

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

Adam Válek

Daňová exekuce

Diplomová práce

Olomouc 2016

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma *Daňová exekuce* zpracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje.“

V Olomouci dne 30. listopadu 2016

.....
Adam Válek

Poděkování

Děkuji JUDr. et Mgr. Lence Veselé, Ph.D., vedoucí mé diplomové práce, za poskytnuté rady a připomínky při zpracování této práce.

Obsah

Úvod	6
1 Vymezení základních pojmů	8
1.1 Daň.....	8
1.2 Správce daně.....	9
1.2.1 Věcná příslušnost správce daně.....	10
1.2.2 Místní příslušnost správce daně.....	10
1.2.3 Pravomoc správce daně.....	11
1.3 Správa daně.....	11
1.4 Daňové řízení.....	12
1.4.1 Daňové řízení – exekuční.....	12
2 Exekuce	14
2.1 Komparace exekuce dle exekučního a daňového řádu.....	14
2.1.1 Exekuce občanskoprávní.....	14
2.1.2 Exekuce daňová.....	15
2.2 Střet exekucí.....	15
3 Nařízení daňové exekuce	17
3.1 Věcné předpoklady nařízení exekuce.....	17
3.1.1 Exekuční titul	17
Výkaz nedoplatků.....	18
Vykonatelné rozhodnutí.....	19
Vykonatelný zajišťovací příkaz	19
3.1.2 Vykonatelnost exekučního titulu.....	20
3.1.3 Prekluzivní lhůty pro vymáhání.....	21
3.1.4 Postižitelnost předmětu exekuce.....	21
3.1.5 Pravidla směřující k ochraně dlužníka	22
3.2 Exekuční příkaz.....	23
4 Způsoby provedení daňové exekuce	25
4.1 Daňová exekuce postižením majetkových práv.....	25
4.1.1 Daňová exekuce srážkami ze mzdy	26
4.1.2 Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb	28
4.1.3 Daňová exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky	30
4.1.4 Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv.....	31
4.2 Daňová exekuce prodejem movitých věcí	32
4.2.1 Soupis movitých věcí	32
4.2.2 Nakládání se sepsanými movitými věcmi	35
4.2.3 Zjištění ceny movitých věcí.....	35
4.2.4 Prodej sepsaných věcí	36
4.3 Daňová exekuce prodejem nemovitých věcí.....	38
4.3.1 Stanovení ceny nemovité věci.....	39
4.3.2 Dražba nemovité věci	40
4.3.3 Rozvrhové řízení.....	42
Závěr	45
Bibliografie	47
Abstrakt	50
Seznam klíčových slov	51

Seznam zkratk

OZ	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
DŘ	zákon č. 280/2004 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
OSŘ	zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, 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
IZ	zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů
SŘ	zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
ZP	zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
ZoSDaP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
ZFinSp	zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky
Ústava	ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
LZPS	Usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ústavní zákon č. 2/1993 Sb., ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb.
v.z.p.p.	ve znění pozdějších předpisů
ČR	Česká republika
FO	fyzická osoba
PO	právnícká osoba
ET	exekuční titul

Úvod

Daňová exekuce je právním řádem označena jako forma vymáhání daňových nedoplatků. Je významným zásahem do práv plátce daně, resp. daňového dlužníka, který je možno na základě českého právního řádu realizovat, a je tak potřeba, aby správce daně nezneužíval své pravomoci na úkor daňového dlužníka. Poplatníkem daně nebo poplatků je každá osoba, jejichž příjmy, majetek nebo jednotlivé úkony jsou přímo podrobeny dani. Daně a poplatky může zákonem stanovit pouze stát, vybírá je tak za účelem dalšího přerozdělení finančních prostředků a plynou do státního rozpočtu.

Rozsah kvalifikační práce neumožňuje obsáhnout celou problematiku daňové exekuce, proto je cílem mé diplomové práce je analýza právní úpravy daňové exekuce a komparace vybraných institutů s právní úpravou exekuce občanskoprávní.

Aktuálnost tohoto tématu je dána zvyšujícím se počtem vymáhaných daňových nedoplatků¹ a také nastupující elektronickou evidencí tržeb, která začíná platit 1. 12. 2016 a u které se dá předvídat, že se také projeví v počtu zahájených daňových exekucí. Daňová exekuce je důležitým prostředkem k vymáhání daňových nedoplatků, neboť orgány finanční správy České republiky evidují ke dni 31. 12. 2015 kumulované daňové pohledávky v celkové výši 107,9 mld. Kč.²

Při zpracování této práce vycházím z dostupných zdrojů, kterých je, co se týče daňové exekuce poměrně velké množství, avšak zdrojů ohledně jednotlivých způsobů daňové exekuce je podstatně méně. Za nejaktuálnější a nejvíce užívaný zdroj lze považovat komentář k daňovému řádu vydavatelství C. H. Beck.³ Primárním zdrojem však zůstávají právní předpisy. V práci použiji také judikaturu českých soudů a odborné články.

Práce je členěna do čtyř kapitol s dalšími podkapitolami. První kapitola bude věnována vymezení základních pojmů jako je daň, správce daně, proces výběru daní, pojmu exekuce, a podrobněji se zaměřením na pojem daňové exekuce. V této kapitole použiji deskriptivní metodu zpracování práce. Druhá kapitola se bude věnovat exekuci, kde vymezím základní rozdíly mezi exekucí daňovou a exekucí občanskoprávní, zaměřím se zejména na otázku zahájení exekučního řízení a nastíním střet více exekucí. V této kapitole použiji deskriptivní a analytickou metodu zpracování práce. Třetí kapitola bude věnována nařízení daňové exekuce, kde

¹ Dle Informací o činnosti finanční správy za rok 2015 od roku 2012 stoupá počet vymáhaných daňových nedoplatků. Informace o činnosti finanční správy za rok 2015, s. 37. [online]. financnisprava.cz, [cit. 21.11.2016]. Dostupné na <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2015.pdf>.

² Tamtéž.

³ Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s.

v jednotlivých podkapitolách rozeberu věcné předpoklady nařízení daňové exekuce, tedy co může být v daňové exekuci exekučním titulem, kdy nastává vykonatelnost exekučního titulu, jaké jsou prekluzivní lhůty, které předměty jsou z daňové exekuce vyloučeny a zaměřím se také na pravidla směřující k ochraně dlužníka. V této kapitole použiji především metodu deskriptivní a komparační. Čtvrtá kapitola, obsahově nejdelší, bude věnována jednotlivým způsobům provedení daňové exekuce, přičemž největší prostor bude věnován provedení exekuce prodejem nemovité věci, neboť tento způsob provedení exekuce představuje zpravidla největší zásah do majetkové podstaty dlužníka. V této kapitole použiji deskriptivní metodu zpracování práce, komparační metodu a metodu analýzy.

Na základě zpracování výše uvedených kapitol učiním závěr, kterým si odpovím na výzkumnou otázku: Je právní úprava daňové exekuce dostačující, nebo je nutné se inspirovat úpravou exekuce občanskoprávní? Vycházím z hypotézy, že daňový řád obsahuje dostatečnou úpravu daňové exekuce.

Práce je zpracována dle platné právní úpravy k 30. červnu 2016.

1 Vymezení základních pojmů

1.1 Daň

Daň má stejně dlouhou historii jako stát samotný. Již v počátcích při vzniku určitých společenství osob – státních útvarů, které byly zaštit'ovány určitou autoritou, byly hrazeny nějaké společenské spotřeby, jako např. obrana země, válečné výpravy, slibující dobytí nových území atp. Postupem času se pojem daň více či méně měnil, účel zůstal ovšem shodný – zajištění fungování státu.

LZPS ve svém článku 11 odst. 5 stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Pojem daň však není nikterak legislativně definován, ač je užíván velkým počtem právních předpisů, a tak je potřeba si pomoci teorií, která ovšem také neposkytuje jednotnou definici. Právníký slovník definuje daň jako „platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro státní rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní plnění.“⁴ Daň je tedy povinná, zákonem uložená platba v penězích, neekvivalentní, zpravidla neúčelová, opakovaná, nenávratná a plyne do veřejného rozpočtu.

Primární a historicky nejstarší funkcí daně je fiskalita, tedy schopnost naplnit financemi veřejný rozpočet, ze kterého jsou dále financovány veřejné statky. Dalšími funkcemi jsou funkce alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační.

Daní se dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „DŘ“ nebo „Daňový řád“), rozumí:

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy⁵.

Následující odstavce citovaného ustanovení dále subsumuje pod pojem daň také daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. Co se týče příslušenství daně, tak tím se dle odstavce pátého rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona.

Bakeš pod pojmem daň rozumí „platební povinnost, kterou stanoví stát zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům

⁴ HENDRYCH, D. a kol. *Právníký slovník*. Praha: C. H. Beck, 2009. 3. vydání

⁵ § 2 odst. 3 DŘ

ekvivalentní protiplnění“.⁶ Z uvedeného tak vyplývá, že daň je povinné, zákonem stanovené, nenávratné a neúčelové plnění fyzických a právnických osob plynoucí do veřejného rozpočtu za účelem úhrady obecných veřejných potřeb.

Poplatek je na rozdíl od daně platba, která je však placena jako protihodnota něčeho, co stát či samosprávný celek zajišťuje. Jedná se o platbu, která je zpravidla jednorázová.⁷ Společnými rysy poplatku a daně je povinnost, nenávratnost a uložení na základě zákona. Zde je namístě poznamenat, že český právní řád nezná definici poplatku a některé dávky, které nesou označení poplatku naplňují definici daně, ovšem zákon je označuje za poplatek.⁸

1.2 Správce daně

Správce daně je pojem, který se hojně užívá v daňových předpisech. Daňový řád § 2 stanoví, že „*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“ Věcné vymezení pojmu správce daně nalezneme v § 10 odst. 1 téhož zákona, kde je stanoveno, že „*Správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“)* v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.“ Správce daně jsou např. také soudy při spravování agendy soudních poplatků, nebo např. u obecních poplatků.

Správním orgánem se tak rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy. Správce daně má způsobilost být účastníkem soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost.⁹

V souladu se zásadou legality nelze, aby daňovou kontrolu prováděl jakýkoli orgán veřejné správy, ale pouze ten, který splňuje zákonné požadavky ve věcné a místní příslušnosti. Osobou oprávněnou k provedení daňové kontroly je tak věcně a místně příslušný správce daně.

Kontrolovat plnění povinností osob zúčastněných na správě daní je oprávněn správce daně, který tuto pravomoc vykonává prostřednictvím úředních osob. Správce daně je tak jakýkoli státní orgán, kterému byla svěřena působnost v oblasti správy daní.

Správce daně je základním procesním subjektem, jenž daňovou exekuci vede, je tedy exekučním orgánem, který je povolán k výkonu státní donucovací moci. Vedle této procesní role je správce daně taktéž oprávněným z exekučního titulu. Struktura daňové exekuce, ve které správce daně vystupuje jako exekuční orgán a jako vymáhající věřitel neboli oprávněný zároveň,

⁶ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. Praha: C. H. Beck, 6. upravené vydání, 2012, s. 154

⁷ DĚDIČ, Jan, ČERVENKOVÁ, Iva, MARKOVÁ, Hana, MARČANOVÁ, Jana. *Finanční právo*. Praha: VŠE, 1995, s. 11

⁸ Jedná se například o místní poplatek ze psů, kdy se nejedná o zvláštní příspěvek k náhradě nákladů obce, jejichž výkon poplatníci vyvolávají.

⁹ § 10 odst. 2, odst. 3 DŘ

je tak podstatně odlišná od občanskoprávní exekuce, kde naopak platí přísná dělba rolí mezi exekučními orgány a strany exekučního řízení. Právě tato okolnost dle důvodové zprávy k daňovému řádu ve značné míře ovlivnila podobu současné právní úpravy daňové exekuce.¹⁰

1.2.1 Věcná příslušnost správce daně

Věcná příslušnost správce daně vychází z působnosti, která je mu dána DŘ a vyjadřuje tak vztah určitého orgánu k předmětu daného řízení. Pro územní finanční orgány je věcná příslušnost od počátku roku 2013 určena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen jako „ZFinSp“), který derogoval zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.¹¹ Do konce roku 2012 tak tvořilo soustavu územních finančních orgánů 199 finančních úřadů, 8 finančních ředitelství a Ministerstvo financí. Nynější soustavu tvoří na nejnižším stupni 14 finančních úřadů, Specializovaný finanční úřad, v prostředním stupni se nachází jediné Odvolací finanční ředitelství a na nejvyšším stupni Generální finanční ředitelství.¹²

Dle § 10 odst. 1 písm. a) FinSp Finanční úřady vykonávají správu daní, která se vykonává pomocí úředních osob.¹³ Správcem daně je však jakýkoliv státní orgán, kterému je zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní. Typicky se tak bude jednat o územní finanční orgány, ale také například celní úřady nebo obecní úřady.¹⁴ Finanční úřady vykonávají působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu.¹⁵

1.2.2 Místní příslušnost správce daně

Místní příslušnost je dalším obecným předpokladem, a není-li stanoveno v zákoně jinak, místní příslušnost správce daně se dle § 13 odst. 1 písm. a) DŘ řídí místem pobytu fyzické osoby, tedy adresa místa trvalého pobytu občana ČR, u cizinců se bude jednat o místo pobytu cizince a v případě, že osoba nemá místo trvalého pobytu, budeme se řídit místem, kde se fyzická osoba převážně zdržuje. U právnické osoby se místní příslušnost správce daně řídí jejím sídlem, tedy

¹⁰ Ve srovnání s předcházející velmi kusou úpravou daňové exekuce upravenou v § 73 a 73a zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění k 31.12.2010 (předpis derogován zrušujícími ustanoveními nového daňového řádu k 1.1.2011).

¹¹ V tomto již neúčinném zákoně bylo v § 2 odst. 1 písm. a) stanoveno, že územní finanční orgány vykonávají správu daní, včetně vyhledávací činnosti.

¹² BAKEŠ, Milan. a kol. *Finanční právo*. Praha: C. H. Beck, 6. upravené vydání, 2012, s. 45.

¹³ § 12 odst. 1 DŘ zní: „*Správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob.*“

¹⁴ viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.02.2008, č.j. 2 Afs 101/2007 – 49: „*Správce daně podle § 1 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba rozumět obecní úřad pouze tehdy, pokud se jedná o daň (ve smyslu legislativní zkratky § 1 odst. 1 citovaného zákona), k jejíž správě je obecní úřad podle zvláštního zákona věcně příslušný. Podal-li daňový subjekt odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů k obecnímu úřadu, který není k její správě věcně příslušný, a tento jej až po uplynutí lhůty k podání odvolání zaslal věcně příslušnému finančnímu úřadu, není toto odvolání podané včas.*“

¹⁵ § 8 odst. 1 FinSp stanoví 13 finančních úřadů dle krajského zřízení, jeden pro hlavní město Prahu, a ve svém písm. o) také stanoví Speciální finanční úřad, který je následně zakotven v § 12 FinSp.

adresou, pod kterou je PO zapsána v obchodním rejstříku nebo v jiném obdobném rejstříku, popř. adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně.

V případě, že předmětem daně je nemovitá věc, je ke správě daně místně příslušný správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitá věc nachází.¹⁶

1.2.3 Právomoc správce daně

Právomoc správce daně je stanovena v § 11 DŘ, kdy tímto ustanovením konkretizuje zásadu zákonnosti¹⁷ a vymezuje pravomoci taxativním výčtem. V daňovém řádu jsou jednotlivé body blíže vymezeny. „*Správce daně:*

- a) *vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona,*
- b) *provádí vyhledávací činnost,*
- c) *kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,*
- d) *vyzývá ke splnění povinností,*
- e) *zabezpečuje placení daní.“*

1.3 Správa daně

Ustanovení § 2 odst. 1 DŘ vymezuje za předmět správy daní daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu. Lze tedy shrnout, že předmětem správy daní je daň.

