁹⁸ Viz § 187 odst. 2 daňového řádu.

⁹⁹ Srov. § 299 občanského soudního řádu.

¹⁰⁰ Viz Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 6. 2009, sp. zn. 20 Cdo 2562/2007.

částku.¹⁰¹ Na základě tohoto zjištění se pak odvíjí stanovení samotné srážky mzdy, tedy existuje vzorec, podle kterého se postupuje, jenž je stanoven nařízením výše zmíněným. K výši srážek lze tedy dodat, že plátce je povinen je srážet v zákonem stanovené výši, avšak existuje výjimka. Touto výjimkou není dohoda mezi plátcem mzdy a oprávněným o nižších srážkách ve smyslu ust. § 287 OSŘ, jak by to bylo v civilní exekuci. Ve veřejnoprávním odvětví, kam se daňová exekuce řadí, lze docílit nižších srážek jen na návrh dlužníka správci daně, a to ze závažných důvodů a na určité období.¹⁰² O tomto návrhu správce daně rozhodne a popřípadě tuto povinnost doručí plátcovi mzdy.

Exekuce srážkami ze mzdy s sebou nese povinnosti zúčastněných subjektů. Těmito povinnostmi je myšlena oznamovací povinnosti dlužníka i plátce mzdy ve smyslu § 189 DŘ. Vymezuje tedy povinnost oznámit skutečnosti rozhodné ke srážkám ze mzdy, vždy s osmidenní lhůtou pod možností sankce pořádkovou pokutou do výše až 50 tis. Kč.

5. 1. 2 Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb

Jedná se o nejchopitelnější a zároveň nejpoužívanější druh daňové exekuce.¹⁰³ Spočívá v příkázání pohledávky z účtu dlužníka u poskytovatele platebních služeb na účet oprávněného, a to v jakémkoliv měně. Daňový řád nám vymezuje poskytovatele platebních služeb v § 57 odst. 3, kde pojem poskytovatele platebních služeb také zavádí jako legislativní zkratku. Řadí sem zejména banky, spořitelny, úvěrní družstva atd. Pojem účtu ust. § 190 odst. 1 DŘ upravuje pouze demonstrativně na účty vkladové, běžné či jiné. Zde platí omezení plací pro tento způsob exekuce a týká se vkladních knížek, vkladních listů a vkladů obecně.¹⁰⁴ Dle odstavce třetího stejného ustanovení je možné postihnout více účtů, pokud je to nezbytné k uspokojení pohledávky, pak je ale legálně vymezeno pořadí odepisování pohledávek. Konkrétně pak musí být stanoveno v exekučním příkazu.

¹⁰¹ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1073.

¹⁰² BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1184.

¹⁰³ GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi*. 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde, 2007, s. 295.

¹⁰⁴ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1200.

Obecně má exekuce dvě fáze, kterými jsou zabavení pohledávky a její zpeněžení.¹⁰⁵ První fáze probíhá pomocí dvou institutů, a to arrestatoria a inhibitoria. Arrestatorium spočívá ve znemožnění nakládání s peněžními prostředky, co do částky dle exekučního příkazu, správcem daně vůči poskytovateli platebních služeb, tak jak je uvedeno v § 190 odst. 2 DŘ. Naproti tomu inhibitorium je zákaz nakládání s těmito prostředky daný dlužníkovi správcem daně.¹⁰⁶ Oba tyto instituty se vztahují i na příchozí platby na postižený účet do šesti měsíců od vyrozumění o právní moci exekučního příkazu. Zákonem jsou však stanovena dvě omezení týkající se této fáze exekuce, jsou jimi peněžní prostředky určené pro výplatu mezd, náhrad za mzdy a dalších odměn za práci ve smyslu § 304a OSŘ a peněžní prostředky do výše dvojnásobku životního minima jednotlivce dle § 304b OSŘ. Dále jsou, podle § 310 OSŘ, vyloučeny i další prostředky např. vázané na účelovou dotaci, pokud nejde o úhradu pohledávky spojené s touto dotací.¹⁰⁷

Těmito prostředky a výjimkami se však správce daně zabývá až při rozhodování o zastavení exekuce, jelikož nelze požadovat, aby se zabýval zkoumáním prostředků na účtu vždy při nařízení exekuce.¹⁰⁸

5. 1. 3 Daňová exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky

Exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky spočívá v postihu pohledávky, kterou má dlužník vůči svému dlužníkovi, tedy poddlužníkovi. Předmětem tohoto druhu exekuce je opět peněžitá pohledávka, avšak není na účtu poskytovatele platebních služeb a není mzdou či podobným příjmem. Je upravena ust. § 191 DŘ, který taktéž stanovuje, že může postihovat i pohledávku splatnou až v budoucnosti. Lze tedy konstatovat, že postihuje jakékoliv peněžité plnění, a to i z veřejnoprávního vztahu.¹⁰⁹ Pohledávka, jež má být postižena, tak musí existovat v době nařízení exekuce, jediné, že by vznikaly postupně dílčí pohledávky ze stejného právního důvodu. Rovněž jako u předchozího druhu exekuce se zde použije institut arrestatoria

¹⁰⁵ Tamtéž, s. 1201.

¹⁰⁶ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1201.

¹⁰⁷ Srov. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 6. 5. 1997, sp. zn. 2 Cdon 1198/96.

¹⁰⁸ TRIPES, Antonín. *Exekuce v soudní praxi*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 317.

¹⁰⁹ Srov. Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 28. 7. 2003, sp. zn. 12 Co 377/2003.

a inhibitoria.¹¹⁰ Zákonem je stanoveno, že se exekuční příkaz doručuje nejprve poddlužníkovi. Pro takový druh exekuce je velmi důležitá specifikace postihované pohledávky v exekučním příkazu.

Poddlužníkem by měla být z logiky věci osoba odlišná od dlužníka, avšak judikatura stanovuje výjimku, jedná-li se o povinnost organizační složky PO.¹¹¹ Taktéž zde platí omezení dle OSŘ, na pohledávky, které nelze postihnout, a to v § 317 OSŘ. Další omezení vyplývají z § 279 OSŘ a týkají se pohledávek FO jako podnikatelů a autorských odměn.

Realizace tohoto způsobu exekuce spočívá ve vyplacení pohledávky poddlužníkem na účet správce daně po doručení a právní moci, pokud je splatná. Pokud splatná není, vyplatí ji správci daně po splatnosti. Výše je určena v exekučním příkazu. Splacením se dlužník zproští povinnosti, co do splacené výše, vůči dlužníkovi.¹¹² Neposkytne-li dlužník plnění správci daně, může správce daně podat poddlužnickou žalobu, jak vyplývá z § 191 odst. 3 DŘ.

5. 1. 4 Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv

Provádění exekuce postižením jiných majetkových práv než je mzda, peněžní prostředky u poskytovatele finančních služeb, popř. jiná peněžité pohledávka, se použije způsob přiměřený k vymáhání majetkového práva dle jeho povahy, resp. se použije přiměřené ustanovení.

Podmínky použití této exekuce, stanovené v § 192 odst. 1 DŘ, jsou převoditelnost majetkového práva na jinou osobu a existence takového práva. Z toho vyplývá, že existují nepostihnutelná práva, jimiž jsou např. osobnostní práva nebo právo dědické.¹¹³

Po přečtení ustanovení k danému typu daňové exekuce je jasné, že tento druh exekuce je druhem, který může postihnout zejména právo nepeněžité povahy, na rozdíl od předchozích typů daňové exekuce. Proto je zde taktéž velmi důležitá formulace a vymezení postihované pohledávky v exekučním příkazu, ve kterém zároveň správce daně stanoví druh provedení této exekuce vzhledem k povaze

¹¹⁰ Viz kap. 5.1.2.

¹¹¹ Srov. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 3. 2004, sp. zn. 20 Cdo 1680/2002.

¹¹² Srov. § 314a OSŘ.

¹¹³ DAVID, Ludvík a kol. *Občanský soudní řád. Komentář. II. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, s. 1556.

postihovaného práva. Dále musí být uvedeno odůvodnění vybraného druhu exekuce a následně oznámena poddlužníkovi právní moc.¹¹⁴

Postižení práv tímto druhem exekuce dopadá na různé druhy majetkových práv, jako je třeba obchodní podíl, členská práva, likvidační zůstatek u akciové společnosti.¹¹⁵ Dále nám zákon stanovuje v § 193 DŘ možnost postihu pohledávky na vydání či dodání movitých věcí. Tyto jsou postižitelné, pokud správce daně vydá exekuční příkaz se zákazem takového plnění vůči dlužníkovi a nařídí jím zároveň vydání v jeho prospěch. Tady je pak stanoveno, že správce daně taktéž určí způsob, místo a dobu dodání.

5. 2 Daňová exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí

5. 2. 1 Daňová exekuce prodejem movitých věcí

Tento druh exekuce, nazývaný též mobiliární, postihuje zejména vlastnictví dlužníka, a to k věcem nemovitým, popř. spoluvlastnický podíl na této věci. Na základě tohoto tvrzení je třeba se vypořádat s pojmem věc. Občanský zákoník jej definuje v § 489 jako vše, co je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí. Dále jsou v § 498 Občz rozděleny na movité a nemovité, zde je vymezeno, že vše kromě staveb, pozemků a věcných práv k nim jsou věci movité, tudíž lze vlastně postihnout téměř cokoli. Z toho jasně vyplývá, že je to mezi lidmi zřejmě nejméně populární způsob exekuce. Na druhou stranu je velmi nákladná vzhledem k úkonům, jež je třeba vykonat správcem daně.

Z výše uvedeného existují ovšem i výjimky, např. dle § 206 odst. 3 DŘ exekuci nepodléhají věci, jež jsou příslušenstvím nemovitosti. Z toho tedy plyne, že by postiženy měly být pouze věci samostatné. Také se na možnost postihu některých věcí vztahuje ust. § 321 OSŘ, jež vylučuje z exekuce věci, jejichž prodej je zakázán zvláštními předpisy. Tyto však ne vždy prodej přímo zakazují, ale někdy pouze omezují. S tím souvisí § 212 DŘ, který pak věci s omezeným prodejem umožňuje prodat mimo dražbu. Omezeny jsou samozřejmě nutně potřebné věci dlužníka, dle § 322 OSŘ. Potřebností je míněno zejména uspokojování základních potřeb svých

¹¹⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád – komentář*, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 462.

¹¹⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád – komentář*, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 463.

a své rodiny či plnění pracovních povinností, nebo bylo-li by to v rozporu s morálními pravidly, např. oděv, snubní prsten a zvířata, která slouží jako společník a nejsou předmětem hospodářského přínosu. S těmito výjimkami souvisí institut zastavení exekuce, jelikož pokud postihuje-li exekuce tyto věci, bude v tomto rozsahu zastavena podle § 181 odst. 2 písm. d).

Dále s tímto souvisejí případy, kdy daňový exekutor sepíše movitou věc nepatřící dlužníkovi. Takové se určitě mohou nacházet na místě soupisu, tedy mohou být zahrnuty. Pak je ale nutné podat návrh na vyloučení majetku z exekuce, o čemž musí exekutor poučit povinného, nebo návrh na zastavení exekuce. V praxi pak exekutor sepíše všechny věci nacházející se v místě trvalého bydliště dlužníka, popř. na jiných určených místech. To je věc, která je dle mého názoru nesprávná a nepřijatelná. V dnešní době je trvalý pobyt pouhým ukazatelem jistého vztahu v určitý okamžik, nicméně nemusí být přesným ukazatelem místa, kde dlužník žije a má tak své věci.

Exekuční příkaz může mít dvě podoby, co do stanovení postihovaných věcí. Buď bude obsahovat výčet postihovaných věcí, nebo bude mít nařízen výkon na všechny movité věci dlužníka. V případě přesného vymezení postihovaných věcí je správce daně tímto vázán.¹¹⁶ V rámci exekučního příkazu bývá i pověření úřední osoby ve smyslu § 12 DŘ k sepsání věcí. S tímto souvisí provedení daňové exekuce prodejem movitých věcí. Provádí se soupisem věcí dle § 204 DŘ a následným zpeněžením těchto věcí v dražbě či mimo ni. Exekuční titul se doručuje tedy při tomto soupisu, je-li dlužník přítomen, nebo až s protokolem o soupisu věcí.¹¹⁷

Pověřená úřední osoba pak provede soupis na místech, kde je dlužník má uloženy. Dlužník je povinen poskytnout úřední osobě přístup na tato místa. V případě, že tak neučiní, je zde možnost přibrání zámečníka, popřípadě jiné osoby, jež je třeba k provedení úkonu.¹¹⁸ Z této pravomoci daňového exekutora lze rovněž odvodit pravomoc otevřít zamčenou skříň či šuplík u stolu. Další velmi podobnou pravomocí podle § 203 odst. 3 DŘ je možnost provést osobní prohlídku při splnění zákonem stanovených podmínek. Ta musí být prováděna šetrně vzhledem

¹¹⁶ Srov. § 326 odst. 4 OSŘ.

¹¹⁷ Srov. § 204 odst. 3 DŘ.

¹¹⁸ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1271.

k ustanovením o lidské důstojnosti a nedotknutelnosti osoby a možnému vzniku škody.¹¹⁹

Výsledkem první fáze exekuce je tedy protokol o soupisu věcí, k němuž je přiložen soupis věcí jako příloha. Pro tyto věci od chvíle sepsání platí, že s nimi dlužník nesmí nakládat.¹²⁰ Ohledně nakládání se sepsanými věcmi¹²¹ má exekutor tři možnosti: odebrání a zajištění věcí, úřední uzávěru a ponechání věcí na místě. Úřední uzávěra spočívá v uložení do vyhrazené místnosti a zajištění této místnosti. Naopak ponechané věci nechá tam, kde se nacházejí, ale označí je.

Následujícím krokem exekutora je zjištění ceny sepsaných věcí. Zde se postupuje podle odhadu exekutora při soupisu v jednoduchých případech, pokud není cena stanovena předpisem.¹²² Další variantou je zjištění ceny pomocí znalce, kterého ustanoví správce daně. Ten musí být ustanoven ve zvláštních případech vždy.¹²³

Následuje druhá fáze exekuce, a to je zpeněžení sepsaných věcí. To probíhá v dražbě nebo mimo ni. Věci se tedy draží primárně v souboru, pokud ho tvoří. Dále samostatně, nenajde-li se pro soubor vydražitel a umožňuje-li to dražební vyhláška.¹²⁴ Nezpeněžené věci lze vyloučit ze soupisu, v rozhodnutí o vyloučení pak správce daně vyzve dlužníka, aby si tyto věci vyzvedl, pokud tak neučiní nebo odmítne, propadnou státu.¹²⁵

5. 2. 2 Daňová exekuce prodejem nemovitostí

Tento způsob exekuce je dle mého názoru nejméně vhodný k vymáhání většiny daňových nedoplatků., a to především pro jeho nákladnost vzhledem k nutnosti konání dražby a oceňování nemovitosti. Dalším důvodem je, zejména u FO, postihovaná hodnota. V dnešní době se pohybují ceny nemovitostí na poměrně vysokých úrovních, tudíž nezastávám názor, že je zcela vhodná pro vymáhání nedoplatků v rádech desetitisíců. Je tedy žádoucí k vymáhání zejména velkých daňových dluhů.

¹¹⁹ Srov. čl. 7 a 12 Listiny.

¹²⁰ Srov. § 204 odst. 2 DŘ.

¹²¹ Srov. § 207 DŘ.

¹²² Srov. zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů.

¹²³ Srov. § 207 odst. 2 DŘ.

¹²⁴ Srov. § 210 odst. 3 DŘ.

¹²⁵ Srov. § 217 odst. 4 DŘ.

Nemovitostí se rozumí stavby, podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Dále také věci, které nelze přenést z místa jejího určení bez porušení, stanoví-li právní předpis, že není součástí pozemku.¹²⁶ Takovou nemovitost lze postihnout, dle § 218 DŘ, tímto způsobem exekuce, pokud je ve vlastnictví dlužníka, jakož i ve spoluvlastnictví. Avšak z této podmínky existuje výjimka, která spočívá v postižení nemovitosti patřící jinému, a to v důsledku relativní bezúčinnosti.¹²⁷

Předmětem exekuce prodejem nemovitosti je tedy nemovitost či spoluvlastnický podíl na ní. Dle § 335a odst. 2 OSŘ je jím taktéž všechno příslušenství a součásti postižované nemovitosti. Taktéž je možnost postihnout nemovitost spadající do společného jmění manželů, jak vyplývá z § 262a a § 267 odst. 2 OSŘ, a to i v případě jeho zániku a dosavadního nevypořádání.

Tento způsob exekuce, resp. její proces, lze rozdělit do několika fází: shromažďování informací o nemovitosti, nařízení výkonu rozhodnutí, určení ceny, vydání dražební vyhlášky, prodej a rozvrh rozdělované podstaty.¹²⁸

Před nařízením samotné exekuce je třeba zjistit údaje o nemovitosti. Tyto správce daně může zjistit z katastru nemovitostí, pokud je v něm nemovitost evidována, popř. z jiných veřejných listin dokazujících vlastnictví dlužníka.¹²⁹

V následující fázi je nařízeno exekuční řízení a doručuje se exekuční příkaz dlužníkovi, dalším osobám spojeným právy s nemovitostí a následně také příslušnému katastrálnímu úřadu.¹³⁰ S touto fází souvisí povinnosti dlužníka, jimiž je zákaz nakládání s předmětnou nemovitostí, tedy inhibitorium. Druhou povinností dopadající na dlužníka je povinnost oznámení práv k nemovitosti náležející a závady s ní spojené podle § 219 DŘ.