Způsoby vymáhání daňového nedoplatku upravuje § 175 DŘ, který stanoví možnost vymáhání nedoplatku daňovou exekucí nebo prostřednictvím soudu či soudního exekutora, popřípadě dává možnost správci daně pohledávku uplatnit v insolvenčním řízení nebo jej přihlásit do veřejné dražby. Přitom správce daně je povinen zvolit způsob tak, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku.

Typicky se tak pohledávky v řádů stovek korun budou vymáhat prostřednictvím daňové exekuce, neboť náklady exekučního řízení vedené soudním exekutorem mohou být často vyšší než samotná pohledávka.¹⁸ Na druhou stranu se také může jednat o situace, kdy by samotné vedení exekuce správcem daně bylo nákladné a výkon exekuce soudním exekutorem bude méně

¹⁶ § 13 odst. 2 DŘ

¹⁷ Zásada zákonnosti je zakotvena v § 5 odst. 1 DŘ, kdy je stanoveno, že „*Správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy...*“. Srov. čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 LZPS.

¹⁸ viz Vyhláška Ministerstva spravedlnosti 330/2001 Sb., ze dne 5. září 2001, o odměně a náhradách soudního exekutora, o odměně a náhradě hotových výdajů správce podniku a o podmínkách pojištění odpovědnosti za škody způsobené soudním exekutorem, v.z.p.p. Odměna za exekuci ukládající zaplacení peněžité částky činí do 3.000.000 Kč základu 15 %, přičemž odměna činí nejméně 3.000 Kč (§ 6 odst. 1, odst. 3 této vyhlášky). Z tohoto důvodu by měl správce daně postupovat v souladu s ustanovením § 175 odst. 2 DŘ a zvolit vymáhacím způsobem u nižších pohledávek daňovou exekuci.

nákladný, jelikož soudní exekutor je na veřejném rozpočtu nezávislý.¹⁹ Fakt, že zákon dává možnost správci daně vymáhat nedoplatek více způsoby je dle mého názoru vhodný, neboť jak jsem uvedl výše, správce daně má postupovat v rámci zásady hospodárnosti své i daňového dlužníka.

1.4 Daňové řízení

Daňovým řízením se rozumí právními předpisy stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů a probíhá na základě § 134 a násl. DŘ, podle kterého se daňové řízení vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zároveň zabezpečení její úhrady, což je faktickým cílem správy daní a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.²⁰

Daňové řízení se může skládat dle okolností případu z dílčích řízení, ve kterých správce daně vydává jednotlivá rozhodnutí. Dílčími řízeními se dle daňového řádu rozumí:

- a) řízení nalézací, které se dále člení na vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně, doměřovací, které se vede za účelem stanovení změny poslední známé daně a případné řízení o opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v předcházejícím řízení.
- b) řízení při placení daní, pod které řadíme řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, řízení o zajištění daně a řízení exekuční, popř. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení dle předcházejících řízení.
- c) řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.²¹

Pro samotný obsah této práce je významná právě druhá část daňového řízení, které se budu v následujících řádcích věnovat.

1.4.1 Daňové řízení – exekuční

Podle § 1 odst. 2 DŘ je cílem správy daní nejen správně zjistit a stanovit daň, ale také zabezpečit její úhradu. Vymáhání daně je realizováno prostřednictvím exekuce na peněžité plnění. Hlavním předpokladem pro vymáhání daně je, že částka daně nebyla uhrazena a datum její splatnosti již marně uplynulo. V takovém případě má daňový subjekt nedoplatek a správce daně má možnost přistoupit k jeho vymáhání.²² Dle § 175 DŘ může správce daně nedoplatek vymoci pomocí daňové exekuce nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního

¹⁹ Správce daně je totiž vázán zásadou hospodárnosti ve vztahu k veřejnému rozpočtu, soudní exekutor nikoliv.

²⁰ § 134 odst. 1 DŘ

²¹ § 134 odst. 3 DŘ

²² BAKEŠ, Milan. a kol. *Finanční právo*. Praha: C. H. Beck, 6. upravené vydání, 2012, s. 278.

exekutora, přihlášením do veřejné dražby anebo uplatněním v insolvenčním řízení. V odstavci druhém téhož ustanovení je stanovena povinnost správce daně zvolit *způsob vymáhání nedoplatku tak, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku.*²³

²³ § 175 odst. 2 DŘ

2 Exekuce

Exekuci lze vymezit jako faktické nucené uskutečňování určitého subjektivního práva na plnění, které bylo oprávněnému přiznáno vykonatelným exekučním titulem, avšak dlužník svou povinnost dobrovolně nesplnil. Nenavazuje automaticky na nalézací řízení a je tak fakultativním vyústěním nesplnění dlužníkovy povinnosti.

2.1 Komparace exekuce dle exekučního a daňového řádu

Exekuce dle daňového a exekučního řádu vykazují určité odlišnosti. Jak již bylo zmíněno výše, exekuce není automatickým vyústěním dlužníkovy nečinnosti po vydání rozhodnutí.

Společnými prvky obou exekucí je především nutnost přítomnosti exekučního titulu (dále také jako „ET“), který vydal orgán nadaný rozhodovací pravomocí a který splňuje podmínky jak formální, tak materiální vykonatelnosti, které jsou vymezeny níže.

Rozdílů obou exekucí je nespočet a mohla by na ně být napsána samostatná práce, proto se zaměřím v následujících řádcích pouze na dle mého názoru nejzásadnější rozdíl, a to na otázku zahájení řízení.

2.1.1 Exekuce občanskoprávní

Pro občanskoprávní exekuci je stěžejním zákonem zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti a o změně dalších zákonů, v.z.p.p. (dále jen jako „EŘ“) a zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, v.z.p.p. (dále jen jako „OSŘ“), který má vůči EŘ subsidiární povahu, tedy použije se tehdy, pokud EŘ jeho aplikaci nevyloučí a nestanoví jinak.²⁴

Exekuční řízení je dle § 43a odst. 1 EŘ zahájeno návrhem oprávněného doručeného soudnímu exekutorovi. Soudní exekutor má povinnost návrh přezkoumat co do jeho formálních náležitostí, tedy přezkoumat srozumitelnost a určitost návrhu, zda návrh obsahuje zákonem předepsané náležitosti a zda je připojen k návrhu exekuční titul. V případě bezvadnosti návrhu soudní exekutor požádá o pověření exekuční soud do 15 dnů od doručení návrhu na zahájení exekuce oprávněného soudnímu exekutorovi. V případě, že exekuční soud shledá žádost o pověření bezvadnou, také do 15 dnů od obdržení vydá usnesení, ve kterém exekutora pověří vedením exekuce. Teprve v okamžiku pověření soudního exekutora exekučním soudem může soudní exekutor zjišťovat majetek povinného a postupovat tak v souladu s ustanovením § 33 a 34 EŘ, kde je zakotvena realizace součinnosti. Následně exekutor vydá usnesení o zahájení exekuce, které doručí oprávněnému do 15 dnů od pověření exekučním soudem. Další povinností

²⁴ § 52 EŘ: „Nestanoví-li tento zákon jinak, použijí se pro exekuční řízení přiměřeně ustanovení občanského soudního řádu.“

soudního exekutora je v případě souběhu exekucí se stejným povinným a stejným oprávněným, nezaniklo-li předchozí pověření, spojit tyto řízení ke společnému řízení; exekutor ovšem může věc v zájmu hospodárnosti věc vyloučit k samostatnému řízení.²⁵

Občanskoprávní exekuce je tak z pohledu zahájení pomalejší než exekuce daňová, a to především z důvodu velkého administrativního zatížení soudního exekutora a dle mého názoru není možné dosáhnout momentu překvapení jako u exekuce daňové, kdy lze postupovat ihned po neuhrazení daně k zahájení daňové exekuce.

2.1.2 Exekuce daňová

Exekuční řízení nespadá pod tradiční definici daňového řízení, tedy že řízení je vedeno o jedné dani za jedno zdaňovací období. Jako příklad lze uvést exekuční řízení vedené pro několik nedoplatků prostřednictvím výkazu nedoplatků. Ukončení daňové exekuce je rovněž rozdílné, často je exekuční řízení ukončeno ex lege neboli bez vydání finálního rozhodnutí.²⁶

Daňová exekuce je prováděna prostřednictvím správce daně jako exekučního orgánu. Správce daně v takovém případě vystupuje také jako oprávněný. Při daňové exekuci je potřeba nejprve použít speciální ustanovení daňového řádu, v případě, že danou věc daňový řád neupravuje, je na místě použít přiměřeně ustanovení zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, v.z.p.p.²⁷ Daňový řád má tak absolutní přednost a jeho použití před OSŘ znamená povinnost použít jeho ustanovení o daňové exekuci v plném rozsahu tehdy, nestanoví-li daňový řád něco jiného, a to v jakékoli jeho části. Daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, a tím je zahájeno exekuční řízení.

DŘ neobsahuje výslovnou povinnost sloučit exekuce ke společnému řízení jako v případě občanskoprávní exekuce, ovšem dle mého názoru by tak správce daně měl postupovat také, jelikož je vázán zásadou hospodárnosti také ve vztahu k daňovému subjektu.

2.2 Střet exekucí

V praxi často přichází situace, kdy na jednoho povinného je vedeno několik exekučních řízení. Takové případy řeší zákon č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí (dále jako „zákon o střetu exekucí“), který nabyl účinnosti dne 1. května 2001. Zákon počítá s tím, že mohou současně běžet nejen exekuce občanskoprávní, ale pamatuje také na střet s daňovou exekucí prováděnou správcem daně podle

²⁵ viz. § 37 odst. 3 EŘ

²⁶ Např. exekuční řízení provedené srážkami ze mzdy, kdy řízení končí uspokojením oprávněného a není ji třeba formálně zastavovat (subsidiárně § 284 OSŘ).

²⁷ Tzv. subsidiární použití občanského soudního řádu.

DŘ a také na tzv. správní exekuce, tedy exekuce nařizované a prováděné správním orgánem podle § 71 a násl. SŘ.

Zákon o střetu exekucí tak upravuje postup orgánů, které exekuci provádí, kdy je více exekučními řízeními postižena jedna a tatáž věc povinného. Typicky se bude jednat např. o postižení mzdy více exekučními příkazy. V takovém případě může být výkon exekuce realizován souběžně podle svého pořadí.²⁸ Stejně se postupuje také v případě provedení exekuce příkázáním pohledávky z účtu u peněžního ústavu. U rozhodnutí prodejem týchž movitých věcí je rozhodný den, kdy byl proveden soupis, avšak zákon také předpokládá, že může nastat situace, kdy v následné dražbě movitých věcí bude vydraženo za více, než činí pohledávka oprávněného, pro kterého se dražba koná. Zákon takto zakotvuje právo věřitele, pro kterého byla věc sepsána později, přistoupit se svou pohledávkou jako další oprávněný k dražbě této movité věci prováděné podle dřívějšího soupisu. Obdobně se postupuje také při provádění exekuce prodejem nemovité věci, když zákon stanoví, že rozhodným dnem je den doručení exekučního příkazu prodejem nemovité věci příslušnému katastrálnímu úřadu.

²⁸ Pořadí bude dáno dnem, kdy bylo plátcí mzdy doručeno rozhodnutí soudu o nařízení výkonu rozhodnutí srážkami ze mzdy, exekuční příkaz soudního exekutora o provádění srážek ze mzdy, exekuční příkaz správce daně či příkaz k provedení srážek vydaný správním orgánem. Bude-li doručeno téhož dne plátcí mzdy více takových rozhodnutí, budou mít pohledávky stejné pořadí a uspokojí se poměrně.

3 Nařízení daňové exekuce

Daňová exekuce se s účinností nového daňového řádu zahajuje vydáním exekučního příkazu.²⁹ Zákon dává správci daně na výběr, zda upozorní daňový subjekt na nedoplatek, či rovnou přestoupí k vymáhání prostřednictvím daňové exekuce.³⁰ V případě, že daňový subjekt částku po výzvě dobrovolně uhradí, správce daně postupuje v souladu s ustanoveními § 150 odst. 5 a § 151 odst. 1 DŘ. Před zahájením exekučního řízení musí správce daně posoudit existenci exekučního titulu ve smyslu § 176 odst. 1 DŘ, zda exekuční titul splňuje podmínky formální a materiální vykonatelnosti a zda neuplynula lhůta pro placení daně podle § 160 DŘ.³¹

3.1 Věcné předpoklady nařízení exekuce

Aby bylo možno daňovou exekuci nařídit, musí být splněny kumulativně věcné předpoklady nařízení exekuce. Těmito předpoklady jsou existence exekučního titulu, vykonatelnost exekučního titulu, zachování prekluzivní lhůty pro jeho vymáhání, postižitelnost daného předmětu exekuce a dodržení pravidel směřujících k ochraně dlužníka.³²

3.1.1 Exekuční titul

Exekuční titul lze obecně charakterizovat jako *veřejnou listinu, ukládající dlužníkovi povinnost k určitému plnění*.³³ Plnění může mít jak povahu peněžitou, tak nepeněžitou a tomu také odpovídají exekuční prostředky, neboli způsoby, upravené v OSŘ a také v EŘ, které umožňují exekuci na peněžité i nepeněžité plnění. Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, v.z.p.p. (dále také jako „SŘ“), ve svém textu obsahuje pouze exekuci na nepeněžité plnění, pokud jde o exekuci na peněžité plnění, odkazuje SŘ na daňový řád.³⁴ Existence exekučního titulu je základním věcným předpokladem nařízení a provedení exekuce. Jeho absence nebo nedostatek formální či materiální vykonatelnosti exekučního titulu má za následek, že exekuce nebude moci být nařízena a provedena, a v případě, že se tak stane, musí být neprodleně zastavena. Exekuční orgán je vázán exekučním titulem a nepřísluší mu přezkoumávat, zda je plnění uložené exekučním titulem po

²⁹ Pro srovnání uvádím předchozí právní úpravu, která stanovovala, že se daňová exekuce zahájí vydáním výzvy k uhrazení daňového nedoplatku, eventuálně v případě hrozícího prodlení (§ 73 odst. 1 a 2 ZoSDaP).

³⁰ § 153 odst. 3 DŘ: „Správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplateků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením.“ Zde je nutno si všimnout, že zákon hovoří o možnosti upozornění, není to tedy povinnost správce daně a současně nepředepisuje vyrozumění žádnou formu. Zasílá se v souladu se zásadou součinnosti.

³¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 401-402.

³² BAXA, Josef a kol. Daňový řád. Komentář. II. díl, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1096.

³³ Tamtéž s. 1074.