Následuje ocenění nemovitosti pomocí ustanoveného znalce, jehož ustanovení proběhne po právní moci exekučního příkazu.¹³¹ Znalec se neustanoví v případě, že předmětná nemovitost byla oceněna znalcem vč. příslušenství, práv k ní a závad, v posledním roce přede dnem právní moci příkazu. Znalec má za úkol určit zejména

¹²⁶ Srov. § 498 odst. 1 Občz.

¹²⁷ Např. § 180 odst. 6 DŘ nebo § 589 a násl. Občz.

¹²⁸ Srov. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 6. 2009, sp. zn. 20 Cdo 3960/2007.

¹²⁹ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1315.

¹³⁰ Srov. § 220 DŘ.

¹³¹ Srov. § 221 odst. 1 DŘ.

výslednou cenu ve smyslu § 221 odst. 4 DŘ. K tomu potřebuje stanovit cenu nemovitosti s příslušenstvím a odečíst cenu práv dalších osob a závad nemovitosti. Rozhodnutí o výsledné ceně se pak doručí dlužníkovi, popřípadě dalším oprávněným či spoluvlastníkům. Proti tomuto rozhodnutí se lze odvolat do 15 dnů od doručení. Co se týče konkrétních ustanovení upravujících postup oceňování, tak se použije subsidiární ustanovení § 336 odst. 1 OSŘ odkazující na zvláštní předpis.¹³² Ke stanovení ceny, o níž je výše pojednáno, musí dlužník nebo i další osoby umožnit přístup do nemovitosti. O tom, kdy bude probíhat toto místní šetření, musí dlužníkovi doručit správce daně oznámení alespoň osm dní předem.

5. 2. 3 Dražba movitých a nemovitých věcí

Problematika dražby vč. následujícího rozvrhového řízení je upravena v zákoně společně pro oba druhy daňové exekuce spočívající v prodeji věcí, ale přesto jsou pak neslučitelné ustanovení u každého z těchto způsobů exekucí.¹³³ A samozřejmě, jako ve všech částech daňové exekuce, se subsidiárně použije OSŘ.

Dražba je veřejná, tedy výjimka ze zásady neveřejnosti uplatňované v daňovém řízení. Je nařizována až po zjištění ceny věci. Dražbu provádí správce daně, resp. pověřená úřední osoba, avšak je zde možnost, aby správce daně pověřil i další úřední osobu k provedení licitačních úkonů.¹³⁴

Osobou zúčastněnou na dražbě rozumíme, ve smyslu § 194 odst. 4 DŘ, osobu, která naplní zákonem stanovené podmínky, musí se tedy dostavit před dražbou, prokázat totožnost, nechat se zapsat do seznamu osob zúčastněných, převzít dražební číslo a někdy splnit další speciální podmínky.¹³⁵ Další osobou, rozhodnou pro dražbu, je dražitel. Je jím osoba, která učinila dražební podání. Ten se může změnit na vydražitele, pokud mu byl udělen příklep.¹³⁶ Novodobým nástrojem pro dražbu je i použití elektronických systémů a kanálů, tedy konání dražby elektronicky, taková je pak upravena vyhláškou Ministerstva financí.

Samotné konání dražby nařizuje správce daně dražební vyhláškou, která je upravena v § 195 a § 196 DŘ. Zákon samozřejmě vymezuje náležitosti dražební

¹³² Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

¹³³ Srov. § 210 až 217 a § 222 až 227 DŘ.

¹³⁴ Srov. 194 odst. 2 DŘ.

¹³⁵ Např. složení dražební jistoty dle § 222 odst. 3 DŘ.

¹³⁶ Srov. § 194 odst. 5 DŘ.

vyhlášky a upravuje způsob ochrany osobám, jimž se doručuje do vlastních rukou, a to odvoláním.¹³⁷ Ostatní osoby tuto možnost nemají a doručuje se způsobem podle § 56 odst. 2 DŘ, tedy na úřední desce s možností dálkového přístupu.

Dražbu je obecně možné konat na třech místech: v sídle správce daně, na místě, kde se věc nachází nebo na jiném vhodném místě.¹³⁸ Dražba je pak zahájena oznámením aktuálního stavu, reakcí na dražební vyhlášku, minimální výší příhozu a nejnižšího podání daňovým exekutorem, a to před zahájením licitace. Dále zákonodárce přiznává daňovému exekutorovi pravomoc řídit dražební jednání a rozhodovat v jeho průběhu o výhradách, vyloučení osob z dražby, odvolání licitátora či přerušeni a zastavení dražby.¹³⁹

Licitace je upravena v ust. § 199, a to tak, že ji vede licitátor a že trvá, dokud nebude učiněno dražební podání. Spočívá v soutěži dražitelů o podání vyššího dražebního podání, tedy nabídky vyšší částky za danou věc. Pokud nedojde k vyššímu podání, udělí licitátor příklep. Ještě před tímto úkonem se dotáže na výhrady zúčastněných osob vůči dražbě. Tímto se dostáváme také k úpravě nejvyšších možných podání, jelikož takové omezení neexistuje, tzn., že může nastat situace, kdy bude předmět vydražen za vyšší než reálnou cenu. V tomto spatřuji výhodu daného způsobu daňové exekuce, jelikož z ní pak může být více uspokojena pohledávka. Dále zákon stanovuje pravidlo v případě stejného nejvyššího podání u více zúčastněných osob, pak bude přidělen příklep nejdříve osobě s předkupním právem. Není-li zde taková osoba, pak se určí vydražitel losem, který provede licitátor. O celém průběhu dražby se sepisuje protokol, tento pak podepíše daňový exekutor a osoby, které vznesly námitky.¹⁴⁰

5. 2. 4 Rozvrhové řízení

Rozvrhové řízení je poslední fází daňové exekuce, ale provádí se pouze u daňové exekuce formou prodeje věcí nemovitých a prodeje některých věcí movitých.¹⁴¹

¹³⁷ Srov. § 196 odst. 1 DŘ: Dlužník, spoluvlastník draženého předmětu, osoby s předkupním, věcným či nájemním právem atd.

¹³⁸ Srov. § 198 odst. 1 DŘ.

¹³⁹ Srov. § 198 DŘ.

¹⁴⁰ Srov. § 200 DŘ.

¹⁴¹ Srov. § 211 odst. 5 DŘ.

Po právní moci rozhodnutí o udělení příklepu a úhradě nejvyššího dražebního podání správce daně bezodkladně vyzve věřitele, kteří podali přihlášku a jejichž přihláška nebyla odmítnuta, aby mu do 15 dnů ode dne doručení této výzvy sdělili výši své pohledávky a jejího příslušenství vyčíslenou ke dni právní moci rozhodnutí o udělení příklepu a skutečnosti významné pro její pořadí. Po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě nelze přihlížet k té části pohledávek a jejich příslušenství, která nebyla vyčíslena.

Po právní moci rozhodnutí o udělení příklepu a úhradě nejvyššího dražebního podání správce daně bezodkladně také vyzve osoby, o kterých je známo, že v jejich prospěch vážnou na předmětu dražby závady s výjimkou těch, o nichž bylo rozhodnuto, že prodejem v dražbě nezaniknou, aby mu do 15 dnů ode dne doručení této výzvy sdělily, zda požadují zánik svého práva a vyplacení náhrady, jinak se má za to, že souhlasí s pokračováním v právním vztahu i po změně vlastníka a s vyplacením náhrady vydražiteli. Závadami se rozumí věcné břemeno či nájemní právo.¹⁴²

Legislativa nám dále striktně vymezuje postup při uspokojování pohledávek, resp. jejich pořadí. Na této hierarchii řadí na první místo náklady exekuce, po nich pohledávky zajištěné zadržovacím právem a teprve po těchto ostatní pohledávky podle jejich pořadí. Pro tyto ostatní pohledávky nám pak určuje události rozhodné pro jejich pořadí. Má-li pak několik pohledávek stejné pořadí, dojde, v případě nedostačujícího výtěžku dražby, k poměrnému rozdělení výtěžku.¹⁴³

Následuje rozhodnutí správce daně o rozvrhu výtěžku a samotná realizace. Toto správce daně učiní na základě obdržených vyjádření. V rozhodnutí přízná věřitelům nárok na úhradu pohledávky ve výši odpovídající jejich pořadí. Takové rozhodnutí se doručuje osobám dle § 230 odst. 2 DŘ. Po právní moci rozhodnutí správce daně vyplatí přiznané částky, a pokud vznikl přeplatek, tak jej dle § 185 odst. 2 DŘ vrátí dlužníkovi.¹⁴⁴ S právní mocí rozhodnutí o rozvrhu souvisí zánik závad, který nastává den po právní moci.¹⁴⁵

¹⁴² Srov. § 228 DŘ.