³⁴ § 106 odst. 3 SŘ, který zní: „Pro exekuci, vybírání a evidenci peněžitých plnění se uplatní postup pro správu daní.“ Jedná se o jeden z projevů tzv. dělené správy (ve smyslu § 161 odst. 1 DŘ)

právu, či nikoliv, zda v řízení jeho vydání předcházejícímu nedošlo k vadám, jež mohly ovlivnit správnost titulu apod.³⁵ Tyto nedostatky měly být odstraněny v předchozím řízení, exekuce tak neslouží k dalšímu přezkumu, ale je volitelným pokračováním, které již pouze slouží k nucené realizaci uloženého plnění, jež dlužník nesplnil dobrovolně.^{36 37 38}

Exekučním titulem dle § 176 odst. 1 DŘ je:

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

Ustanovení § 176 poskytuje taxativní výčet exekučních titulů, není tak dovoleno brát za exekuční titul jiný dokument či rozhodnutí. Exekuční titul má předepsané náležitosti, které musí obsahovat. Jsou jimi především označení správce daně, který výkaz nedoplatků vydal, číslo jednací, označení daňového subjektu, který nedoplatek neuhradil, údaje o jednotlivých nedoplatcích, podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka (lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem), potvrzení o vykonatelnosti a den, k němuž je výkaz sestaven.³⁹ Je tak potřeba, aby exekuční titul splňoval požadavky materiální vykonatelnosti dle § 102 DŘ a aby byl formálně vykonatelný podle § 103 odst. 2 DŘ.⁴⁰

Výkaz nedoplatků

Potřeba zahrnout mezi exekuční tituly také výkaz nedoplatků vyplynulo až z praxe daňových správců, kdy je obvyklé, že správce daně eviduje u jednoho daňového subjektu více nedoplatků. Pro daňového exekutora bylo následně složité identifikovat jednotlivé nedoplatky. Základem výkazu nedoplatků je soupis nedoplatků, které daňový subjekt neuhradil, jedná se tak o více exekučních titulů zahrnutých v jednom. Výkaz nedoplatků se sestavuje u evidence daní,

³⁵ viz například Usnesení NSS č.j. 1 Afs 47/2004-75, ze dne 24. listopadu 2004: „Je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod., navíc za podmínky, že stížnost tvrdí například, že exekuční titul neexistuje, zvolený způsob exekuce není zákonem připuštěn, že cena postižené věci je v nepoměru k výši pohledávky atp. Soud se ve fázi exekučního řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků, tedy v řízení vyměřovacím.“

³⁶ Z tohoto důvodu také veškeré námitky dlužníka, kterými se dovolává nesprávnosti exekučního titulu nebo vad, jež nastaly v řízení předcházejícím, nejsou pro nařízení a provedení exekuce významné.

³⁷ Existují také výjimky, např. se jedná o výkaz nedoplatků sestaveného dle zákona o správě daní a poplatků (vzhledem k derogaci tohoto zákona daňovým řádem k r. 2011 je nutno tento judikát vztáhnout také na výkaz nedoplatků dle daňového řádu, viz Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 10. 2007, sp. zn. 20 Cdo 3554/2006), jelikož proti němu se daňový subjekt nemůže nikterak bránit oprávněným prostředkem a může tak v daňové exekuci namítat neexistenci nebo nesprávně stanovenou výši nedoplatků.

³⁸ BAXA, Josef a kol. Daňový řád. Komentář. II. díl, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1073 a 1074.

³⁹ dle § 176 odst. 2 DŘ

⁴⁰ V případě výkonu rozhodnutí v rámci dělené správy jsou podmínky formální a materiální vykonatelnosti určeny ve SŘ a speciálních právních předpisech.

kteřá je upravena v § 149 a násl. DŘ. Výkaz nedoplatků není rozhodnutím ve smyslu § 102 odst. 1 DŘ a neoznamuje se dlužníkovi a není třeba jej odůvodňovat, ovšem zákon pro něj stanoví konkrétní formální náležitosti.⁴¹

Vykonatelné rozhodnutí

Dalším exekučním titulem, který taxativně daňový řád vyjmenovává, je vykonatelné rozhodnutí, kterým bylo stanoveno peněžité plnění. U každého rozhodnutí musí správce daně zkoumat formální a materiální vykonatelnost exekučního titulu a až v případě splnění těchto podmínek může následně přistoupit k vlastnímu vymáhání daňového nedoplatku.

Kromě rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti, které je typickým příkladem vykonatelného rozhodnutí jakožto exekučního titulu, se bude jednat např. o platební výměr, kterým se rozhoduje o pokutě za opožděné tvrzení daně podle § 250 DŘ, penále, o kterém se rozhoduje dodatečným platebním výměrem podle § 251 odst. 3 DŘ, pořádková pokuta, která se ukládá rozhodnutím podle § 247 odst. 3 DŘ, atp.⁴²

Exekučním titulem mohou být také rozhodnutí, která vydal státní orgán v jiném členském státě Evropské unie. Pro účely mezinárodní spolupráce při vymáhání daňových nedoplatků jsou na územích členských států EU platné směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008 a nařízení Komise č. 1179/2008 ze dne 28. listopadu 2008.⁴³ Za splnění formálních požadavků je považován cizí exekuční titul za rovnocenný s domácím ET.⁴⁴

Vykonatelný zajišťovací příkaz

Zajišťovací příkaz je jedním z několika zajišťovacích instrumentů, které zákon správcí daně dává k zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň složením jistoty, zajišťovací exekucí, zástavním právem, rušením, bankovní zárukou nebo možností stanovit povinnost platit zálohy.

Zajišťovací příkaz vede ke složení jistoty a správce daně je oprávněn tohoto instrumentu využít v případě, kdy daň dosud nebyla stanovena či pro daň, která v době jeho trvání není doposud splatnou. Účelem zajišťovacího příkazu je příkaz daňovému subjektu, aby v předem

⁴¹ Ve smyslu Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. 20 Cdo 1204/2006: „Výkaz nedoplatků není rozhodnutím správce daně a daňovému dlužníkovi se samostatně nedoručuje. Je-li tedy výkaz nedoplatků jen sestavou z pohledávek (přiznaných různými tituly s odlišnou vykonatelností), je vyloučeno vázat vykonatelnost výkazu nedoplatků jako celku na společný časový okamžik. Z hlediska obsahu doložky o vykonatelnosti výkazu nedoplatků proto postačí, je-li v něm potvrzeno, že je vykonatelný. Tento požadavek je naplněn i formulací v jeho finální části, že vykázané nedoplatky jsou vykonatelné a byly předány k vymáhání.“

⁴² LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 387-391

⁴³ Do českého právního řádu byla tato směrnice a nařízení implementována zákonem č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, v.z.p.p.

⁴⁴ Ovšem přezkum daného exekučního titulu ve věci samé je z pravomoci českých soudů vyňat.

určené lhůtě složil na účet správce daně určitou částku, která je v příkaze stanovena. V případě, že není nebezpečí z prodlení, může správce daně uložit daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho účet. V opačném případě, kdy bude nebezpečí z prodlení, je daňový subjekt povinen složit jistotu ihned po oznámení zajišťovacího příkazu správcem daně. Správce daně však musí v odůvodnění zajišťovacího příkazu zdůvodnit, proč má za to, že je nebezpečí z prodlení.⁴⁵

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č.j. 4 Afs 22/2015 – 104, ze dne 7. ledna 2016, konstatoval, že „*Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zabývá majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“⁴⁶*

Zajišťovací příkaz je rozhodnutím, a musí tak obsahovat všechny náležitosti uvedené v § 102 DŘ a musí být odůvodněn. V odůvodnění, jak je uvedeno výše, musí správce daně ozřejmit, z jakého důvodu zajišťovací příkaz vydává a proč zrovna u tohoto daňového subjektu existuje obava, že daň bude neodbytná či obtížně vymahatelná. Pokud se bude jednat o dosud nestanovenou daň, musí správce daně v odůvodnění také uvést, na základě jakých propočtů stanovil výši zajišťované částky, a to s důrazem na přiměřenost pomůcek dle § 114 odst. 3 DŘ.⁴⁷

3.1.2 Vykonatelnost exekučního titulu

Exekuční titul, pro který se daňová exekuce vede, musí být v době nařízení exekuce již vykonatelný, a to jak po formální, tak po materiální stránce. Vykonatelnost exekučního titulu se tak vyznačí na listině tzv. doložkou vykonatelnosti, kde orgán, který exekuční titul vydal označí den nabytí vykonatelnosti exekučního titulu. Bude se typicky jednat o případy dělené správy. Úpravu nalezneme v § 161 odst. 1 a 2 DŘ, ve kterém se hovoří pouze toliko o právní moci, ale na základě *analogie legis* tuto úpravu musíme vztáhnout také na doložku vykonatelnosti. Ovšem nahlédneme-li do ustanovení § 176 odst. 2 DŘ, zjistíme, že výkaz nedoplatků, který je exekučním titulem dle předchozího odstavce, obsahuje také potvrzení o vykonatelnosti. Avšak v případě, kdy

⁴⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 367.

⁴⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. ledna 2016, č.j. 4 Afs 22/2015 – 104.

⁴⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 368.

daňovou exekuci vede orgán, který exekuční titul vydal, není nutné, aby na listinu připojil doložku vykonatelnosti. Správce daně má povinnost zabývat se, zda daná doložka vykonatelnosti byla vyznačena na exekučním titulu správně a také, zda je exekuční titul skutečně vykonatelný.

3.1.3 Prekluzivní lhůty pro vymáhání

Lhůtu pro placení daně obsahuje § 160 DŘ, kterou daňový řád upravuje jako lhůtu prekluzivní.⁴⁸ „Nedoplatek nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let.“⁴⁹ Po uplynutí této lhůty právo správce daně vymáhat nedoplatek zaniká a tento nedoplatek je také vymazán z osobního daňového účtu daňového subjektu. Jedná se o obecnou úpravu a správce daně musí nahlédnout do speciálních zákonů, zda neupravuje lhůtu rozdílnou od lhůty obsažené v § 160 DŘ.⁵⁰

Lhůta pro placení daně počíná běžet dnem splatnosti daně, tedy přímo dnem původní splatnosti,⁵¹ a není důležité, zda a kdy byla tato daňová povinnost stanovena.

Předchozí úprava, kdy byla tato lhůta stanovena jako promlčecí byla dle mého názoru vhodnější, neboť daňový subjekt má povinnost hlídat si splatnost daně a v případě neuhrazení by měl být obecný zájem na jejím vymožení. Na druhou stranu se ze strany zákonodárce jedná zřejmě o určitou pojistku, aby daň nebyla vymáhána po 30 letech a aby správce daně zbytečně neotálel s vymáháním daňového nedoplatku a nevznikaly tak daňovému dlužníkovi vyšší úroky z prodlení, než je nutné.

3.1.4 Postižitelnost předmětu exekuce

Předmětem daňové exekuce mohou být jen věci náležející do majetkové podstaty daňového dlužníka. Právní řád ČR však určité věci postihnout nepřipouští; DŘ speciální úpravu nemá, proto musíme nahlédnout do OSŘ, kde v § 321 stanoví, že „Výkonem rozhodnutí nemobou být postiženy věci, jejichž prodej je podle zvláštních předpisů zakázán, nebo které podle zvláštních předpisů výkonu

⁴⁸ Předchozí úprava stanovená v § 70 ZoSDaP upravovala tuto šestiletou lhůtu jako lhůtu promlčecí.

⁴⁹ § 160 odst. 1 věta první DŘ

⁵⁰ Např. se bude jednat o § 16 odst. 2 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecném zdravotním pojištění, v.z.p.p., které zní: „Právo vymáhat pojistné se promlčuje ve lhůtě 10 let od právní moci platebního výměru, jímž bylo vyměřeno. Promlčecí doba neběží po dobu řízení u soudu.“ I když tento zákon hovoří o promlčení, je nutné zohlednit judikaturu správních soudů, kde například Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 6. 8. 2008, čj. 3 Ads 24/2008-119, kde se Nejvyšší správní soud přiklonil k dříve vydanému rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 3. 2007, č.j. 15 Ca 201/2006-22, ve kterém Krajský soud uvedl, že: „O promlčení (v soukromoprávním smyslu) se v předpisech veřejného práva jedná pouze tehdy, pokud takový předpis v rámci ustanovení pojednávajících o promlčení stanoví, že správní orgán přiblíží k promlčení jen k námitce účastníka řízení. Pokud takového ustanovení veřejnoprávní předpis neobsahuje, je tím de facto míněna prekluze, ke které správní orgán přiblíží z úřední povinnosti. Pětiletá lhůta k předepsání a vymáhání pojistného na zdravotní pojištění stanovena v § 16 odst. 1 a 2 zákona ČNR č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, je lhůtou prekluzivní, a nikoliv promlčecí. Pojistné na zdravotní pojištění je tak nutno ve lhůtě pěti let ode dne splatnosti předepsat pravomocně; nestačí tedy, aby v této lhůtě bylo vydáno nepravomocné rozhodnutí o předepsání pojistného.“

⁵¹ Daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení, hlášení či vyúčtování.

rozhodnutí nepodléhají.”. V tomto ustanovení zákonodárce promítl zásadu dělení věci na obchodovatelné (*res in commercium*) a neobchodovatelné (*res extra commercium*), které vyplývají z hmotného práva. Zákaz prodeje určitých věcí vychází z čl. 11 odst. 2 LZPS.⁵²

Občanský soudní řád ve svém § 322 stanoví demonstrativním výčtem věci, které jsou z exekuce vyloučeny. V prvním odstavci se hovoří o věcech, které jsou ve vlastnictví povinného a které povinný nezbytně potřebuje k uspokojování hmotných potřeb svých a své rodiny nebo k plnění svých pracovních úkolů, jakož i jiných věcí, jejichž prodej by byl v rozporu s morálními pravidly. „*Takto jsou z výkonu rozhodnutí vyloučeny zejména*

- a) *běžné oděvní součásti, obvyklé vybavení domácnosti,*
- b) *snubní prsten a jiné předměty obdobné povahy,*
- c) *zdravotnické potřeby a jiné věci, které povinný potřebuje vzhledem ke své nemoci nebo tělesné vadě,*
- d) *hotové peníze do částky odpovídající dvojnásobku životního minima jednotlivce podle zvláštního právního předpisu,*
- e) *zvířata, u nichž hospodářský efekt není hlavním účelem chovu a která slouží člověku jako jeho společník.*⁵³

V případě, kdy je povinný podnikatelem, jsou z exekuce vyloučeny také věci z jeho vlastnictví, které nezbytně potřebuje k výkonu své podnikatelské činnosti; to však neplatí, vázne-li na těchto věcech zástavní právo a jde-li o vymožení pohledávky oprávněného, která je tímto zástavním právem zajištěna. Movité věci, které nemohou být postiženy daňovou exekucí dále rozvádím v kapitole 4.2.1. této práce, která se věnuje soupisu majetku.

3.1.5 Pravidla směřující k ochraně dlužníka

Z povahy věci musí zákon také obsahovat ustanovení, které chrání dlužníka, do jehož sféry bylo např. zasaženo neprávem nebo více, než je nutné. V rovině exekučního daňového řízení stojí za zmínku ustanovení § 254 odst. 2 DŘ, který řeší případy neoprávněně vedené daňové exekuce. Daňový subjekt, po kterém bylo neoprávněně vymáháno má nárok za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok ve dvojnásobné výši repo sazby České národní banky plus 28 procentních bodů. Nárok však nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.

⁵² SVOBODA, Karel, SMOLÍK, Petr, LEVÝ, Jiří, ŠÍNOVÁ, Renáta a kol. *Občanský soudní řád*. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 1088.

⁵³ § 322 odst. 2 OSŘ

3.2 Exekuční příkaz

Exekučním příkazem se nařizuje daňová exekuce a je zvláštním rozhodnutím, které správce daně vydává. DŘ spojuje účinky zahájení exekuce s vydáním exekučního příkazu. Zde je nutno zohlednit § 101 odst. 2 DŘ, ve kterém stojí, že „*Rozhodnutí je vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení...*“, tedy jak naznačuje důvodová zpráva, z důvodu právní jistoty se jedná o okamžik expedice, nikoliv tedy o samotné vyhotovení exekučního příkazu.^{54 55}

Zákon uvádí taxativní výčet náležitostí, které musí výrok exekučního příkazu obsahovat. Mimo náležitostí dle § 102 odst. 1 a 2 je v exekučním příkazu nutné uvést způsob provedení daňové exekuce, výši nedoplatku, pro který je exekuce nařizována, výši exekučních nákladů podle § 183 odst. 1 a 2 a odkaz na exekuční titul. Exekuční příkaz musí být také odůvodněn a doručuje se ve smyslu § 178 odst. 4 DŘ dlužníkovi a dalším příjemcům (například manželé, ručiteli či zástupci účastníka) do vlastních rukou.