¹⁴³ Srov. § 229 DŘ.

¹⁴⁴ Srov. § 230 DŘ.

¹⁴⁵ Srov. § 231 DŘ.

6 Realizace daňové exekuce

6.1 Činnost správce daně před nařízením daňové exekuce

6.1.1 Vyrozumění

Vyrozumění je instrument daný správcí daně zákonodárcem k oznámení daňovému subjektu, že na jeho osobním účtu je evidován nedoplatek. Zároveň by měl uvést jeho výši a možné následky neuhrazení.¹⁴⁶ Jedná se však o neformální a fakultativní prostředek správce daně, který by však neměl být použit pouze ze závažných důvodů jako je např. neodkladnost. Jelikož by toto nepoužití mohlo být bráno jako rozpor se zásadou součinnosti.¹⁴⁷

Zde je důležité upozornit na to, že se nejedná o exekuční instrument či opatření. Exekuční řízení je na něm totiž zcela nezávislé, protože jeho účel může plně nahradit exekuční příkaz.¹⁴⁸

6.1.2 Prohlášení o majetku

Prohlášení o majetku je komplexně upraveno v § 180 DŘ a má speciální postavení vůči OSŘ, které se nepoužije. Lze jej vyžadovat před i po zahájení exekučního řízení. Účelem tohoto institutu je získání informací od dlužníka ohledně jeho majetkových poměrů. Správce daně koná výzvou, ve které nesmí být požadován tento úkon ve lhůtě kratší než 15 dní od doručení. Dále musí obligatorně obsahovat poučení o důsledcích podání nepravdivých nebo zkreslených údajů, jak uvádí § 180 odst. 2 DŘ.¹⁴⁹ Z toho tedy vyplývá povinnost dlužníka uvést pravdivé a úplné údaje. Po doručení výzvy k prohlášení o majetku všechny úkony dlužníka, týkající se jeho majetku, jsou vůči správcí daně neúčinné.

V odstavci pátém ust. § 180 stanovuje tři důvody, kdy není dlužník povinen podat prohlášení o majetku. Řadí sem zánik nedoplatku, zahájení insolvenčního řízení

¹⁴⁶ Srov. § 153 odst. 3 DŘ.

¹⁴⁷ BAXA: *Daňový řád...*, s. 927–928.

¹⁴⁸ Tamtéž, s. 929.

¹⁴⁹ Správce daně je oprávněn podat trestní oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

a zavedení nucené správy. Dále nám v odstavci šestém stanovuje postup, pokud bylo podáno takové prohlášení v předchozích šesti měsících.

Institut prohlášení o majetku je projev zásady spolupráce a použije se, zejména pokud nelze postihnout majetek daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb.¹⁵⁰ Zde se nepoužije, protože správce daně má dle § 57 odst. 3 DŘ pravomoc vyžádat si informace ohledně účtů a jejich stavů u provozovatelů bankovních služeb.

6.2 Zahájení daňové exekuce

K zahájení daňové exekuce může dojít jen při splnění zákonných podmínek a při rozhodnutí správce daně, že bude nedoplatek vymáhat cestou daňové exekuce ve smyslu § 175 odst. 2 DŘ. Po té je vydán exekuční příkaz, který musí obsahovat zákonné náležitosti.¹⁵¹

Zahájit daňovou exekuci lze jen proti tomu, kdo má podle exekučního titulu danou povinnost. Proti jinému lze nařídit daňovou exekuci, jen pokud na něj prokazatelně povinnost z exekučního titulu přešla. To je spojeno s požadavkem úspěchu povinnosti až po vydání exekučního titulu.¹⁵²

Samotné zahájení daňové exekuce tedy spočívá ve vydání exekučního příkazu, proti němuž se dá odvolat. Toto odvolání pak nemá suspenzivní účinek, ale devolutivní ano. Pro případ zrušení exekučního příkazu se však řízení nemusí zastavovat, jelikož odvolací orgán současně rozhodne i o zastavení exekučního řízení. Takové rozhodnutí pak nezakládá překážku rei iudicatea, jelikož exekuční příkaz je procesní povahy. Následně na to je možnost přezkumu rozhodnutí o odvolání správním soudem podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.¹⁵³

Daňová exekuce je tedy zahájena vydáním exekučního příkazu a zahájením výkonu exekuce zvoleným způsobem ve smyslu § 178 odst. 5 DŘ. Zpravidla ji provádí úřední osoba pověřená správcem daně a je povinná dodržovat základní zásady správy daní a daňové exekuce.¹⁵⁴

¹⁵⁰ LICHNOVSKÝ, ONDRÝSEK: *Daňový řád...*, s. 418.

¹⁵¹ K exekučnímu titulu viz Kapitola 4.4

¹⁵² MRKÝVKA: *Finanční právo a...*, s. 84.

¹⁵³ Srov. Nález Ústavního soudu ze dne 12. 10. 2000, sp. zn. III. ÚS 358 / 99.

¹⁵⁴ K tomu viz text kapitol o způsobech daňové exekuce.

6.3 Zúčtování exekuce

Náklady daňové exekuce upravuje daňový řád komplexně § 182, který je speciální vůči § 107 odst. 1, jež nám stanovuje, že náklady nese správce daně s výjimkou nákladů plynoucích z vymáhání nedoplatku. Exekuční náklady je tedy povinen hradit dlužník, pokud byla exekuce provedena oprávněně a dokonce i v případech tzv. „marné exekuce“.

Konkrétní výše exekučních nákladů je povinen správce daně stanovit v exekučním příkazu nebo v samostatném rozhodnutí, proti němuž je možno se do 15 dnů odvolat. Výše se pak odvíjí od jednotlivých způsobů daňové exekuce.

Exekuční náklady se skládají z několika typů nákladů:

- náhrada nákladů za nařízení daňové exekuce;
- náhrada nákladů za výkon prodeje;
- náhrada hotových výdajů vzniklých při provádění daňové exekuce.

Tyto se evidují na osobním daňovém účtu dlužníka a vymáhají se současně s nedoplatkem, tedy svou povahou tvoří příslušenství daně. Zákon pro ně stanoví i zvláštní postavení v rámci pořadí vymáhaných pohledávek podle § 152 DŘ.

Náklady za nařízení daňové exekuce činí 2 % z částky, pro kterou je daňová exekuce nařízena, nejméně však 500 Kč a nejvýše 500 000 Kč. Povinnost jejich úhrady vzniká dlužníkovi již vydáním exekučního příkazu nebo již vydáním samostatného rozhodnutí, kterým správce daně stanoví výši exekučních nákladů. Toto ustanovení se použije u všech způsobů exekuce.¹⁵⁵

Naopak je tomu u nákladů plynoucích z prodeje, jelikož tyto se požadují, pouze pokud byla zahájena dražba, nebo došlo ke zpeněžení předmětu daňové exekuce mimo dražbu. Jejich výše je stejná jako u nařízení exekuce.

Hotové výdaje se pak rozhodují vždy samostatným rozhodnutím správce daně. Důvodem této odlišnosti je zřejmě fakt, že dopředu hotové výdaje nejsou známy. Hradí se ve skutečné výši vynaložených nákladů. Řadíme mezi ně např. náklady na uskladnění věcí, na odvoz věcí, znalecké posudky, zámečnické práce, nájemné na dražební místnost atp. Naproti tomu hotovými výdaji nejsou náhrady mzdy, poštovné či telefonní poplatky.

¹⁵⁵ Srov. § 183 odst. 1 DŘ.

Situace povinnosti hrazení hotových výdajů se mění v případě exekuce prodejem movitých či nemovitých věcí. Zde je dlužník povinen hradit hotové výdaje, i když nedošlo k dražbě či zpeněžení předmětu. Důvodem je vznik výdajů správci daně i přes neuskutečnění prodeje. Jejich výše se určí ve smyslu § 184 odst. 1 DŘ jako očekávaná výše a následně dojde k zúčtování po skončení exekuce.

Odlišná situace je, pokud exekuční příkaz má formu vykonatelného zajišťovacího příkazu, pak se hradí pouze hotové výdaje.

7 Omezení a rozsah daňové exekuce

7.1 Vyloučení majetku z daňové exekuce

Vyloučení majetku z daňové exekuce je zcela upraveno v § 179 DŘ. Toto ustanovení je speciální vůči civilní úpravě v § 267 OSŘ, tedy vylučuje její použití. Jedná se o institut fakultativní s projevem dispozitivní zásady, protože zákon hovoří o tomto institutu pouze na návrh aktivně legitimované osoby k ochraně jejích práv. Účelem této úpravy je postihnout majetek povinné osoby, nikoliv osob třetích. Ústředním bodem je vymezení práva, které pod tento institut spadá. Jedná se zejména o právo vlastnické. Naopak nelze za toto právo považovat právo zadržovací, zástavní, právo věcného břemena, zajišťovací převod práva a právo nájemní.¹⁵⁶ Tato práva jsou vypořádávána různými způsoby, zpravidla pak jako přednostním pořadím.¹⁵⁷

Návrh k vyloučení majetku z daňové exekuce mohou tedy podat pouze aktivně legitimované osoby, kterými jsou:

- osoby, kterým svědčí právo k majetku nepřipouštějící provedení exekuce;
- osoby, kterým je exekučním příkazem ukládána povinnost ohledně takového majetku;¹⁵⁸
- správce daně.

Návrh se podává příslušnému správci daně, tedy tomu, který daňovou exekuci nařídil. Tento orgán také rozhoduje o podaném návrhu. K tomu musí splňovat určité náležitosti. Těmito jsou obecné náležitosti ve smyslu § 70 odst. 3 DŘ a dále podávající osoba musí unést důkazní břemeno, tedy musí prokázat své tvrzení.

S podáním návrhu na vyloučení majetku z exekuce se pojí také lhůta. Tato lhůta k podání je rozdělena pro dva typy osob. Prvním jsou příjemci exekučního příkazu a druhým ostatní osoby. Pro první skupinu oprávněných osob je lhůta stanovena objektivně, a to 15 dnů od doručení exekučního příkazu. Na rozdíl od toho je pro druhou skupinu osob stanovena lhůta subjektivně, a to do 15 dnů ode dne, kdy

¹⁵⁶ LICHNOVSKÝ, ONDRÝSEK: *Daňový řád...*, s. 414.

¹⁵⁷ Srov. § 199 odst. 6 DŘ.

¹⁵⁸ Např. dlužník – manžel ve smyslu § 185 DŘ.

se dozvěděly o nařízení daňové exekuce na jejich majetek a nejdéle do dražebního podání nebo do dne, kdy bude exekuce provedena.

O podaném návrhu rozhoduje tedy příslušný správce daně. K tomu je mu také dána lhůta pro rozhodnutí jako projev zásady rychlosti. Činí 30 dní od doručení návrhu do dispoziční sféry správce daně. Zároveň, v § 179 odst. 2, zákon stanovuje zákaz prodeje majetku, který je předmětem návrhu na vyloučení z exekuce, a to od stejného okamžiku.

Institut vyloučení majetku je možné použít pouze v rámci daňové exekuce prodejem movitých věcí a prodejem nemovitostí. Proto je třeba také rozlišovat tento pojem od vyloučení z věcí z daňové exekuce a námitkou při soupisu dle § 321 OSŘ, jelikož zde jde o nepodléhající věci v rámci exekuce.¹⁵⁹

7.2 Odklad daňové exekuce

Odklad daňové exekuce je upraven § 181 DŘ, kde je obsažen demonstrativní výčet okolností podmiňujících použití tohoto institutu. Taktéž odklad exekuce upravuje OSŘ v § 266, ten se však pro daňovou exekuci nepoužije. Dle dikce zákona pak lze daňové exekuce odložit zcela nebo částečně.

Odkladem exekuce se rozumí takový stav, ve kterém správce daně nepokračuje v exekuci. Nevydává rozhodnutí potřebná k dalšímu postupu exekuce, ani nepokračuje ve faktických úkonech, kterými se realizuje donucování povinného.¹⁶⁰

Odklad daňové exekuce, a to částečný nebo úplný, může správce daně, na návrh nebo z moci úřední, nařídit ze tří hlavních důvodů, pokud jsou okolnosti rozhodné pro:

- zastavení daňové exekuce;
- vyloučení předmětu exekuce ze soupisu věcí;
- splnění podmínek pro posečkání úhrady nedoplatku.

Odklad daňové exekuce může nastat i ze zákona, příkladem je § 109 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona. Podle tohoto ustanovení, bude-li zahájeno insolvenční řízení, exekuci, která by postihovala majetek ve vlastnictví dlužníka, jakož i jiný majetek, který náleží do majetkové podstaty, lze nařídit nebo zahájit, nelze ji však

¹⁵⁹ LICHNOVSKÝ, ONDRÝSEK: *Daňový řád...*, s. 415.

¹⁶⁰ SCHELLEOVÁ, Ilona a kol. *Exekuce*. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2008, s. 68.

provést. Tedy nastane úplný odklad exekuce. Další jednotlivé způsoby exekuce, resp. jejich odklad, může být upraven speciálně, např. § 289 odst. 2 OSŘ pro srážky ze mzdy.¹⁶¹

Odklad daňové exekuce může nařídít správce daně až po zahájení exekučního řízení. V rozhodnutí o odkladu exekuce může správce daně uvést, že právní účinky doposud vykonaných procesních úkonů z jeho strany nezůstávají zachovány. Naopak pokud toto nebude uvedeno v rozhodnutí, pak dle zákona platí, že zůstávají zachovány. Toto ustanovení se bude týkat zejména institutů inhibitoria a arrestatoria.

Výrok rozhodnutí o odkladu exekuce musí také obsahovat dobu, po kterou je nařízen. Tento vyplývá i z požadavku na důvody odkladu. Tyto musí být vždy přechodné povahy. Pominou-li totiž důvody původně vedoucí k odkladu exekuce, a nedojde-li k zastavení, správce daně rozhodne o pokračování exekuce. Rozhodnutí se doručuje osobám uvedených v § 181 odst. 3 DŘ a nelze proti nim užít opravných prostředků.

7.3 Zastavení daňové exekuce

Stane-li se exekuce nepřipustnou v průběhu jejího provádění nebo byla-li již nepřipustná v okamžiku jejího nařízení, musí být zastavena.¹⁶²

Zastavení daňové exekuce je upraveno v daňovém řádu § 181, v civilní úpravě tento institut upravuje ust. § 268 a § 269, tato úprava se však pro daňovou exekuci nepoužije. V § 181 odst. 2 DŘ jsou pak stanoveny důvody, pro které správce daně exekuci zastaví, pokud:

a) *pro její nařízení nebyly splněny zákonné podmínky* – nebyl zde exekuční titul nebo nebyl platný či vykonatelný;

b) *odpadl důvod, pro který byla daňová exekuce nařízena* – např. zánik pohledávky po nařízení exekuce;

c) *správce daně povolí posečkání úhrady nedoplatku* – správce daně na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky;¹⁶³

¹⁶¹ Podle § 289 odst. 2 občanského soudního řádu rozhodl-li soud o odkladu provedení výkonu rozhodnutí srážkami ze mzdy proto, že lze očekávat zastavení výkonu rozhodnutí, provádí plátce mzdy srážky dále, ale nevyplácí je oprávněnému, dokud nebude odklad výkonu zrušen. Zastaví-li soud výkon rozhodnutí, vyplatí plátce mzdy sražené částky povinnému.

¹⁶² BAXA: *Daňový řád...*, s. 1132.

d) *bylo pravomocně rozhodnuto, že postihuje majetek, k němuž náleží právo nepřipouštějící exekuci, nebo věci nepodléhající exekuci* – pokud správce daně pravomocně rozhodl o vyloučení majetku z daňové exekuce ve smyslu § 179 DŘ, anebo postihuje věci uvedené v § 321 a § 322 OSŘ, tedy u prodeje věcí movitých či nemovitých;

e) *zaniklo právo vymáhat nedoplatek* – důraz na dodržení prekluzivní lhůty stanovené § 160 DŘ, anebo došlo promlčení práva vymáhat peněžité plnění dle zvláštních předpisů;

f) *předpokládaný výtěžek nepostačí ani ke krytí exekučních nákladů* – zde jde o projev zásady přiměřenosti a zásady ochrany povinného, která má být zkoumána vždy ještě před nařízením exekuce; jde o případ, kdy se ukáže, že pohledávka nebude ani zčásti vymožena;

g) *by pokračování v daňové exekuci bylo spojeno s nepoměrnými obtížemi* – projev procesní ekonomie;

h) *dlužník, jehož mzda je exekvována, nepobírá nejméně po dobu jednoho roku mzdu alespoň v takové výši, aby z ní mohly být srážky prováděny* – výše mzdy dlužníka nesmí dosahovat rozhodné hranice ani v jednom z těchto měsíců;¹⁶⁴

i) *bylo nařízeno více daňových exekucí a k úhradě vymáhaného nedoplatku postačí pouze některá z nich*;

j) *je tu jiný důvod, pro který nelze v daňové exekuci pokračovat* – např. se může jednat o zastavení exekuce pro věcnou nesprávnost výkazu nedoplatků sestaveného podle daňového řádu.¹⁶⁵

Navrhovat zastavení daňové exekuce smí příjemci exekučního titulu kdykoliv během běhu exekučního řízení.