V předchozí právní úpravě byla stanovena možnost odvolání proti exekučnímu příkazu do 15 dnů ode dne doručení. Tuto možnost dlužníkovi odejmula novelizace DŘ zákonem č. 344/2013 Sb. Od 1. ledna 2014 již není možnost proti exekučnímu příkazu podat žádné opravné prostředky. Jediným prostředkem ochrany, který daňový dlužník je oprávněn proti exekučnímu příkazu použít, je námitka dle § 159 DŘ, která ovšem nemá odkladný účinek.⁵⁶ Námitka se využívá zpravidla s návrhem na zastavení exekučního řízení dle § 181 DŘ. Takto bylo povinnému fakticky odebráno právo přezkumu, neboť o námitkách rozhoduje správce daně, který daný exekuční titul vydal. Úmysl zákonodárce byl zřejmě urychlení procesu daňové exekuce, avšak mám za to, že daňovému dlužníkovi byl takto odebrán dozor nadřízeného orgánu. Daňový dlužník prakticky není omezen v důvodech, pro které lze námitku podat. Není ovšem již namístě napadat skutečnosti, které nastaly v nalézacím řízení, neboť řízení exekuční je samostatným řízením. Předmětem sporu tak mohou být jen skutečnosti, které nastaly v exekučním řízení.⁵⁷ Způsobilými námitkami tak budou otázky vztahující se k formální či materiální vykonatelnosti ET, běhu prekluzivní lhůty, zákonnosti procesního postupu správce daně, přiměřenosti

⁵⁴ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, volební období 2006–2010. Tisk č. 685/0, část 2/4: Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu, s. 68. [online]. psp.cz, [cit. 21.11.2016]. Dostupné na <<http://psp.cz/sqw?idd=52503>>.

⁵⁵ V případě, že by formulace zákona hovořila o vyhotovení exekučního příkazu, byla by porušena právní jistota, jelikož by v praxi mohly být vedeny daňové exekuce proti dlužníkovi, kterému nebyl exekuční příkaz doručován.

⁵⁶ Námitku je oprávněn podat každý, komu se exekuční příkaz doručuje, a to do 30 dnů ode dne, kdy se o exekučním příkazu dozvěděl.

⁵⁷ Podpůrně Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2004, sp. zn. 1 Afs 47/2004-75: „*Způsobilými námitkami proti exekučnímu titulu mohou být mj.: existence titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky ke ceně exekucí postižené věci apod., navíc za podmínky, že stížnost tvrdí například, že exekuční titul neexistuje, zvolený způsob exekuce není zákonem připuštěn, že cena postižené věci je v nepoměru k výši pohledávky atp.*“ Jedná se tedy o zkoumání podmínek pro nařízení exekuce.

zvoleného způsobu daňové exekuce a otázky speciální (příkladem lze uvést tvrzení daňového dlužníka, že exekucí je postižena věc, která není v jeho vlastnictví, ačkoliv zákon vlastnictví předpokládá).⁵⁸

⁵⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 653-662

4 Způsoby provedení daňové exekuce

Jednotlivé způsoby provedení daňové exekuce jsou stanoveny v § 178 odst. 5 DŘ, které je vůči § 258 OSŘ speciální a v daňovém exekučním řízení se tak neuplatní. Ve srovnání se způsoby provedení výkonu rozhodnutí dle OSŘ daňový řád postrádá správu nemovité věci, zřízení soudcovského zástavního práva na nemovitých věcech a postižení závodu. Správce daně nemůže provést exekuci také na nepeněžitě plnění. DŘ tak určuje způsoby provedení daňové exekuce tak, že „*Daňovou exekuci lze provést pouze těmito způsoby:*

- a) *sračkami ze mzdy,*
- b) *přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb,*
- c) *přikázáním jiné peněžitě pohledávky,*
- d) *postižením jiných majetkových práv,*
- e) *prodejem movitých věcí, nebo*
- f) *prodejem nemovitostí.⁶⁹*

Správce daně může daňovou exekuci provést jedním, několika i všemi výše uvedenými způsoby. Vždy však musí postupovat v souladu se zásadou přiměřenosti a musí tak zvolit nejmírnější prostředek, který však naplní cíl exekučního řízení.

Z logiky věci má správce daně postupovat nejprve dle písm. a) až e), a až následně přistoupit k prodeji nemovité věci; každý případ je však nutno posuzovat ad hoc.⁶⁰

4.1 Daňová exekuce postižením majetkových práv

Při daňové exekuci postižením majetkových práv je postihována určitá pohledávka, která je pohledávkou dlužníka za poddlužníkem. Jak již bylo napsáno výše, provedení daňové exekuce postižením majetkových práv bude primární volbou správce daně, a to s ohledem na zásadu přiměřenosti. *Při daňové exekuci postižením majetkových práv správce daně ukládá exekučním příkazem povinnost dlužníkovi a poddlužníkovi, který je oprávněn nakládat s majetkovým právem dlužníka.⁶¹*

Pro exekuci postižením majetkových práv je typické rozložení průběhu do dvou fází, a to na první fázi, kdy dochází k zabavení práva, a druhou fází, kdy dochází k jejímu zpeněžení (slovo zpeněžení nelze chápat doslovně, vždy bude záviset na konkrétním způsobu exekuce).⁶²

⁵⁹ § 178 odst. 5 DŘ

⁶⁰ Může nastat situace, kdy správci daně zbývá pouze možnost provedení exekuce prodejem nemovité věci a dle mého názoru nelze uvažovat nad tím, že by exekuce v takovém případě porušila zásadu přiměřenosti, i kdyby pohledávka byla ve zjevném nepochopitelném poměru k ceně nemovité věci. Nebude se tedy jednat o způsob zjevně nepřiměřený.

⁶¹ § 186 odst. 1 DŘ

⁶² BAXA, Josef a kol. Daňový řád. *Komentář*. II. díl, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1160.

4.1.1 Daňová exekuce srážkami ze mzdy

Daňová exekuce srážkami ze mzdy je vedle přikázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb nejčastějším způsobem provedení daňové exekuce.⁶³ Jak stanovuje zákonodárce v důvodové zprávě „Pro účely daňové exekuce srážkami ze mzdy je mzda definována mnohem širěji, než ji definují pracovněprávní předpisy; za mzdu je pak nutné považovat jak jiné druhy odměn za vykonanou práci, tak i jiné příjmy definované v ustanovení § 299 občanského soudního řádu.“⁶⁴ Ustanovení § 109 odst. 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v.z.p.p. (dále jen „ZP“) určuje, že mzdou je peněžité plnění a jiné peněžité hodnoty, např. mzda za práci přesčas, za noční práci, za práci ve svátek, sobotu i neděli, za práci ve ztíženém pracovním prostředí, mzdové příplatky a naturální požitky, které se podle § 119 ZP vyjadřují v penězích.

Samotný způsob provedení daňové exekuce srážkami ze mzdy spočívá ve srážce konkrétní částky ze mzdy daňového dlužníka, přičemž mzda je právě onou pohledávkou daňového dlužníka za plátcem mzdy. Plátce mzdy vystupuje v pozici poddlužníka. V případě, že je mzda již vyplacena, nelze jí postihnout exekučním příkazem srážkami ze mzdy, ale správce daně musí postupovat např. exekučním příkazem prodejem movitých věcí. V případě náhrad výdajů vzniklých v souvislosti s výkonem práce⁶⁵ správce daně musí postihnout daňový subjekt přikázáním jiné pohledávky a nelze tak postupovat srážkami ze mzdy.

Také v případě daňové exekuce doručením exekučního příkazu nastávají účinky arrestatoria a inhibitoria. Arrestatorium spočívá v povinnosti zaměstnavatele coby poddlužníka od momentu doručení exekučního příkazu po dobu provedení daňové exekuce provádět srážky a tyto mu nevyplácet. Oproti exekuce dle OSŘ v DŘ není upravena povinnost vložit arrestatorium do výroku, neboť jej DŘ ve svém § 187 odst. 2 přímo obsahuje.⁶⁶ Inhibitorium se naopak týká dlužníka a správce daně exekučním příkazem zakazuje dlužníkovi vybrat si svou pohledávku u poddlužníka nebo s tímto právem jakkoli nakládat.

Co se týče výše srážek, musíme přiměřeně použít OSŘ, neboť daňový řád nestanoví speciální úpravu. Srážky se tak budou v souladu s § 277 OSŘ provádět z čisté mzdy. Pokud daňový subjekt bude mít také jiný příjem stanovený v § 299 OSŘ, je nutné užití § 301 a 302 OSŘ a správce daně musí postupovat, jako by šlo o několik mezd.

⁶³ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, volební období 2006–2010. Tisk č. 685, část 2/4: Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu, s. 121. [online]. psp.cz, [cit. 21.11.2016]. Dostupné na <<http://psp.cz/sqw?idd=52503>>.

⁶⁴ Tamtéž.

⁶⁵ Náhrady, které vznikají zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce a náleží mu za ně náhrada – např. jízdné, stravné atp.

⁶⁶ Mám však za to, že daňový správce v roli exekučního orgánu by měl arrestatorium v exekučním příkaze uvést v souladu s poučovací zásadou na základě § 6 odst. 3 DŘ. Pokud tak však neučiní, nelze mít za to, že exekuční příkaz postrádá podstatnou náležitost.

O způsobu výpočtu srážky by měl být plátce mzdy v exekučním příkazu poučen. Co ovšem nepovažují za vhodné je to, že v případě, kdy zaměstnavatel nedokáže spočítat částku, kterou má zaměstnanci strhnout, nemůže postupovat dle § 288 OSŘ⁶⁷ a požádat daňového správce o určení částky, kterou má strhnout.⁶⁸ Dle § 177 odst. 2 DŘ totiž *pravomoci správce daně, jakožto exekučního orgánu, upravuje výlučně tento zákon*, tedy daňový řád. A daňový řád takovéto obdobné ustanovení neobsahuje. Zaměstnavatel si tak bude muset vystačit se svými znalostmi a s právními předpisy.

Na základě novely OSŘ zákonem č. 139/2015 Sb., od 1. 7. 2015 nemůže být předmětem exekuce mzda či jiný příjem manžela;⁶⁹ toto ustanovení se nutně vztáhne také na exekuci daňovou. Předmětem exekuce na mzdu či jiný příjem také nemohou být dávky státní sociální péče⁷⁰ a dávky pomoci v hmotné nouzi.⁷¹

Dlužníkovi daňový správce nesmí srážkami srazit více, než je uvedeno v exekučním příkazu, § 276 OSŘ se v případě daňové exekuce neuplatní. V případě, kdy zaměstnavatel srazí zaměstnanci vyšší částku, než připouští zákon, vznikne mezi daňovým dlužníkem a jeho zaměstnavatelem spor, který se bude řídit soukromým právem. Co se týče výše srážek, daňový řád neupravuje speciální úpravu, a tak výše srážek bude omezena § 278 OSŘ, kde je stanovena tzv. nezabavitelná částka. Způsob výpočtu nezabavitelné částky stanoví vláda nařízením.⁷² Nezabavitelná částka je rovna úhrnu dvou třetin součtu částky životního minima jednotlivce⁷³ a částky normativních nákladů na bydlení pro jednu osobu v obci od 50.000 do 99.999 obyvatel podle § 26 odst. 1 písm. a) zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, v.z.p.p. na osobu povinného. K této částce se dále přičte jedna čtvrtina nezabavitelné částky na manžela povinného, i v případě, kdy má vlastní příjem, a na dítě, které manželé společně vyživují, se přičte částka jedné čtvrtiny nezabavitelné částky, a to každému z nich. Jedná se o projev zákonné vyživovací povinnosti.

⁶⁷ § 288 OSŘ: „Požádá-li o to plátce mzdy, oprávněný nebo povinný, určí soud, jaká částka má být v příslušném výplatním období ze mzdy povinného sražena, a je-li více oprávněných, kolik z ní připadne na každého z nich.“

⁶⁸ Výpočet částky, která má být stržena je často složitá, obzvláště pokud jsou srážky prováděny ve prospěch více oprávněných a některé pohledávky jsou přednostními a některé nepřednostními.

⁶⁹ § 262a OSŘ

⁷⁰ Upraveno zákonem č. 100/1988 Sb., o sociálním zabezpečení, v.z.p.p., zákonem č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, v.z.p.p. Obecně vzato nelze postihnout dávky státní sociální péče, které jsou vyplaceny jednorázově. Jednorázové dávky státní sociální podpory jsou uvedeny v zákoně č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, v.z.p.p. (jedná se o porodné, pohřebné, příspěvek na převzetí dítěte do pěstounské péče, příspěvek na zakoupení motorového vozidla a příspěvek na bydlení).

⁷¹ Upraveno zákonem č. 111/2006 Sb., o pomoci v hmotné nouzi, v.z.p.p. (bude se jednat o příspěvek na živobytí, mimořádnou okamžitou pomoc a doplatek na bydlení)

⁷² Viz 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.

⁷³ Dle § 2 zákona č. 110/2006 Sb., o životním a existenčním minimu, která činí 3.410 Kč.

Čistá mzda, která zbyla po odečtení nezabavitelné částky, se zaokrouhlí směrem dolů na částku dělitelnou třemi v celých korunách. Na nepřednostní pohledávku lze srazit pouze jednu třetinu a na přednostní pohledávku dvě třetiny z této částky. Přednostní pohledávky se uspokojují nejprve z druhé třetiny a pokud tato třetina nepostačuje, uspokojí se spolu s ostatními pohledávkami z první třetiny, přičemž získají postavení nepřednostních pohledávek a uspokojí se podle data doručení exekučního příkazu.⁷⁴ Poslední třetina vždy zůstává povinnému. Na základě § 279 odst. 2 písm. d) OSŘ jsou pohledávky daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění zařazeny mezi přednostní pohledávky.⁷⁵ Pohledávky výživného mají výsadní postavení mezi přednostními pohledávkami a uspokojí se přednostně.⁷⁶

DŘ také upravuje možné snížení sražených částek, kdy je tento institut koncipován jako návrhový. V exekuci občanskoprávní postačí, pokud se tak dohodne povinný s oprávněným a svůj záměr oznámí soudu.⁷⁷ U exekuce daňové tak na návrh daňového dlužníka může správce daně ze závažných důvodů snížit na nezbytně dlouhou dobu výši částky, která má být v daném výplatním období sražena. Pominou-li však ony závažné důvody, správce daně takového rozhodnutí o snížení sražených částí zruší.⁷⁸ Zákon závažné důvody blíže nespecifikuje, a tak bude správce daně u každého případu rozhodovat ad hoc. Proti tomuto rozhodnutí však nelze uplatnit opravné prostředky, mám však za to, že námitky dle § 159 DŘ by daňový dlužník uplatnit mohl, a to do 30 dnů od doby, kdy se o zamítavém úkonu dozvěděl.

4.1.2 Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb

Jak již bylo zmíněno v předešlém bodu, daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb⁷⁹ je nejhojněji využívaný způsob provedení daňové exekuce, je také způsobem nejehospodárnějším. Správce daně v roli exekučního orgánu se dotáže poskytovatelů peněžních služeb, zda-li má daňový dlužník otevřený účet právě u jejich peněžního ústavu.⁸⁰ Není přitom podstatné, v jaké měně je účet veden. Základem tohoto způsobu daňové exekuce je existence pohledávky daňového subjektu u poskytovatele peněžních služeb, který

⁷⁴ § 279 odst. 1 OSŘ

⁷⁵ Jedná se o projev zásady konkurence pohledávek.

⁷⁶ § 280 odst. 2 OSŘ

⁷⁷ § 287 OSŘ

⁷⁸ V takovém případě se uplatní institut správního uvážení.

⁷⁹ Poskytovateli platebních služeb jsou v souladu s § 57 odst. 3 DŘ banky, pobočky zahraniční banky, spořitelni a úvěrová družstva a platební instituce.

⁸⁰ Stanoveno v § 57 odst. 3 DŘ: Poskyvatelé platebních služeb „... jsou povinny na vyžádání správce daně poskytnout čísla účtů, údaje o jejich majitelích, stavech peněžních prostředků na účtech a o jejich pohybu a údaje o úvěrech, vkladech a depozitech.“ ve spojení s § 38 odst. 3 písm. c) zákona č. 21/1992 Sb., o bankách v.z.p.p.: „Zprávu o záležitostech, týkajících se klienta, které jsou předmětem bankovního tajemství podá banka bez souhlasu klienta jen na písemné vyžádání: c) správcům daně za podmínky podle daňového řádu.“

v daňovém exekučním řízení bude vystupovat na pozici poddlužníka, shodně jako zaměstnavatel v případě daňové exekuce srážkami ze mzdy.