Exekuční řízení je tedy rozhodnutím o zastavení exekuce skončeno, ale pouze formálně. Materiálně je ukončeno až uplynutím lhůty pro placení daně. Je potřeba zdůraznit, že se končí pouze řízení exekuční, nikoliv celé daňové řízení. Takové rozhodnutí nezakládá překážku věci rozsouzené.¹⁶⁶

¹⁶³ Srov. § 156 DŘ.

¹⁶⁴ Srov. Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 10. 1965, sp. zn. 7 Co 450/65.

¹⁶⁵ Srov. § 176 odst. 2 DŘ.

¹⁶⁶ LICHNOVSKÝ, ONDRÝSEK: *Daňový řád...*, s. 423.

8 Ochrana povinného v českém právním řádu

8.1 Ochrana daňového subjektu

Ochrana daňového subjektu je upravena přímo daňovým řádem, zejména pak § 254 odst. 2, a to pro případ neoprávněné exekuce.¹⁶⁷ V takovém případě náleží daňovému subjektu úrok za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 28 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Takový úrok pak předepíše správce daně na osobní daňový účet. Tímto není dotčeno právo na náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem.

8.2 Zneužití práv soudního exekutora

S tímto případem je možné se setkat v daňové exekuci, pokud správce daně svou pohledávku přihlásí do již probíhající exekuce civilní u soukromého exekutora či exekutorského úřadu. To vyplývá z § 10 odst. 3 DŘ, jež svěřuje procesní způsobilost a svéprávnost správci dani i v civilním řízení, pokud jde o věc související se správou daní.

Exekutor musí jednat v souladu s Ústavou ČR, zákony i jinými právními předpisy, jakož i s rozhodnutími soudu vydanými v řízení o výkonu rozhodnutí či exekuci.¹⁶⁸ Exekutor svou činností jistě zásadním způsobem zasahuje do práv jednotlivce, v takovém případě je zde dán zákaz zneužití práva již v Listině.¹⁶⁹ Z takových ustanovení lze říci, že zneužitím práva by bylo jednání v rozporu s těmito předpisy, popř. překročení těchto norem.

Znakem zneužití práva je zpravidla poškození jiného či zvýhodnění sebe sama či jiného, nejčastěji povinného. V případě takového úmyslného jednání ze strany úřední osoby nám právní řád dává možnost ochrany dle trestního zákoníku, konkrétně pak ust. § 329. Další možností ochrany jsou již výše zmíněné instituty jako odložení

¹⁶⁷ Neoprávněnou exekucí je, dle Důvodové zprávy k daňovému řádu, myšlena exekuce provedená nezákonně nebo nesprávným úředním postupem, jež byla později prohlášena za nicotnou.

¹⁶⁸ Srov. § 2 EŘ

¹⁶⁹ čl. 4. Listiny: Při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřena jejich podstata a smysl. Taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena.

nebo zastavení exekuce. Taková ochrana se použije jak na ochranu povinného, tak na ochranu třetích osob.¹⁷⁰

V praxi se dnes zneužití práva projevuje různě, a to např. vedením exekuce na velmi nízkou pohledávku, nesmírně vysoké exekuční náklady, nespojení více exekucí jednoho povinného nebo nedostatečné poučení v exekučním příkazu.¹⁷¹ Proti takovému jednání exekutora se lze bránit různými právními instituty, tyto jsou ale většinou zdoluhavé a veřejnosti relativně neznámé. Proto by, podle mého názoru, měla budoucí právní úprava tohoto problémového okruhu pravomocí exekutora upravovat možnost prevence, nebo tomu preventivně přímo zabránit. Zákonodárce by se zde měl inspirovat některými návrhy ze strany politiků i veřejnosti, a to zavedením územní působnosti exekutora neboli teritoriality. Tím by bylo jistě dosaženo snížení nákladů, na které si veřejnost nejčastěji stěžuje. Druhým problémem k řešení v rámci právních norem by bylo jistě zásadnější promítnutí projevu zásady hospodárnosti a procesní ekonomie, např. explicitním stanovením bagatelní pohledávky, na kterou by se exekuce neměla vztahovat. Co se týče dodržování takových norem, je třeba *pro futuro* stanovit kárný postih exekutorů natolik, aby se jim toto protiprávní jednání nevyplatilo hlavně v ekonomické sféře, protože to je zpravidla ten důvod, proč k němu dochází.

¹⁷⁰ DÁVID, Radovan. Prostředky ochrany proti zneužití pravomocí soudního exekutora. In KOTÁSEK, J. (ed). *COFOLA 2010: the Conference Proceedings* [online]. Brno: Masaryk University, 2010. Dostupné na https://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2010/files/zneuziti/David_Radovan__1597_.pdf.

¹⁷¹ FAJREJT, Jan. *Bráníme se exekucím. Část 2 – Zneužívání práva* [online]. jan-fajrejt.blogspot.cz, 19. května 2011 [cit. 3. dubna 2014]. Dostupné na <http://jan-fajrejt.blogspot.cz/2011/05/branime-se-exekucim-cast-2-zneuzivani.html>

9 Příklad

Na tomto příkladu bude demonstrováno samotné provedení daňové exekuce v konkrétním případě, a to nejběžnějšími způsoby daňové exekuce.

Jde o případ pana Janoty, který je OSVČ a má trvalý pobyt na území statutárního města Zlína. Zde vlastní dům, v němž bydlí, a ve spodním patře má prodejnu. Dále pro potřeby podnikání používá jedno osobní a jedno auto dodávkového typu.

Dne 30. ledna podal pan Janota přiznání k dani silniční u místně příslušného finančního úřadu ve Zlíně, které bylo vypočteno na částku 6 500 Kč. Podle ZDS je zákonná lhůta ke splacení takto přiznané daně do 31. ledna. Do tohoto data však nic neuhradil. Příslušná úřední osoba, v tomto případě úředník zabývající se silniční daní, daného finančního úřadu vyhotovila výkaz nedoplatků na neuhrazenou silniční daň. Dále tento případ předala vymáhacímu oddělení, které o nedoplatku vyrozumělo dlužníka dle § 153 odst. 3 DŘ. Po tomto upozornění byla daň dlužníkem zaplacená dne 10. února. V tomto případě není třeba hradit úrok z prodlení, jelikož zákon dává výjimku, pokud nepřesáhne 200 Kč za jedno období u jednoho druhu jednorázové daně ve smyslu § 253 odst. 1 DŘ.

Dne 28. března pan Janota podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, jež si vypočítal na 18 350 Kč. Splatnost této daně je stanovena na 31. března, do tohoto data však byla splacena pouze část ve výši 8 000 Kč. Vymáhací oddělení zaslalo dlužníkovi vyrozumění o nedoplatku ve výši 10 350 Kč. Správcem daně byla stanovena náhradní doba k zaplacení daně trvající 15 dní, avšak ani během této lhůty dlužník nezaplatil či nereagoval. Na základě této skutečnosti vymáhací oddělení položilo dotaz peněžnímu ústavu, ve kterém má podle jejich evidence dlužník peněžní účet, zdali je stále aktivní. Peněžní ústav odpověděl na dotaz pozitivně a uvedl, že se na účtu nachází zůstatek 2 400 Kč. Správce daně následně vydal exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb pro nedoplatek ve výši 10 350 Kč. Podle § 178 odst. 2 DŘ byly v exekučním příkazu také vypočteny

exekuční náklady ve výši 500 Kč ve smyslu § 183 odst. 1 DŘ. Exekučním titulem byl tady vykonatelný výkaz nedoplatků, přičemž byl exekuční příkaz doručen danému peněžnímu ústavu do datové schránky elektronicky a následně dlužníkovi písemně do vlastních rukou. S účinkem právní moci byly převedeny finanční prostředky na účet uvedený v exekučním příkazu. Následně byly správcem daně převedeny tyto finanční prostředky z depozitního osobního účtu na dva účty, a to na osobní daňový účet a účet státního rozpočtu. Na účet státního rozpočtu pak přednostně částka za exekuční náklady, tj. 500 Kč, na osobní daňový účet zbylé prostředky, tedy 1 900 Kč.¹⁷²

Jelikož tímto způsobem nebyla exekuce uspokojena a nedoplatek činil dále 8 450 Kč, byl dlužník správcem daně vyzván podat prohlášení o majetku ve smyslu § 180 DŘ ve lhůtě 30 dní. V této lhůtě dlužník podal prohlášení o majetku, ve kterém uvedl, že vlastní dům, avšak se zástavním právem banky poskytující hypotéku, dvě vozidla a vybavení domácnosti s výčtem movitých věcí. Na základě tohoto prohlášení vydal správce daně exekuční příkaz na částku 8 450 Kč, a to prodejem movitých věcí. Tento byl doručen dlužníkovi při soupisu věcí v místě bydliště, jemuž byl dlužník přítomen. Před započítáním soupisu movitých věcí byl dlužník vyzván k dobrovolnému plnění částky 8 450 Kč podle § 204 odst. 3 DŘ. Dlužník tento dluh na místě úřední osobě uhradil v hotovosti. Nebyly zde znova vybírány exekuční náklady, jelikož za tentýž nedoplatek je možné je požadovat pouze jednou.¹⁷³

Následně bylo správcem daně vydáno rozhodnutí o zastavení exekuce, protože důvod, pro který byla nařízena, odpadl ve smyslu § 181 odst. 2 písm. b) DŘ. Toto bylo doručeno dlužníkovi i poskytovateli platebních služeb podle § 181 odst. 3 DŘ.