Obsahem exekučního příkazu musí být kromě náležitostí uvedených v kapitole 3.2 této práce také číslo účtu, popřípadě pořadí účtu, má-li jich daňový dlužník více. Poslední věta § 190 odst. 1 DŘ „*Exekuční příkaz se doručí poskytovateli platebních služeb dříve než dlužníkovi.*“ se mi jeví nadbytečnou, neboť dřívějším zasláním exekučního příkazu daňovému dlužníkovi by byl pravděpodobně zmařen účel daňové exekuce, jelikož dlužník by si peněžní prostředky vybral dříve, než by je mohl poskytovatel peněžních služeb zablokovat a následně odeslat na účet daňového dlužníka. Dnem doručení exekučního příkazu poskytovateli platebních služeb nastává pro něj jako poddlužníka arrestatorium, tedy poskytovatel platebních služeb má povinnost po dobu provádění daňové exekuce nevyplácet peněžní prostředky z účtu daňového dlužníka, na který byl vydán exekuční příkaz, neprovádět na ně započtení a ani s nimi jinak nakládat, a to do výše částky uvedené v exekučním příkazu.

Následně správce daně doručí exekuční příkaz dlužníkovi, pro nějž dnem doručení nastávají účinky inhibitoria, tedy daňový dlužník nesmí vybrat z účtu peněžní prostředky ani s nimi jinak nakládat. Peněžní prostředky nad rámec exekučního příkazu nejsou dotčeny arrestatoriem ani inhibitoriem, a tak s nimi může daňový dlužník i poskytovatel platebních služeb volně nakládat. Po doručení exekučního příkazu daňovému dlužníkovi správce daně oznámí den právní moci poskytovateli platebních služeb. Následující den je poddlužník povinen zaslat peněžní prostředky správci daně.⁸¹ Nedojde-li do 6 měsíců od oznámení právní moci exekučního příkazu k dostatečnému nahromadění peněžních prostředků na účtu (tzv. sledovací období), vyplatí poskytovatel platebních služeb zbývající peněžní prostředky.⁸²

V případě nařízení více daňových exekucí příkázáním pohledávky u poskytovatele platebních služeb se uplatní zásada priority, která spočívá v uspokojení dříve doručенého exekučního příkazu. V případě shodného dne se pohledávky uspokojí poměrně, nepokryje-li výtěžek exekuce všechny pohledávky.

Z arrestatoria a inhibitoria existují v tomto případě dvě výjimky. Pro daňovou exekuci použijeme přiměřeně § 304a a § 304b OSŘ. První výjimkou je situace, kdy má být postižen účet daňového dlužníka, který jej používá na výplatu mezd nebo platů, náhrad mezd a dalších plnění, které nahrazují odměnu za práci, svým zaměstnancům. V takovém případě proti písemnému prohlášení dlužníka peněžní ústav částku určenou na výše uvedené výlohy vyplatí a informuje

⁸¹ viz § 307 odst. 2 OSŘ

⁸² LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 710

správce daně, že tak učinil. Správce daně má samozřejmě možnost kontroly takto vyplacených peněz, zda byly užity ke svému účelu a může využít institut místního šetření dle § 80 DR.⁸³ Druhou výjimkou je tzv. nepostižitelná částka obsažena v § 304b OSŘ, která se uplatní pouze v případě, kdy daňovým dlužníkem je FO.⁸⁴ Tou se rozumí dvojnásobek životního minima jednotlivce. V případě vydání více exekučních příkazů příkázáním pohledávky z účtu u jednoho poskytovatele platebních služeb se tato výjimka z arrestatoria a inhibitoria uplatní pouze u jednoho z nich.⁸⁵

Z arrestatoria a inhibitoria jsou vyloučeny také nepostižitelné pohledávky dle § 310 a § 317 až § 319 OSŘ. Zákon zakazuje postihnout pohledávky z účtu u peněžního ústavu, které jsou zákonem určeny k nějakému účelu. Mohou to být dotace ze státního rozpočtu, pohledávky náhrady, kterou podle pojistné smlouvy vyplácí pojišťovna, má-li být z těchto peněžních prostředků financována oprava budovy nebo její nové vybudování, a pohledávky, které mají být použity k finančnímu zajištění.

Shodně se v daňové exekuci uplatní ustanovení OSŘ upravující výkon rozhodnutí na majetek ve společném jmění manželů (dále jen „SJM“). Proto předtím, než daňový správce nařídí daňovou exekuci na majetek v SJM, zjistí, zda u manželů existuje nějaká zapsaná modifikace SJM.⁸⁶ V případě, že pohledávka vznikla za doby trvání SJM a spadá tedy do SJM, peněžní ústav na žádost manžela povinného vyplatí polovinu peněžních prostředků, které jsou na účtu tohoto manžela, který správce daně postihl exekučním příkazem.⁸⁷

4.1.3 Daňová exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky

Formulace tohoto způsobu daňové exekuce se jeví jako zbytková oblast. Bude se týkat všech pohledávek, které nelze postihnout předešlými způsoby, tedy pohledávkou na mzdu ani pohledávkou z účtu u poskytovatele peněžních služeb. Zákon tedy způsob této exekuce podmiňuje nepoužitelností předchozích dvou typů a pohledávka zároveň nesmí být postižitelná daňovou exekucí postižením jiných majetkových práv.

⁸³ V případě, že správce daně zjistí, že finance nebyly použity na výplatu mezd atp., oznámí orgánům činným v trestním řízení spáchání trestného činu maření výkonu úředního rozhodnutí dle § 337 TZ.

⁸⁴ U právnické osoby nelze hovořit o životním minimu.

⁸⁵ V praxi zřejmě bude docházet k tomu, že daňový dlužník, který si je vědom toho, že není schopen splácet své dluhy, bude mít každý účet u jiného poskytovatele peněžních služeb, neboť z každého z nich si bude moci vybrat nepostižitelnou částku.

⁸⁶ Blíže § 262a a násl. OSŘ.

⁸⁷ Srov. § 262a odst. 4 ve spojení s § 304b OSŘ.

Exekuční příkaz bude opět obsahovat náležitosti uvedené v § 178 odst. 2 a 3 DŘ a také co nejužší specifikaci peněžitě pohledávky⁸⁸, která je daným exekučním příkazem postihována (jedná se o pohledávku, kterou má dlužník vůči poddlužníkovi, který je však osobou odlišnou od správce daně⁸⁹). Pohledávka musí v době vydání exekučního příkazu existovat a musí být peněžitá.

Peněžitou pohledávkou se rozumí právo dlužníka vůči jeho poddlužníkovi na zaplacení peněžitě částky nebo na jiné nakládání s touto peněžitou částkou, přičemž není pro nařízení daňové exekuce příkazáním jiné pohledávky rozhodující splatnost samotné pohledávky.⁹⁰ Jako typický příklad lze uvést příkazání pohledávky (přeplatku) u soudního exekutora.

4.1.4 Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv

Tento způsob daňové exekuce je upraven ustanovením § 192 DŘ, kdy zákon stanoví, že „*při provádění daňové exekuce postižením jiných majetkových práv dlužníka, než podle § 178 odst. 5 písm. a) až c), za podmínky, že nejsou spojena s jeho osobou a jsou převoditelná na jiného, se přiměřeně použije ustanovení o provádění takového způsobu daňové exekuce, který odpovídá povaze majetkového práva, které je postiženo exekucí.*“ Z toho ustanovení lze vyvodit podmínky, za kterých je možno způsob daňové exekuce postižením jiných majetkových práv použít, jsou jimi tedy existence majetkového práva, které má majetkovou hodnotu a je tedy zpeněžitelné, nemožnost uspokojení pohledávky správce daně předešlými způsoby exekuce a spojení práva s jinou osobou než s osobou dlužníka a toto právo musí být převoditelné.

Od předešlých způsobů daňové exekuce je tento typ odlišný tím, že se nepostihuje samotné právo na peněžitě plnění, ale postihují se majetková práva na nepeněžitě plnění. Uspokojení správce daně lze spatřovat až ve zpeněžení tohoto práva. Typickým příkladem pak bude dodání zboží, vydání věcí či peněz ze soudní úschovy, leasing apod.

Správce daně se v odůvodnění exekučního příkazu musí vypořádat s důvodem vedení exekuce tímto způsobem a objasnit, proč považuje pohledávku dlužníka za poddlužníkem za postižitelné majetkové právo a uvést odkaz na přiměřené použití konkrétního způsobu exekuce.⁹¹

⁸⁸ Základním kritériem je, aby pohledávka byla identifikovatelná, tedy odlišitelná od jiných pohledávek a nedošlo tak k jejímu možnému zaměnění.

⁸⁹ Pokud nastane případ souběžné existence daňové pohledávky a daňového přeplatku, dojde ke splynutí správce daně jako osoby oprávněné a poddlužníka.

⁹⁰ Pohledávka tedy může být teprve splatnou v budoucnu, nebo se může jednat také o dílčí plnění, které je předmětem např. nájmu, avšak nelze postihnout pohledávku, která je nejistá (např. pokud dlužník uvádí, že každý měsíc uzavírá smlouvu s určitým subjektem).

⁹¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 721-723.

4.2 Daňová exekuce prodejem movitých věcí

Na počátku tohoto způsobu exekuce, shodně s ostatními, je vydání exekučního příkazu prodejem movitých věcí. Ten se může týkat všech movitých věcí povinného, anebo mohou být v exekučním příkaze konkretizovány.⁹² V praxi bývá tento způsob daňové exekuce ne příliš využívaný, neboť správci daně vznikají další náklady spojené se soupisem movitých věcí, jejich zajištěním, následným skladováním a konečně prodejem v dražbě.

4.2.1 Soupis movitých věcí

Daňovou exekuci prodejem movitých věcí lze rozdělit na více fází. Tou první je soupis movitých věcí, který je úkonem správce daně, kterým určí věci, jež mají být v dražbě prodány.⁹³ Zahájení soupisu movitých věcí oznámí daňový exekutor daňovému dlužníkovi a oznámí mu účel svého příchodu, tedy provedení daňové exekuce. Současně dlužníkovi doručí exekuční příkaz a vyzve ho k dobrovolnému splnění vymáhaného nedoplatku.⁹⁴

Zákon rovněž vyžaduje, aby movité věci byly ve výlučném vlastnictví či spoluvlastnictví daňového dlužníka. Zároveň také určité movité věci vylučuje z výkonu rozhodnutí, přičemž vlastní úpravu má DŘ pouze v § 212, ve kterém upravuje prodej mimo dražbu neobchodovatelných věcí, popř. obchodovatelných s povolením a věcí, jejichž prodej je zakázán. Těmi jsou například ohrožené druhy zvířat,⁹⁵ drogy⁹⁶ či části těla.⁹⁷ Správce daně takové věci může prodat pouze mimo dražbu, a to osobě, která je podle zákona k jejich nákupu oprávněna, nebo prostřednictvím osoby, která je s nimi oprávněna obchodovat. Nejnižší částka, za kterou lze věc prodat je stanovena ve výši její jedné poloviny zjištěné ceny.

Rovněž v daňové exekuci daňový správce nesmí postihnout věci, které jsou vyloučeny z daňové exekuce. Zde je na místě přiměřené použití OSŘ, konkrétně § 322, ve kterém se určují věci, které nepodléhají výkonu rozhodnutí. Jsou jimi především věci, *kteřé povinný nezbytně potřebuje ke uspokojování hmotných potřeb svých a své rodiny nebo ke plnění svých pracovních úkolů, jakož i jiných věcí, jejichž prodej by byl v rozporu s dobrými mravy a jejichž počet a hodnota odpovídá obvyklým majetkovým poměrům.*⁹⁸ Dále jsou z výkonu rozhodnutí vyloučeny běžné oděvní součásti, včetně prádla a

⁹² Zpravila bude v exekučním příkaze prodejem movitých věcí konkretizováno motorové vozidlo či jiná věc, která je zjistitelná z veřejného rejstříku.

⁹³ viz § 204 odst. 1 DŘ

⁹⁴ V případě nepřítomnosti dlužníka u soupisu movitých věcí se mu exekuční příkaz doručí společně s protokolem o soupisu věcí.

⁹⁵ dle zákona č. 100/2004 Sb., o obchodování s ohroženými druhy

⁹⁶ dle zákona č. 167/1998 Sb., o návykových látkách

⁹⁷ a contrario § 111 odst. 2 OZ

⁹⁸ k otázce nezbytnosti blíže Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. února 2004, sp. zn. 20 Cdo 180/2003: „...měřítko nezbytnosti se totiž neodvíjí pouze od četnosti a způsobu užívání věcí, nýbrž má základ v úvaze, zda lze na povinném požadovat, aby se při uspokojování základních životních potřeb svých a své rodiny bez uvedených věcí obešel...“

obuvi, obvyklé vybavení domácnosti, studijní a náboženská literatura, školní potřeby a dětské hračky, snubní prsten, písemnosti osobní povahy, zvířata chovaná v zájmovém chovu, hotové peníze představující dvojnásobek životního minima jednotlivce, atp.⁹⁹ V případě, že je daňový dlužník podnikatelem, nelze postihnout ani movité věci, které nezbytně nutně potřebuje k výkonu své podnikatelské činnosti.¹⁰⁰

Dalšími movitými věcmi, které nemohou být sepsány správcem daně jsou movité věci, které tvoří příslušenství nemovité věci.¹⁰¹ Bude se jednat o movité věci, které jsou pevně spojeny s věcí nemovitou, např. radiátory či okna.¹⁰² Takové movité věci mohou být postiženy pouze prostřednictvím daňové exekuce prodejem nemovité věci.

Nemohou být také postiženy technické prostředky, na kterých se vede evidence investičních nástrojů nebo se uchovávají dokumenty týkající se údajů v této evidenci, a dále technické prostředky sloužící k poskytování údajů o vlastnících investičních nástrojů.¹⁰³

Předmětem výkonu rozhodnutí nesmí být také finanční kolaterál podle zákona č. 408/2010 Sb., o finančním zajištění nebo podle zahraniční právní úpravy. Kolaterál je finanční zajištění, tedy zástavní právo nebo zajišťovací převod práva za účelem zajištění pohledávky finančního charakteru. Pohledávkou finančního charakteru je pohledávka z obchodů, jejichž předmětem jsou peněžní prostředky, finanční nástroje nebo emisní povolenky.¹⁰⁴

Pokud daňový správce postihne nějakou z výše uvedených věcí, nabízí se dlužníkovi možnost obrany prostřednictvím námitek proti exekučnímu příkazu. Exekuční příkaz doručí daňový exekutor při soupisu movitých věcí.¹⁰⁵

Daňový exekutor může učinit prohlídku bytu, sídla, popřípadě i jiných místností dlužníka, jakož i jeho skříní nebo jiných schránek v nich umístěných, v nichž se podle důvodného předpokladu nachází movitá věc, kterou má dlužník vydat.¹⁰⁶ Toto ustanovení DŘ je speciálním k obecné úpravě místního šetření podle § 80 a násl. DŘ. Správce daně je v odůvodněných případech oprávněn narušovat základní lidská práva dle čl. 7 a 12 LZPS. Odůvodněným případem je, kdy pro naplnění účelu daňové exekuce musí daňový exekutor sepsat movité věci, které se nacházejí v místnostech dlužníka a tohoto účelu nelze dosáhnout jinak. Ustanovení

⁹⁹ viz § 322 odst. 2 OSŘ

¹⁰⁰ hledisko *nezbytně nutné potřeby* judikováno v Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 2. 2014, sp. zn. 21 Cdo 238/2013

¹⁰¹ 206 odst. 3 DŘ

¹⁰² Příslušenství věci definuje § 510 OZ: „Příslušenství věci je vedlejší věc vlastníka u věci hlavní, je-i účelem vedlejší věci, aby se jí trvale užívalo společně s hlavní věcí v rámci jejich hospodářského určení.“

¹⁰³ § 322 odst. 4 OSŘ, který se v daňovém exekučním řízení použije subsidiárně.

¹⁰⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 753

¹⁰⁵ Exekuční příkaz se nedoručuje dříve, aby se daňový dlužník nesnažil zpeněžit movitý majetek před jeho sepsáním.

¹⁰⁶ § 203 odst. 3 DŘ

rovněž odkazuje na dvě oprávnění správce daně z obecného institutu místního šetření, a to přizvat si osoby, jejichž přítomnost je podle povahy věci potřebná¹⁰⁷ a pořizovat si obrazový a zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu, o čemž předem uvědomí osoby, které se tohoto úkonu účastní.¹⁰⁸

Daňový exekutor může také provést osobní prohlídku, má-li za to, že dlužník má při sobě věc, která podléhá daňové exekuci a výzva k vydání této ukryté věci byla bezvýsledná. Osobní prohlídku musí provést osoba stejného pohlaví.¹⁰⁹

Ustanovení § 206 DŘ naopak pozitivně vymezuje věci, které daňový exekutor sepiše. Použije se zde zásada přiměřenosti, když zákon daňového exekutora nutí primárně sepisovat věci, které dlužník může postrádat. Zde se však také prolíná zásada hospodárnosti a rychlosti, když zákon určí, že by daňový exekutor měl postihnout věci, které se nejsnáze prodají.¹¹⁰ Věci, které se rychle kazí, by měly být sepsány až v případě, kdy není dostatek jiných věcí a lze-li zajistit jejich rychlý prodej.¹¹¹ V praxi daňový exekutor nejprve sepiše hotové peníze, vkladní knížky, jiné cennosti a následně sepiše elektroniku, automobily a další. Sepsány mohou být rovněž i věci dlužníka, které má v držení osoba odlišná od dlužníka. Tato osoba je povinna odevzdat tyto věci daňovému exekutorovi.¹¹² K tomuto ustanovení se váže § 207 odst. 4 DŘ, který přiznává daňovému exekutorovi postavení dlužníka a může tak za něj právně jednat a zajistit si tak maximální množství sepsaných věcí. Jestliže výtěžek prodeje sepsaných věcí nestačí k úhradě vymáhaných nedoplatků, daňový exekutor soupis doplní o další věci.

V souladu s ustanovením § 60 odst. 2 sepisuje správce daně o každém ústním jednání protokol, který má povahu veřejné listiny a obsahuje zákonem stanovené náležitosti,¹¹³ a tak není ani soupis movitých věcí výjimkou. Protokol o průběhu soupisu věcí obsahuje zejména způsob, kterým správce daně sepsané věci zajistí, nebo údaj o tom, zda byly věci odebrány a identifikaci manžela dlužníka, popřípadě spoluvlastníka sepsaných věcí.¹¹⁴ V případě, kdy je sepisování movitých věcí přítomen také daňový dlužník, bude protokol o soupisu movitých věcí také obsahovat způsob a dobu doručení exekučního příkazu a vyzvání daňového dlužníka k dobrovolné úhradě vymáhaných nedoplatků. Protokol o průběhu soupisu věcí obsahuje také

¹⁰⁷ Typicky se bude jednat o zámečníka v případě, kdy daňový dlužník nebude přítomen či nebude ochoten vpustit daňového exekutora do místnosti, aby provedl soupis či ochranný doprovod.

¹⁰⁸ § 80 odst. 3 a 4 DŘ

¹⁰⁹ § 203 odst. 4 a 5 DŘ

¹¹⁰ § 206 odst. 1 DŘ

¹¹¹ § 206 odst. 2 DŘ. Typicky se bude jednat o potraviny. „Rychle se kazí“ je třeba vztáhnout na dobu minimální trvanlivosti. Daňový exekutor by tak měl odhadnout, zda stihne tyto věci zpeněžit v dražbě, aniž by ztratily na kvalitě.

¹¹² § 206 odst. 5 DŘ. Daňový exekutor vydá výzvu k vydání věci.

¹¹³ § 60 odst. 1 DŘ ve spojení s § 94 odst. 1 DŘ

¹¹⁴ § 208 odst. 1 DŘ

podle potřeby prohlášení dlužníka, že věci již byly sepsány soudem, jiným správcem daně nebo jinou oprávněnou osobou, vlastnické nebo jiné právo a závady vážnoucí na sepisovaných věcech, které byly při soupisu tvrzeny dlužníkem nebo jinou přítomnou osobou, nebo poučení udělené daňovým exekutorem o postupu při vyloučení věcí z daňové exekuce.

4.2.2 Nakládání se sepsanými movitými věcmi

Při soupisu nebo také po soupisu movitých věcí musí daňový exekutor rozhodnout, co se sepsanými věcmi. První možností, správcem daně nejvyužívanější, je při soupisu označit movité věci povětšinou nálepkou či štítkem a věci se ponechají na místě.¹¹⁵ Z tohoto označení musí být patrné, kterým správcem daně a kdy byly věci sepsány.¹¹⁶ Existuje-li však obava, že sepsané věci budou poškozeny, zničeny, pozměněny, ukryty nebo odcizeny, daňový exekutor takové sepsané věci odebere a postará se o jejich vhodné zajištění, přičemž tak může provést i dodatečně.¹¹⁷ Daňový exekutor se může s dlužníkem dohodnout, že sepsané movité věci uloží do dlužníkem vyhrazené místnosti, kterou uzamkne a opatří úřední závěrou, přičemž klíč si ponechá daňový exekutor.¹¹⁸

4.2.3 Zjištění ceny movitých věcí

Druhou fází je zjištění ceny movitých věcí, které byly daňovým exekutorem sepsány. Ocenění může proběhnout třemi způsoby.

Prvním způsobem je stanovení ceny přímo daňovým exekutorem. Takto se bude postupovat v jednoduchých případech dle zkušeností daňového exekutora. Samotný způsob zjištění ceny není právními předpisy definován. Správce daně je omezen pouze zákony, které upravují cenovou politiku; jedná se zejména o zákon č. 526/1990 Sb., zákon o cenách.¹¹⁹ Stanovení obvyklé ceny má význam pro stanovení nejnižšího podání podle § 211 DŘ, avšak cena vydraženého předmětu není omezena cenovými předpisy.¹²⁰ Cenu správce daně zaznamená v úředním záznamu. Proti ceně lze podat námitky dle § 159 DŘ, nebo lze podat odvolání proti stanovené ceně v dražební vyhlášce.¹²¹ Správci daně je dovoleno měnit stanovenou cenu až do nařízení dražebního jednání.

¹¹⁵ ŠROTÝŘ, Josef. Výkon rozhodnutí prodejem movitých věcí v režii správce daně. *Daně a finance*, 2007, roč. 15, č. 5, s. 19.

¹¹⁶ § 207 odst. 3 DŘ

¹¹⁷ § 207 odst. 1 DŘ

¹¹⁸ § 207 odst. 2 DŘ

¹¹⁹ Zákon stanovuje cenu minimální, pevnou a maximální, přičemž vyjmenovává určité druhy zboží, u kterých má stát zájem na jejich cenové regulaci (jedná se například o cigarety, jejichž cena je regulována cenovým věstníkem, které vydává Ministerstvo financí).

¹²⁰ § 199 odst. 5 věta druhá DŘ

¹²¹ § 194 odst. 4 DŘ

Druhým způsobem je stanovení ceny znalcem. Takto se postupuje v případech, kdy správce daně ocenění vyhodnotí jako složité. Při ustanovování znalce se postupuje v souladu s § 95 DŘ. Pro ustanovení znalce je podmínkou, že správce daně nemá dostatek odborných znalostí pro posouzení příslušných otázek.¹²² Ustanovení § 211 odst. 5 DŘ také nařizuje správci daně postupovat přiměřeně dle postupu stanoveným pro daňovou exekuci prodejem nemovitých věcí, když se jedná o movitou věc, se kterou je spojeno věcné, nájemní nebo pachtovní právo jiných osob nebo ohledně movité věci, jejichž ocenění provedené znalcem přesahuje částku 500.000,- Kč. Znalec také bude vždy oceňovat kulturní a národní památky, sbírky muzejní povahy či předměty kulturní povahy.¹²³

Třetím způsobem stanovení ceny je jeho stanovení přímo právním předpisem. Správce daně ani znalec nemohou určit cenu např. vkladních knížek, vkladních listů či jiných obdobných listin a hotových peněz.¹²⁴

V souladu s § 209 odst. 3 DŘ se za zjištěnou cenu věci, které se rychle kazí, považuje cena, kterou určí odhadem daňový exekutor již při soupisu a jsou prodávány mimo dražbu.

4.2.4 Prodej sepsaných věcí

Další fází je prodej sepsaných věcí daňovým exekutorem. Prodej může proběhnout v dražbě nebo jak bylo uvedeno výše, v případě věcí, které se rychle kazí,¹²⁵ popř. věci neobchodovatelných, i mimo ni.¹²⁶ Sepsané věci se mohou dražit v souboru věcí nebo jednotlivě.¹²⁷ V souladu se zásadou hospodárnosti a rychlosti daňového řízení by se měl daňový exekutor snažit prodat movité věci v souboru. Nenažde-li se však žádný dražitel a umožňuje-li to dražební vyhláška, prodá věci i jednotlivě.

V daňovém řádu je stanoveno nejnižší dražební podání, které u movitých věcí činí nejméně jednu třetinu zjištěné ceny. Úprava v OSŘ je přísnější, když v § 329 odst. 2 stanoví, že nejnižší podání činí jednu třetinu rozhodné ceny. Správce daně má tak širší možnosti při stanovení ceny, kdy může odhadnout současnou situaci na trhu nebo lukrativnost dražené věci a stanovit cenu vyšší, než je jedna třetina zjištěné ceny. Výši nejnižšího podání daňový exekutor stanoví

¹²² Opačný postup by byl v rozporu se zásadou hospodárnosti. Při ustanovení znalce totiž dochází ke zvyšování hotových výdajů, které jdou za daňovým dlužníkem.

¹²³ § 209 odst. 2 DŘ

¹²⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 789.

¹²⁵ Ty může správce daně prodat mimo dražbu libovolnému zájemci za nejméně polovinu zjištěné ceny.

¹²⁶ viz § 212 DŘ

¹²⁷ V souboru se budou většinou dražit movité věci, které tvoří jediný, hospodářsky nedílný celek. Subsidiárně zde použijeme § 328b OSŘ.

v dražební vyhlášce.¹²⁸ Dražitelé činí svá podání, kterými jsou vázáni. Vydražitel je osoba, která se účastnila dražby a učinila nejvyšší podání. Vydražiteli se udělí příklep a musí nejvyšší dražební podání ihned uhradit, pokud tak neučiní, draží se znovu a bez jeho účasti.¹²⁹ Zde je nutno si povšimnout rozdílu mezi daňovou exekucí a exekucí občanskoprávní. V ustanovení § 329 odst. 5 OSŘ je stanoveno, že vydražitel musí nejvyšší podání ihned zaplatit, pokud nepřesahuje částku stanovenou jako nejvyšší možnou pro platbu v hotovosti podle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, který stanoví tento limit na částku 270.000,- Kč, přičemž jistota, je-li skládána, se do této částky započítává. Následující odstavec reaguje na předchozí, když stanoví, že nejvyšší podání je nutné uhradit v následujících 7 pracovních dnech bezhotovostně. Podle DŘ je však možné hradit daň bezhotovostně do výše 500.000,- Kč a neomezeně daňovému exekutorovi, jde-li o platbu při daňové exekuci.¹³⁰ Proto bude nutné uhradit nejvyšší podání ihned na místě.¹³¹ Pokud tak vydražitel učiní, přejde na něj vlastnické právo k okamžiku udělení příklepu a zanikne vlastnické právo daňového dlužníka.¹³²

Přechodem vlastnictví zanikají zástavní práva váznoucí na movité věci a zajištění věřitelé se musí se svou pohledávkou přihlásit a požadovat její uspokojení v rámci rozvrhu výtěžku z dražby.¹³³ Pokud se pro draženou věc nenajde vydražitel, může správce daně dražbu opakovat způsobem stanoveným v § 202 DŘ, pokud však lze předpokládat, že věc bude v opakované dražbě prodána. Zákon však nestanoví lhůtu, ve které je možno dražbu opakovat. Správce daně by měl dražbu opakovat v přiměřené době, aby byla zachována reálná prodejnost věci. V opačném případě bude správce daně postupovat v souladu s ustanovením § 217 DŘ a vyloučí věci rozhodnutím ze soupisu věcí.

Jestliže jsou mezi sepsanými věcmi kulturní památky a národní kulturní památky, sbírky muzejní povahy nebo předměty kulturní hodnoty, § 213 DŘ stanoví správci daně povinnost nabídnout tyto věci nejprve ke koupi příslušné organizační složce státu, popřípadě na základě stanoviska této organizační složky státu, právnické osobě, jejímž posláním je péče o tyto věci, a to nejméně za zjištěnou cenu.

¹²⁸ § 195 odst. 2 písm. a) DŘ

¹²⁹ § 211 odst. 2 DŘ

¹³⁰ § 163 odst. 3 písm. b) čísl. 3 DŘ ve spojení s § 163 odst. 3 písm. b) čísl. 4 DŘ

¹³¹ Avšak novelou daňového řádu zákonem č. 344/2013 Sb., byla do zákona vložena úprava, která umožňuje provést elektronickou dražbu. Z logiky věci tak nebude moci vydražitel své nejvyšší podání zaplatit ihned, ale je mu stanovena v dražební vyhlášce lhůta, do které je možno nejvyšší podání uhradit. Ta nesmí být delší než 10 dnů od udělení příklepu.

¹³² Správce daně vydá vydražiteli potvrzení o úhradě nejvyššího podání, které je spolu s rozhodnutím o udělení příklepu dokladem o nabytí vlastnického práva.

¹³³ Subsidiární použití § 329 odst. 7 OSŘ ve spojení s § 196 odst. 2 DŘ

4.3 Daňová exekuce prodejem nemovitých věcí

Prodej nemovité věci je nejkrajnější forma provedení daňové exekuce a má nastoupit až jako *ultima ratio*, tedy za předpokladu, že daňový dlužník má velký nedoplatek, který nebude moci být uspokojen z jiných způsobů daňové exekuce nebo v případě, kdy nelze postihnout jiný majetek daňového dlužníka. Daňovou exekuci prodejem nemovité věci lze vést pouze na nemovitou věc ve vlastnictví daňového dlužníka. Nemovitými věcmi jsou podle § 498 OZ „*pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon.*“¹³⁴ Daňový řád také uvádí, že se tento postup uplatní i při prodeji spoluvlastnického podílu na nemovité věci.¹³⁵ Příslušenstvím nemovité věci je podle § 510 odst. 1 OZ „*vedlejší věc vlastníka u věci hlavní, je-li účelem vedlejší věci, aby se jí trvale užívalo společně s hlavní věcí v rámci jejich hospodářského určení.*“¹³⁶

Nemovitou věc je v exekučním příkaze nutno označit přesně a nezaměnitelně. V případě, že je nemovitá věc zapsána v katastru nemovitostí, je třeba jí označit v souladu se způsobem její evidence v tomto veřejném rejstříku.¹³⁷ Nemovitá věc nezapsaná v katastru nemovitostí se označí obvyklým pojmenováním nebo určením, popřípadě dalšími údaji, které se nemovité věci týkají.¹³⁸ Exekuční příkaz se doručí daňovému dlužníkovi, případným spoluvlastníkům předmětné nemovitosti a příslušnému katastrálnímu úřadu, kterému zašle také vyrozumění o nabytí právní moci exekučního příkazu.¹³⁹ Spoluvlastníkům nemovité věci daňový správce zašle exekuční příkaz z důvodu možnosti uplatnění jejich zákonného předkupního práva. Zákonné předkupní právo vzniká po 1.1.2014 pouze pokud spoluvlastnictví bylo založeno pořízením pro případ smrti (§ 1124 odst. 1 OZ), spoluvlastnictví k zemědělskému závodu (§ 1125 OZ) a nebo spoluvlastnictví rodinného závodu (§ 704 odst. 2 OZ).¹⁴⁰ Ač Lichnovský ve svém komentáři spojuje zaslání exekučního příkazu s uplatněním zákonného předkupního práva, mám za to, že tento výklad je chybný, jelikož také v případě vzniku spoluvlastnictví k nemovité věci po 1.1.2014 budou mít pro účely dražby spoluvlastníci předkupní právo, neboť spoluvlastník má dle ustanovení § 338 odst. 3 věta druhá OSŘ¹⁴¹ vždy předkupní právo. V případě postižení nemovité věci patřící do

¹³⁴ např. právo stavby dle § 1242 OZ

¹³⁵ § 218 DŘ. Podíl je třeba v exekučním příkaze určit.