¹⁷² Srov. § 184 odst. 3 DŘ.

¹⁷³ Srov. § 183 odst. 2 DŘ.

Závěr

Daňová exekuce sehrává podstatnou roli při naplňování veřejných rozpočtů v případech, kdy daňová povinnost není splněna dobrovolně, přesto není dodnes v literatuře detailně popsána a rozpracována i přes více než tříletou účinnost její úpravy v daňovém řádu. Jedná se bezesporu o velmi rozsáhlou škálu problémů, o kterých by bylo možné pojednávat více než doposud. Malá pozornost autorů odborné literatury je zřejmě způsobena dřívější chabou úpravou v rámci zákona o správě daní a poplatků a také praxí, ve které se většina dluhů předává k vymáhání soudním exekutorům.

Cílem předkládané práce bylo analyzovat proces provádění daňové exekuce a mechanismy ochrany povinného. Tento cíl byl naplněn. Společně s tímto cílem jsem si stanovil i cíl najít možné způsoby zefektivnění a zjednodušení celého procesu daňové exekuce, a to i ze strany ochrany povinného. Tento cíl byl, dle mého názoru, také naplněn a možné změny jsou navrženy v následujícím textu.

Institut daňové exekuce se použije jako krajní prostředek k vymáhání daňového nedoplatku, tedy prostředek státního donucení. Exekuce je citelným zásahem do práv dlužníka a ten má několik možností ochrany. Jsou jimi opravné prostředky jako odvolání nebo námitky proti exekučnímu příkazu či platebním výměřům. Je zde také možnost podávat návrhy na zastavení či odklad daňové exekuce, kterým musí správce daně za určitých podmínek vyhovět. Tomuto procesu je ovšem možné předcházet komunikací s příslušným správcem daně.

V předkládané práci jsem dospěl k závěru, že je nutné právní úpravu daňové exekuce změnit k její větší efektivnosti, rychlosti a také spravedlivosti. Funkční legislativa by totiž proces provádění daňové exekuce jistě zjednodušila a urychlila, přičemž za účelné považuji změny navržené v následujících odstavcích.

Proto, aby bylo možné postihnout všechny majetkové statky, je třeba zavést daňovou exekuci prodejem podniku. Tento způsob exekuce není právně zakotven, přestože je velmi efektivním při vymáhání u těch největších dlužníků, kterými jsou právnické osoby.

Druhým mým návrhem na změnu je zavedení možnosti dohody o snížení

srážené částky mezi správcem daně a dlužníkem při daňové exekuci srážkami ze mzdy podobně jako je to u exekuce civilní. Nedomnívám se, že by měl být rozdíl v možnostech ochrany povinného mezi jednotlivými druhy exekucí, tudíž by měla být v tomto zákonná úprava sjednocena. S tím souvisí také úprava nákladů exekuce, které u jednotlivých druhů exekuce mohou být výrazně odlišné.

Jako neuspokojivou spatřuji současnou právní úpravu daňové exekuce, také co se týče místa výkonu exekuce, zejména u exekuce prodejem movitých věcí. Dodnes je nařizována na místo trvalého pobytu, s čímž se neztotožňuji. Mezinárodně používaný pojem domicil by byl v tomto hledisku daleko uspokojivější, jelikož dlužník nemusí mít na místě trvalého pobytu ve vlastnictví jedinou věc. Tedy jsou postihovány věci třetích osob, které se následně musí složitě bránit proti takovýmto úkonům.

Jakýkoliv druh exekuce by vzhledem k šetrnosti povinných i třetích osob měl být veden rychle a hospodárně. S tím souvisí spolupráce mezi vykonavatelem a třetími osobami, na mysli mám zejména peněžní instituce, resp. poskytovatele platebních služeb. Konkrétně by bylo efektivní, aby měl správce daně přístup k databázím klientů takovým způsobem, aby nebylo porušeno bankovní tajemství.

Poslední názor na současnou právní úpravu je současně výtkou a zároveň ocenění. Na jednu stranu je skvělé, že pokud exekuci na daňový nedoplatek provádí sám správce daně, je zde daná jeho místní příslušnost, avšak stále je zde možnost vymáhat nedoplatek soudními exekutory, u kterých není dána teritorialita, a to má následný vliv na exekuční náklady vzhledem k účtování hotových výdajů exekutorů, které jsou někdy nesmírně vysoké, a tudíž nešetrné k povinnému. Současná politická reprezentace tento problém opakovaně navrhuje řešit, avšak doposud jediný návrh na zavedení teritoriality u soudních exekutorů nebyl úspěšný. Tudíž vyvstává otázka, zdali tato změna v nejbližší době bude uzákoněna.

Bibliografie

Knižní zdroje

- [1] BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
- [2] BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
- [3] BONĚK, Václav a kol. *Lexikon – daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-720-8265-5.
- [4] *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, xvii, 763, xvii s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.
- [5] DAVID, Ludvík a kol. *Občanský soudní řád. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 1108 s. ISBN 978-80-7357-460-4.
- [6] DAVID, Ludvík a kol. *Občanský soudní řád. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 948 s. ISBN 978-80-7357-460-4.
- [7] DRÁPAL, Ljubomír. *Občanský soudní řád: komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 2 sv. ISBN 978-80-7400-107-9.
- [8] DRÁPAL, Ljubomír a kol. *Občanský soudní řád II. § 201 až 376. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2009. 1776 s. ISBN 978-80-7400-107-9.
- [9] ELIÁŠ, Karel a kol. *Nový občanský zákoník s aktualizovanou důvodovou zprávou a rejstříkem*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2012. 1119 s. ISBN 978-80-7208-922-2.

- [10] FIALA, Josef, *Historický vývoj některých procesních principů, zásad a institutů civilního procesu*. Praha: Univerzita Karlova, 1974. 102 s.
- [11] GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 310 s. ISBN 978-80-7380-454-1.
- [12] GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžitě plnění v současné právní praxi*. 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde, 2007, 603 s. ISBN 80-7201-621-0.
- [13] GRÚŇ, Lubomír, ČERNÝ, Michal. *Malý slovník finanční, bankovní a obchodní*. 1. vyd. Olomouc: Vydavatelství Univerzity Palackého, 2006. 164 s. ISBN 80-244-1478-3.
- [14] HENDRYCH, Dušan a kol. *Právní slovník*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2001. 1189 s. ISBN 80-717-9360-4.
- [15] HENDRYCH, Dušan a kol. *Správní právo. Obecná část*. 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 826 s. ISBN 978-80-717-9254-3.
- [16] KOBÍK, Jaroslav, ŠPERL, Jiří, RAMBOUSEK, JAN. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. Praha: ASPI, a. s., 2006. 208 s. ISBN 978-80-7357-185-6.
- [17] LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád – komentář*, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 614 s. ISBN 978-80-7400-331-8.
- [18] MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Brno: Masarykova univerzita Brno, 2004. s. 381. ISBN 978-80-2103-579-9.
- [19] PRŮCHA, Petr. *Správní právo: obecná část*. 8., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Doplněk, 2012. 427 s. ISBN 978-80-7239-281-0.

[20] RADKOVA, Martina. *Exekuce jiné pohledávky*. 6. upr. vyd. Praha: Linde, 2009. 199 s. ISBN 978-807-2017-676.

[22] SCHELLEOVÁ, Ilona a kol. *Civilní proces*. Praha: Eurolex Bohemia, 2006. 1203 s. ISBN 80-8686-109-0.

[23] SCHELLEOVÁ, Ilona a kol. *Exekuce*. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2008. 216 s. ISBN 978-80-87071-91-5.

[24] SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3., aktualiz. a upr. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 500 s. ISBN 978-80-7478-002-8.

[25] SOVOVÁ, Olga, FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 202 s. ISBN 978-80-7380-223-3.

[26] TRIPES, Antonín. *Exekuce v soudní praxi*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006. 836 s. ISBN: 80-7179-489-9.