¹³⁶ Bude se jednat typicky o altán, stodolu či garáž.

¹³⁷ § 8 zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (dále jen „katastrální zákon“)

¹³⁸ subsidiárně § 336b odst. 4 OSŘ

¹³⁹ Katastrální úřad následně provede zápis exekučního příkazu do listu vlastnictví.

¹⁴⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 786.

¹⁴¹ „... Zúčastní-li se spoluvlastník povinného dražby a učiní-li s jinými dražiteli stejné nejvyšší podání, udělí se mu příklep;...“

společného jmění manželů, zašle daňový správce exekuční příkaz také manželu daňového dlužníka, který má ohledně této nemovité věci stejné postavení jako dlužník.¹⁴²

4.3.1 Stanovení ceny nemovité věci

Po právní moci exekučního příkazu prodejem nemovité věci stanoví správce daně znalce k ocenění nemovité věci, jejího příslušenství a jednotlivých práv a závad s ní spojených s výjimkou dalších práv a závad spojených s předmětem dražby.¹⁴³ DŘ také stanoví možnost použít již vyhotovený znalecký posudek k předmětné nemovité věci za předpokladu, že není starší jednoho roku od právní moci exekučního příkazu a jestliže se nezměnily okolnosti rozhodující pro ocenění.¹⁴⁴

V případě, kdy je nutné ke zjištění skutečností významných pro určení ceny a stavu práv a závad na nemovité věci provést ohledání nemovité věci, správce daně doručí výzvu dlužníkovi, případně i dalším osobám, nejméně 8 dní před stanoveným termínem místního šetření.¹⁴⁵ V případě neumožnění ohledání nemovité věci může správce daně přizvat orgán Policie ČR nebo Celní správy ČR a zajisti si tak přístup.

Správce daně na základě znaleckého posudku stanoví cenu nemovité věci rozhodnutím. Rozhodnutí bude obsahovat cenu nemovité věci a jejího příslušenství, cenu jednotlivých práv a závad s nemovitostí spojených, závady, které prodeje v dražbě nezaniknou¹⁴⁶ a výslednou cenu.¹⁴⁷ Rozhodnutí o výsledné ceně se doručí dlužníkovi, manželu dlužníka,¹⁴⁸ spoluvlastníkům, osobám, o nichž je správci daně známo, že pro ně vážnou na nemovité věci práva nebo závady a tomu, kdo přistoupil do daňové exekuce jako oprávněný z přerušené exekuce.¹⁴⁹ Proti tomuto rozhodnutí o stanovení ceny je možno podat odvolání do 15 dnů od jeho doručení. Dražbu však lze nařídit až po právní moci tohoto rozhodnutí.¹⁵⁰

¹⁴² § 185 odst. 1 DŘ

¹⁴³ § 221 odst. 1 DŘ ve spojení s § 231 odst. 1 písm. c) DŘ

¹⁴⁴ § 221 odst. 1 věta druhá DŘ. Právní úprava DŘ je přísnější než úprava v OSŘ, když ta nestanovuje ve svém ustanovení § 336 odst. 4 lhůtu jednoho roku. Takto jsou šetřeny hotové výdaje, které jdou za daňovým dlužníkem. Příkladem lze uvést situaci, kdy exekuci pro shodný podíl u stejné nemovité věci vede proti jinému daňovému dlužníkovi (spoluvlastníkovi nemovité věci) jiný správce daně, kterého správce daně může požádat o znalecký posudek.

¹⁴⁵ Za nesplnění této povinnosti může správce daně v souladu s ustanovením § 247 odst. 2 uložit pořádkovou pokutu do výše 50.000,- Kč.

¹⁴⁶ Jedná se o věcná břemena, výměnky, nájemní a pachtovní práva vážnoucí na předmětné nemovité věci, u kterých zájem společnosti vyžaduje, aby nemovitou věc zatěžovala i nadále.

¹⁴⁷ Ta je určena rozdílem mezi cenou nemovité věci a jejího příslušenství a cenou práv spojených s nemovitou věcí na straně jedné a cenou závad, které prodejem v dražbě nezaniknou, na straně druhé.

¹⁴⁸ Pouze v případě, náleží-li nemovitá věc do společného jmění manželů.

¹⁴⁹ To oprávnění, pro které je vedena exekuce prodejem shodné nemovité věci.

¹⁵⁰ Odvolání má tedy odkladný účinek.

4.3.2 Dražba nemovité věci

Oproti dražbě movité věci je v případě daňové exekuce prodejem nemovité věci stanoveno nejnižší dražební podání na dvě třetiny výsledné ceny. Také se zde skládá dražební jistota, která je stanovena v dražební vyhlášce, ta činí nejvýše polovinu nejnižšího dražebního podání.¹⁵¹ Takto složená dražební jistota se započte vydražiteli na nejvyšší podání a dražitelům, kteří draženou nemovitou věc nevydražili, se vrátí do 30 dnů ode dne ukončení dražebního jednání.¹⁵² Dražební jednání bude probíhat elektronicky, pokud je pro to správce daně vybaven.

V dražební vyhlášce je stanovena také lhůta k úhradě nejvyššího podání a způsob jeho úhrady, přičemž většinou bude platba směřována na účet správce daně a běží ode dne právní moci rozhodnutí o příklepu a nesmí být delší než dva měsíce.¹⁵³ Správce daně udělí příklep vydražiteli, který učinil nejvyšší podání. Rozhodnutí o příklepu správce daně doručí vydražiteli, dražiteli, který po udělení příklepu vznesl výhrady, dlužníkovi, tomu, kdo přistoupil do daňové exekuce jako oprávněný z přerušené exekuce, případně spoluvlastníkovi vydražené nemovité věci.¹⁵⁴ Jak již bylo uvedeno výše, rozhodnutí o příklepu je společně s potvrzením o úhradě nejvyššího podání nabývacím titulem a vyplývá z něj tak přechod vlastnického práva k nemovité věci, proto bude po právní moci doručováno také katastrálnímu úřadu, u kterého je vydražená nemovitá věc zapsána.¹⁵⁵

Proti rozhodnutí o udělení příklepu je přípustné odvolání. Okruh osob, které jsou oprávněny podat odvolání, je stanoven v § 222 odst. 4 DŘ, z logiky věci jsou to ty osoby, kterým se rozhodnutí o udělení příklepu doručuje. Zákon také opravňuje k podání odvolání osoby, kterým měla být doručena dražební vyhláška, avšak nebyla, a z tohoto důvodu se nezúčastnily dražby.¹⁵⁶ O odvolání rozhodne odvolací orgán tak, že svým rozhodnutím napadené rozhodnutí o příklepu buď potvrdí, anebo jej změní tak, že se příklep neuděluje. Odvolací orgán tedy příklep nezruší a nezastaví řízení, ale meritorně o něm rozhodne. V ustanovení § 223 odst. 4 DŘ jsou specifikovány dva důvody, pro které lze rozhodnutí o udělení příklepu změnit na základě podaného odvolání. Prvně se bude jednat o vadu spočívající přímo u samotného odvolatele, který

¹⁵¹ V občanskoprávní exekuci je zákonem stanovena jistota v nejvyšší výši tří čtvrtin nejnižšího podání (§ 336e odst. 2 OSŘ). Mám za to, že se jedná o účel zákonodárce, aby se do dražby přihlásilo více zájemců a nebyli tak limitováni vysokou jistotou.

¹⁵² Pokud dražitel podal proti rozhodnutí o udělení příklepu odvolání, správce daně jim vrátí dražební jistotu do 15 dnů ode dne právní moci rozhodnutí o odvolání.

¹⁵³ § 222 odst. 2 DŘ. V občanskoprávní exekuci se jedná o usnesení o příklepu.

¹⁵⁴ § 222 odst. 4 DŘ

¹⁵⁵ Je tedy podkladem pro přepis vlastnického práva a musí obsahovat označení nemovité věci v souladu s § 8 katastrálního zákona.

¹⁵⁶ Díkce zákona zní tak, že pokud nebyla dražební vyhláška doručena osobě, které být doručena měla, avšak ta se o dražbě dozvěděla jiným způsobem a samotného dražebního jednání se zúčastnila, nemá právo se taková osoba odvolat. Chybný postup správce daně se v takovém případě zhojí.

se nemohl účastnit dražby, jelikož mu nebyla doručena dražební vyhláška, ač měla. Druhý případ myslí na vadu, která vychází z porušení zákona. Takové porušení zákona lze spatřovat např. v tom, že dražební vyhláška byla vydána před právní moci rozhodnutí o ceně. V případě, že odvolací orgán rozhodne tak, že se příklep neuděluje, správce daně nařídí opakovanou dražbu, která však může proběhnout nejdříve po uplynutí tří měsíců ode dne původní dražby.¹⁵⁷ Rozhodnutí o odvolání se doručí do vlastních rukou odvolateli a těm, kterým bylo doručeno rozhodnutí o příklepu.¹⁵⁸

Zákon také pamatuje na případy, kdy bude třeba nařídit opakovanou dražbu. Důvody pro opakovanou dražbu jsou taxativně stanoveny v § 225 odst. 1 DŘ. Prvním důvodem je situace, kdy v původním dražebním jednání nebylo učiněno ani nejnižší podání.¹⁵⁹ Druhým důvodem pro nařízení opakované dražby je výsledek odvolacího řízení proti rozhodnutí o příklepu, kterým bylo rozhodnuto, že se příklep neuděluje. Posledním důvodem je nařízení opakované dražby pro neuhrazení nejvyššího podání vydražitelem. S tímto se pojí odpovědnost vydražitele k náhradě nákladů opakované dražby a povinnost nahradit škodu, která tím vznikla.¹⁶⁰ O výši náhrady rozhodne správce daně v rozhodnutí, ve kterém stanoví lhůtu pro doplacení částky. V případě přeplatku, vrátí zbývající část dražební jistoty správce daně vydražiteli, který neuhradil nejvyšší podání.¹⁶¹ Při opakované dražbě je stanoveno nejnižší dražební podání ve výši poloviny výsledné ceny nemovité věci.¹⁶² V praxi dochází často k situacím, kdy se do prvního dražebního jednání přihlásí realitní kanceláře, které obchodují s nemovitými věcmi a „mapují“ takto trh. Neučiní ani nejnižší dražební jednání a počkají na opakovanou dražbu, ve které již bude stanoveno nejnižší dražební podání ve výši poloviny zjištěné ceny nemovité věci. Pokud se ani v opakovaném dražebním jednání nemovitá věc nevydraží, může správce daně nařídit další jednání nejdříve po uplynutí dalších tří měsíců, pokud však lze předpokládat, že se nemovitá věc již vydraží.

Ač v daňovém řádu není speciálně upraven předražek, musíme zohlednit § 177 odst. 1 DŘ a ustanovení § 336ja OSŘ vztáhnout také na daňovou exekuci. V rozhodnutí o příklepu tak správce daně stanoví také výši nejnižšího předražku, které činí alespoň částku o čtvrtinu vyšší, než

¹⁵⁷ § 225 odst. 1 písm. c) DŘ

¹⁵⁸ § 223 odst. 5 DŘ

¹⁵⁹ Může se tak stát v případě, kdy se do dražby nepřihlásili žádní dražitelé anebo se přihlásili, avšak neučinili žádné podání. Půjde o tzv. bezúspěšnou dražbu.

¹⁶⁰ Současně také je dražitel, který neuhradil nejvyšší podání, povinen uhradit rozdíl, který vznikl tím, že v opakované dražbě bylo dosaženo nižšího dražebního podání. Na náhradu se započte jim složená dražební jistota, správce daně ji tak nevyplácí zpět vydražiteli.

¹⁶¹ § 227 DŘ

¹⁶² OSŘ ve svém ustanovení § 336m odst. 3 stanoví nejnižší podání ve výši 50 % výsledné ceny pro druhé dražební jednání, 40 % pro třetí dražební jednání, 30 % pro čtvrté a 25 % v pátém dražebním jednání. Současně v odstavci prvním tohoto ustanovení je stanovena povinnost nařídit další dražební jednání jen na návrh oprávněného nebo toho, kdo do řízení přistoupil jako další oprávněný. Lhůta je stanovena shodně na 3 měsíce od bezúspěšné dražby. V tomto je OSŘ více flexibilní oproti DŘ, kdy lze nemovitou věc vydražit za čtvrtinu zjištěné ceny.

bylo učiněno nejvyšší podání. Předražitel je povinen tento předražek písemně navrhnout správci daně a uhradit jej do právní moci rozhodnutí o příklepu. Po uplynutí lhůty 15 dnů od doby zveřejnění rozhodnutí o příklepu daňový správce oznámí předražek vydražiteli a vyzve jej, aby do tří dnů oznámil, zda svoje nejvyšší podání zvyšuje na částku nejvyššího předražku.¹⁶³

4.3.3 Rozvrhové řízení

Rozvrhové jednání se koná u daňové exekuce, která je prováděna prodejem nemovité věci a u některé daňové exekuce prováděné prodejem movité věci.¹⁶⁴ Na rozdíl od rozvrhového řízení upraveného OSŘ není oprávněn do rozvrhového jednání přihlašovat své pohledávky věřitel z jakéhokoli exekučního titulu. Správce daně se při provádění rozvrhového řízení vypořádá pouze s věcnými právy zatěžující předmět dražby, kterými jsou zástavní a zadržovací práva, a s dalšími právy a závadami, kterými jsou např. věcná břemena, výměnky apod. Správce daně také do rozvrhového řízení může přihlásit další pohledávky, které vede za daňovým dlužníkem, než pro kterou vede daňovou exekuci. Do daňové exekuce lze přihlásit pouze pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva, zadržovacím nebo zástavním právem na předmětu dražby, pohledávku správce daně, který exekuci vede a pohledávky jiných správců daní, pohledávku věřitele, kteří vymáhají svou pohledávku některým z jiných druhů exekucí.¹⁶⁵ Pokud svou pohledávku přihlásí oprávněný z přerušené exekuce nebo věřitel, jehož pohledávka je zajištěna zajišťovacím převodem práva váznoucí na předmětu dražby, rozvrhové jednání provede soud podle ustanovení OSŘ.¹⁶⁶ Oproti úpravě stanovené OSŘ není také pro daňovou exekuci typické ústní rozvrhové jednání, ale vzhledem k písemnému charakteru daňového řízení bude také rozvrhové řízení daňové exekuce probíhat písemně.

Správce daně tedy po právní moci rozhodnutí o udělení příklepu bezodkladně vyzve věřitele, kteří podali přihlášku a jejichž přihláška nebyla odmítnuta, aby mu do 15 dnů ode dne doručení výzvy sdělil výši své pohledávky a jejího příslušství vyčíslenou ke dni právní moci rozhodnutí o udělení příklepu a skutečnosti významné pro její pořadí.¹⁶⁷ Správce daně také vyzve osoby, o kterých je známo, že v jejich prospěch váznou na předmětu dražby věcná břemena, výměnek nebo nájemní nebo pachtovní práva s výjimkou těch, o nichž bylo správcem daně rozhodnuto, že prodejem v dražbě nezaniknou, aby mu do 15 dnů ode dne doručení výzvy sdělily, zda požadují vyplacení náhrady. V případě, že tyto osoby nebudou nikterak reagovat,

¹⁶³ § 336j odst. 3 OSŘ

¹⁶⁴ Dle § 211 odst. 5 DŘ, tedy movité věci, se kterými jsou spojena věcná nebo nájemní nebo pachtovní práva jiných osob, nebo movité věci, jejichž ocenění provedené znalcem přesahuje částku 500.000,- Kč.

¹⁶⁵ § 197 odst. 2 DŘ

¹⁶⁶ § 232 odst. 1 DŘ

¹⁶⁷ § 228 odst. 1 DŘ

zákon stanoví fikci souhlasu s vyplacením náhrady vydražiteli a s pokračováním tohoto věcného břemene, výměnku nebo nájemního či pachtovního práva po změně vlastníků.¹⁶⁸

Shodně jsou s úpravou obsaženou v OSŘ na prvním místě v pořadí uspokojovaných pohledávek z výtěžku dražby exekuční náklady. Na druhém místě se uspokojí věřitelé, jejichž pohledávka byla zajištěna zadržovacím právem. Ostatní pohledávky se uspokojí podle pořadí. Daňový řád tedy obsahuje pouze tři skupiny oproti sedmi rozvrhovým skupinám dle OSŘ. Pořadí pohledávek je shodné s úpravou § 337c odst. 5 OSŘ s tím, že u daňových pohledávek je rozhodující, zda je pro ní vedeno daňové exekuční řízení či je pouze do rozvrhového řízení přihlašována. Je-li přihlašována, pro pořadí je rozhodný den, kdy byla správci daně, který vede daňovou exekuci, doručena. V jednotlivých skupinách je rozhodující u pohledávky zajištěné zástavním právem den vzniku tohoto zástavního práva, eventuálně u náhrad za věcná břemena den vzniku tohoto břemene, shodně u náhrad za nájemní nebo pachtovní práva a u náhrad za výměnek.¹⁶⁹ Má-li více pohledávek stejné pořadí a výtěžek z dražby nestačí k jejich plnému uspokojení, uspokojí se poměrně, shodně s ustanoveními OSŘ.

V rozvrhovém řízení se neuplatní § 337c odst. 4 OSŘ, který úroky z prodlení za poslední tři roky před rozvrhovým jednáním pojí k pořadí jistiny a nestačí-li rozdělovaná podstata, uhradí se před jistinou. Daňový řád z díkce § 228 odst. 1 DŘ ve spojení s § 229 DŘ neupravuje výše uvedená omezení a lze tak konstatovat, že spolu s pohledávkou bude uspokojeno také celé její příslušenství.¹⁷⁰

Správce daně na základě obdržených přihlášek rozhodne o výtěžku dražby, ve kterém jednotlivým věřitelům přizná nárok na úhradu pohledávky a také o případném zániku věcných, nájemních nebo pachtovních práv a práv a závad s nemovitostí spojených. Proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání na základě § 109 DŘ, kterému je zákonem přiznán odkladný účinek. Vzhledem k písemnosti daňového řízení správce daně nepředvolává účastníky k rozvrhu jako v případě občanskoprávní exekuce, a proto není v DŘ umožněno věřitelům popírat vyčíslené pohledávky co do jejich pravosti, výše a pořadí.¹⁷¹

Rozhodnutí se doručuje dlužníkovi, vydražiteli, věřitelům, kteří podali přihlášku a jejichž přihláška nebyla odmítnuta a osobám, o kterých je známo, že v jejich prospěch vážnou na předmětu dražby závady s výjimkou těch, které prodejem v dražbě nezaniknou. Vydražitel tímto

¹⁶⁸ § 228 odst. 2 DŘ

¹⁶⁹ § 229 odst. 2 DŘ

¹⁷⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol.: Daňový řád. *Komentář*. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 807.

¹⁷¹ ŠROTÝŘ, Josef. Výkon rozhodnutí prodejem nemovitostí v režii správce daně. *Daně a finance*, 2007, roč. 15, č. 7–8, s. 29.

rozhodnutím prokazuje u katastrálního úřadu, u kterého je nemovitá věc zapsána, zánik práv uvedených v § 231 odst. 1 písm. a) až c) DŘ.

V případě, že po nařízení daňové exekuce podá přihlášku oprávněný z přerušené exekuce nebo věřitel, jehož pohledávka je zajištěna zajišťovacím převodem práva váznoucím na předmětu dražby, v rámci zachování objektivnosti práv tohoto oprávněného/věřitele rozhodne o výtěžku dražby na návrh správce daně, který daňovou exekuci provedl, obecný soud dlužníka podle ustanovení § 84 a § 85 OSŘ.¹⁷² Takto podle mého názoru vznikají v řízení průtahy, neboť správce daně nemůže provést rozvrhové jednání sám, ale spisový materiál předává obecnému soudu daňového dlužníka, který následně spis musí prostudovat a rozhodnout. Ustanovení § 274 odst. 2 OSŘ odkazuje na použití § 337 až § 337h OSŘ i pro potřeby rozvrhového řízení o výtěžku z daňové exekuce prováděného na základě návrhu správce daně. V takovém případě obecný soud dlužníka bude vyzývat přihlášené věřitele k vyčíslení pohledávky ke dni konání rozvrhového jednání a k uvedení skupiny, do které pohledávka patří.

¹⁷² § 232 odst. 1 DŘ

Závěr

V rámci této diplomové práce jsem se věnoval problematice daňové exekuce, a to především komparaci této exekuce s exekucí občanskoprávní. Mým cílem bylo zodpovězení výzkumné otázky, která zněla: Je právní úprava daňové exekuce dostačující, nebo je nutné se inspirovat úpravou exekuce občanskoprávní?

V první kapitole jsem se věnoval vymezení základních pojmů jako je daň a správce daně, kde jsem dále popisoval věcnou a místní příslušnost správce daně a vymezil jsem pravomoci správce daně, které jsou taxativně stanoveny a nelze je dále rozšiřovat. Dalšími pojmy objasněnými v této kapitole byly pojem správy daně a daňového řízení, kde jsem následně oddělil samostatný pojem daňového řízení exekučního.

Druhá kapitola byla věnována exekuci samotné a komparaci exekuce dle exekučního a daňového řádu. Obě exekuce od sebe navzájem byly rozlišeny způsobem zahájení řízení, kdy u občanskoprávní exekuce vedené soudním exekutorem je na počátku exekučního řízení exekuční návrh věřitele, který podává u soudního exekutora, přičemž daňová exekuce je zahájena vydáním exekučního příkazu. Při daňové exekuci splývá osoba oprávněného s osobou, která vykonává nucený výkon rozhodnutí. Touto osobou je právě správce daně. Daňová exekuce je tak o poznání rychlejší co do možné realizace exekuce, když není jako v případě občanskoprávní exekuce nutné vydání pověření k provedení exekuce obecným soudem dlužníka, ani vyzývání dlužníka k dobrovolnému splnění povinnosti.

Ve třetí kapitole jsem se věnoval nařízení daňové exekuce, kde jsem vymezil především věcné předpoklady nařízení exekuce, kterými jsou exekuční titul, vykonatelnost tohoto titulu, dodržení lhůt pro vymáhání a postižitelnost předmětu exekuce. Následně byl v této kapitole rozebrán exekuční příkaz. Věnoval jsem se především problematice opravného prostředku. Proti exekučnímu příkazu již od počátku roku 2014, na základě novelizace DŘ zákonem č. 344/2013 Sb., není možno podat odvolání jako v případě předchozí právní úpravy, kdy jej bylo možno podat do 15 dnů ode dne doručení. Nově lze podat pouze námitku podle § 159 DŘ. Velký problém spatřuji v odebrání možnosti přezkumu vyšší instancí, neboť o námitce rozhoduje správce daně, který exekuční příkaz vydal.

Čtvrtá, nejobsáhlejší kapitola byla věnována jednotlivým způsobům provedení daňové exekuce. Kapitola byla členěna do tří podkapitol. První se věnovala daňové exekuci postižením majetkových práv. U daňové exekuce srážkami ze mzdy nepovažuji za vhodné, že DŘ neobsahuje výslovné ustanovení nápomoci zaměstnavateli s výpočtem, jaká srážka má být daný měsíc povinnému stržena jako v případě úpravy občanskoprávní exekuce zakotvené § 288 OSŘ.

Daňový řád totiž pravomoci správce daně zakotvuje taxativně a nelze jej rozšířit. Druhá se věnovala daňové exekuci prodejem movitých věcí, kde byl podrobněji popsán celý proces od soupisu movitých věcí až po prodej těchto věcí. Jako nejzásadnější rozdíly považuji stanovení nejnižšího dražebního podání, které je oproti úpravě OSŘ benevolentnější, když dává správci daně nástroj ke zohlednění současné situace na trhu a stanovit cenu vyšší, než je jedna třetina zjištěné ceny. Třetí podkapitola byla věnována daňové exekuci prodejem nemovitých věcí. Největší rozdíl mezi daňovou exekucí a exekucí občanskoprávní spatřuji v rozvrhovém jednání, když rozvrhové jednání, do kterého se přihlásil věřitel z přerušené exekuce nebo věřitel, jehož pohledávka je zajištěna zajišťovacím převodem práva váznoucím na předmětu dražby, nečiní přímo daňový správce, ale obecný soud daňového dlužníka. Takový postup nutně musí způsobit průtahy řízení. Dalším velkým rozdílem je okruh věřitelů, kteří se mohou se svou pohledávkou přihlásit k uspokojení z výtěžku dražby. Do daňové exekuce se smí přihlásit věřitel, který má svou pohledávku zajištěnou zajišťovacím převodem práva, zadržovacím nebo zástavním právem na předmětu dražby, a dále správce daně, který exekuci vede a jiní správci daní se svými pohledávkami, a také věřitele, kteří vymáhají svou pohledávku některým z jiných druhů exekucí.

Daňová exekuce jistě do státního rozpočtu přinesla velký finanční obnos, který by bez ní možná nebyl vymožen. Mám za to, že zákon příliš svazuje pravomoci správce daně, když mu nedovolí vyčíslit zaměstnavateli výši srážky, kterou má povinnému v daném měsíci z platu nebo mzdy srazit. Obdobné ustanovení jako obsahuje občanský soudní řád by měl přijmout také daňový řád. Provádění rozvrhu obecným soudem dlužníka také nepovažuji za vhnodné, neboť česká justice je zavalena počtem případů a průtahy v soudních řízeních stále narůstají. Myslím si, že správce daně je dostatečně kompetentní k provedení rozvrhového jednání a měl by jej činit on sám. Tímto jsem si tedy odpověděl na výzkumnou otázku tak, že ve výše uvedených případech by se měl daňový řád inspirovat úpravou exekuce obsažené v občanském soudním řádě, event. exekučním řádě.

Práce je zpracována dle platné právní úpravy ke dni 30.6.2016.

Bibliografie

Monografie

BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 519 s.

SVOBODA, Karel, SMOLÍK, Petr, LEVÝ, Jiří, ŠÍNOVÁ, Renáta a kol. *Občanský soudní řád*. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013. 1422 s.

RADKOVA, Martina. *Exekuce jiné pohledávky*. 1. vydání. Praha: Linde Praha, 2009. 200 s.

TRIPES, Antonín. *Exekuce v soudní praxi*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006. 836 s.

GROSSOVÁ, Emilie Marie. *Exekuce na peněžité plnění*. 5. aktualiz. a dopl. vydání. Praha: Právnícké a ekonomické nakladatelství Bohumily Hořínkové a Jana Tuláčka, 2007. 603 s.

Lichnovský, Ondřej, Ondříšek, Roman a kolektiv.: *Daňový řád*. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s.

ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. 1. vydání. Praha: Linde Praha, 2011. 151 s.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. aktualiz. a přeprac. vydání. Praha: Linde Praha, 2012. 400 s.

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. 227 s.

KASÍKOVÁ, Martina a kol. *Exekuční řád*. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013. 939 s.

ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s.

BAXA, Josef a kol. *Daňový řád – II. díl*. Komentář. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer, 2011. 808 s.

Odborné články

SOBOTKOVÁ, Veronika. Daňová exekuce podle nového daňového řádu. *Daně a právo v praxi*, 2010, roč. 15, č. 11, s. 33 – 38.

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

ŠROTÝŘ, Josef. Výkon rozhodnutí prodejem movitých věcí v režii správce daně. *Daně a finance*, 2007, roč. 15, č. 5, s. 18 – 20.

BUDRA, Zdeněk. Nad judikaturou z oblasti daňového penále. *Daně a právo v praxi*, 2010, roč. 15, č. 9, s. 22 – 26.

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.

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. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti, ve znění pozdějších předpisů.

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

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

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

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů

Judikatura

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č.j. 9 Afs 45/2011 – 157.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 3. 2008, č.j. 15 Ca 75/2008 – 22.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 2. 2013, č.j. 15 A 1/2013 – 25.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. ledna 2016, č.j. 4 Afs 22/2015 – 104.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2008, čj. 3 Ads 24/2008-119.

Internetové zdroje

Postup při daňové exekuci podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. [online]. portal.gov.cz cit. 21.11.2016]. Dostupné na <<http://portal.gov.cz/portal/podnikani/situace/243/246/6120.html>>.

Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, volební období 2006–2010. Tisk č. 685/0, část 2/4: Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu. [online]. Dostupné na <<http://psp.cz/sqw?idd=52503>>

Informace o činnosti finanční správy za rok 2015, s. 37. [online]. financnisprava.cz, [cit. 21.11.2016]. [online]. Dostupné na <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2015.pdf>.

Abstrakt

V diplomové práci na téma „Daňová exekuce“ se autor věnuje problematice daňové exekuce v komparaci s exekucí občanskoprávní. Cílem práce je zodpovědět výzkumnou otázku, která zní: Je právní úprava daňové exekuce dostačující, nebo je nutné se inspirovat úpravou exekuce občanskoprávní?

Diplomová práce je rozdělena do čtyř kapitol, které se dále člení na jednotlivé podkapitoly. V první kapitole je čtenář seznámen s obecnými základními pojmy, jako je daň, správce daně, správa daně a daňové řízení. Druhá kapitola je věnována exekuci jako takové, ve které autor komparuje základní rysy daňové a občanskoprávní exekuce a nastiňuje řešení možného střetu exekucí. Třetí kapitola se věnuje problematice nařízení daňové exekuce. Čtvrtá kapitola se věnuje způsobům provedení daňové exekuce, přičemž největší pozornost autor upíná na exekuci prodejem movité a nemovité věci a komparuje jednotlivé způsoby daňové exekuce a exekuce občanskoprávní.

Abstract

This master thesis deals with the „Tax execution“. The author of this paper focuses on the issue of tax execution in comparison with civil execution. The aim is to answer the following research question: Is the current legislation of tax execution effective or is it necessary to be inspired by rules of civil execution?

The thesis is divided into four chapters which are further divided into subsections. First chapter introduces the general key words such as tax, tax administrator, tax administration and tax procedure. The second chapter is devoted to the execution as such in which the author compares the basic features of tax and civil execution and outlines solutions possible conflict of execution. The third chapter is about writ tax execution. The fourth chapter is devoted to the ways of realization tax execution with the greatest attention the author attaches to the execution of the sale of movable and immovable assets and compares individual methods of tax execution and civil execution.

Seznam klíčových slov

Daňový nedoplatek, daňová exekuce, exekuce, daňový dlužník, správce daně, exekuční příkaz, vymáhání, dražba, daňový řád.

Key words

Delinquent tax, tax arrears, tax debtor, tax execution, execution, warrant of execution, recovery, auction, tax code.