[27] WINTEROVÁ, Alena a kol. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Linde Praha, 2011. 711 s. ISBN 978-80-7201-842-0.

Časopisecké zdroje

[1] ŠROTÝŘ, Josef. Co je míněno pod pojmem vymáhání daňových nedoplatků a daňovou exekucí? *Daně a finance*, 2007, roč. 15, č. 4, s. 21–23. ISSN 1801-6006.

[2] ŠROTÝŘ, Josef. Vymáhání daňových pohledávek v souvislostech. *Daně a finance*, 2006, roč. 14, č. 7–8, s. 3–2. ISSN 1801-6006.

Internetové zdroje

[1] DÁVID, Radovan. Prostředky ochrany proti zneužití pravomocí soudního exekutora. In KOTÁSEK, J. (ed). *COFOLA 2010: the Conference Proceedings*

[online]. Brno: Masaryk University, 2010. Dostupné na <https://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2010/files/zneuziti/David_Radovan__1597_.pdf>.

[2] FAJREJT, Jan. *Bráníme se exekucím. Část 2 – Zneužívání práva* [online]. jan-fajrejt.blogspot.cz, 19. května 2011 [cit. 3. dubna 2014]. Dostupné na <<http://jan-fajrejt.blogspot.cz/2011/05/branime-se-exekucim-cast-2-zneuzivani.html>>.

[3] GROSSOVÁ, Marie. *MEZINÁRODNÍ POMOC PŘI VYMÁHÁNÍ NĚKTERÝCH FINANČNÍCH POHLEDÁVEK* [ONLINE]. Epravo.cz, 23. března 2004 [cit. 12. března 2014]. Dostupné na <<http://www.epravo.cz/top/clanky/mezinarodni-pomoc-pri-vymahani-nekterych-financnich-pohledavek-24473.html>>.

[4] SOBOTKOVÁ, Veronika. *Daňová exekuce podle nového daňového řádu* [online]. Danarionline.cz, 1. listopadu 2010 [cit. 4. dubna 2014]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d27083v35448-danova-exekuce-podle-noveho-danoveho-radu/>>.

Jiné zdroje

[1] Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, volební období 2010–2013. Tisk č. 362: Důvodová zpráva k vládnímu návrhu občanského zákoníku. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tIskt.sqw?O=6&CT=362&CT1=0>>.

[2] Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, volební období 2006–2010. Tisk č. 685: Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=685&CT1=0>>.

Použité právní předpisy

- Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních

práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů (Listina základních práv a svobod).

- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
- Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění

pozdějších předpisů.

- Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů.
- Nařízení vlády č. 595/2006 Sb., o způsobu výpočtu základní částky, která nesmí být sražena povinnému z měsíční mzdy při výkonu rozhodnutí, a o stanovení částky, nad kterou je mzda postižitelná srážkami bez omezení.
- Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.
- Nařízení vlády č. 595/2006 Sb., o způsobu výpočtu základní částky, která nesmí být sražena povinnému z měsíční mzdy při výkonu rozhodnutí, a o stanovení částky, nad kterou je mzda postižitelná srážkami bez omezení.

Judikatura

- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 3. 2009, sp. zn. 25 Cdo 494/2007.
- Stanovisko Nejvyššího soudu ze dne 15. 2. 2006 sp. zn. Cpjn 200/2005.
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 7. 2007, sp. zn. 7 Afs 140/2005.
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 9. 2009, sp. zn. 20 Cdo 1049/2008.
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 10. 2007, sp. zn. 20 Cdo 3554/2006.
- Usnesení Nejvyššího soud ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. 20 Cdo 1204/2006.
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 6. 5. 1997, sp. zn. 2 Cdon 1198/96.

- Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 28. 7. 2003, sp. zn. 12 Co 377/2003.
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 3. 2004, sp. zn. 20 Cdo 1680/2002.
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 6. 2009, sp. zn. 20 Cdo 3960/2007.
- Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 10. 1965, sp. zn. 7 Co 450/65.

Shrnutí

Daňová exekuce je krajním prostředkem k vymáhání daňových nedoplatků. Zároveň představuje výrazný zásah do subjektivních práv, proto zákon přesně vymezuje způsob jejího provádění, kterým je správce daně vázán. Cílem předkládané práce je analyzovat proces provádění daňové exekuce a mechanismy sloužící k ochraně povinného i k zajištění zaplacení daňových nedoplatků v nezbytném rozsahu a odlišit daňovou exekuci od exekuce soudní, resp. civilní.

V obsahu práce jsou vymezeny základní pojmy související s institutem daňové exekuce. Dále je uvedena komparace daňové a civilní exekuce pomocí společných aspektů a rozdílných rysů, a to jak na obecný pojem exekuce, tak na odlišující rysy v rámci příslušného právního odvětví.

Dále se diplomová práce věnuje v rámci aplikace práva objasnění pojmu správce daně, zejména pak uvádím přehled možných správců daně a jejich působnost, právní osobnost, svéprávnost a stanovená práva a povinnosti v rámci daňové exekuce. Postavení správce daně mají Ministerstvo financí České republiky, územní finanční orgány, orgány celní správy, jiné správní úřady, soudy a obce.

Aplikační přístup na danou problematiku byl použit i při analýze procesních podmínek daňové exekuce, které musí být bezpodmínečně splněny pro nařízení a provedení daňové exekuce.

Nejrozsáhlejší pozornost je věnována jednotlivým druhům daňové exekuce. Podle daňového řádu je možné provádět daňovou exekuci srážkami ze mzdy, příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, příkázáním jiné peněžité pohledávky, postižením jiných majetkových práv, prodejem movitých věcí a prodejem nemovitých věcí.

Stejná pozornost je věnována praktickému průběhu tří fází daňové exekuce, od zahájení daňové exekuce až po její zúčtování a vyrovnání nákladů.

Teoretická aplikační část obsahu diplomové práce je uzavřena ochrannými prvky pro daňové subjekty, zejména co se týče omezení a rozsahu daňové exekuce, a prvky ochrany proti zneužití práv soudního exekutora v rámci exekuce.

Úplný závěr diplomové práce je věnován praktickému příkladu za užití nejčastějších forem daňové exekuce, kterými jsou příkázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb a prodej movitých věcí.

Je nutno konstatovat, že exekuce je vážným zásahem do práv osoby – dlužníka, vždy by měla být přiměřená, a dlužník by měl mít několik možností ochrany, jako jsou odvolání, námitky proti exekučnímu příkazu či platebním výměřům a další možnosti. Avšak tomuto procesu je možné předcházet komunikací s příslušným správcem daně.

Summary

Tax execution is an uttermost means to recover tax arrears. It also represents a substantial interference with private rights, therefore the law precisely defines the manner of its implementation, which is bound by the tax administrator. The aim of this diploma thesis is to analyze the process of implementing a tax execution and mechanisms used to protection of the mandatory as well as security for payment of tax arrears to the extent necessary to distinguish a tax execution of judicial execution, respectively. civil execution.

The content of the work defines the basic concepts related to the institution of tax execution. Further is shown a comparison of the tax and civil execution using the common aspects and different features, both on the general concept of the execution, and the distinctive features within the relevant legal industry.

Under the application of the law the thesis clarifies the concept of the tax administrator, especially an overview of the potential tax administrators and their competence, legal personality, legal capacity and the rights and obligations under tax execution. The position of the tax administrator have the Ministry of Finance of the Czech Republic, the territorial financial authorities, customs authorities, other administrative offices, courts and the municipalities.

Application access on the issue was also used in the analysis of tax execution process conditions which must be unconditionally met for the implementation of a tax execution.

The most extensive attention is paid to the various types of tax execution. According to the Tax Code, it is possible to carry out the execution of the tax deductions from wages, seizures of account with the payment service commandment other monetary claims, disability or other proprietary rights, sale of movable and immovable property sale.

Equal attention is paid to practical during the three phases of tax execution, from the beginning of the tax execution to its clearing and settlement costs.

The theoretical application part of the content of the thesis is concluded with

protective elements for taxpayers, particularly with regard to the limitations and scope of the tax execution, and elements of protection against abuse of rights a bailiff in the context of execution.

The full conclusion of the thesis is devoted to the practical example for the use of the most common forms of tax execution, which are claim on account of the payment service provider and sale of movables.

It should be noted that the execution is a serious interference with the rights of the person - the debtor. The execution should always be proportionate, the debtor should have some protection options, such as appeals, objections against the warrant of execution or payment notices, and more. However, this process can be prevented communication with the relevant tax administrator.

Klíčová slova

Daňová exekuce, daňový exekutor, daňový nedoplatek, daňový dlužník, daňový řád, správce daně.

Key words

Tax execution, tax executor, tax arrears, tax debtor, tax Code, tax administrator.