

Metodická pomůcka k postupu při vymáhání nedoplatku na místním poplatku

1. PRÁVNÍ ÚPRAVA

Zákon o místních poplatcích neobsahuje procesní ustanovení k problematice vymáhání nedoplatku na místním poplatku. Na vymáhání nedoplatku na místním poplatku se vztahují ustanovení § 175 až 232 zákona č. 280/2010 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Právní úprava obsažená v daňovém řádu dále předpokládá subsidiární použití zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský soudní řád“ nebo „o.s.ř.“), tj. v případě, kdy daňový řád nestanoví něco jiného, použije se občanský soudní řád.

2. ZPŮSOBY VYMÁHÁNÍ

V souladu s daňovým řádem lze vymáhání nedoplatku na místním poplatku uskutečnit způsobem

- daňové exekuce,
- vymáháním nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora,
- uplatněním pohledávky v insolvenčním řízení,
- přihlášením nedoplatku do veřejné dražby.

Správce daně (poplatku) má možnost volby, tj. může zvolit postup označený jako daňová exekuce nebo požádat o vymožení nedoplatku soudního exekutora. Obecné zmocnění pro správce daně (poplatku) k tomu, aby uplatnil daňovou pohledávku v řízení realizovaném podle právní úpravy, která řeší úpadkové právo, nebo přihlášením nedoplatku do veřejné dražby, je způsobem vymáhání určeným pro specifické případy, které v oblasti vymáhání nedoplatků na místních poplatcích bude zřejmě přicházet v úvahu jen ve zcela ojedinělých případech.

Správce daně (poplatku) by měl volit takový způsob vymáhání, při kterém náklady související s vymáháním nebudou ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku. Správce místního poplatku bude při vymáhání volit zpravidla postup způsobem daňové exekuce, tj. exekuci provede sám. Není ojedinělým jevem, že správci místních poplatků povolávají na vymáhání bagatelních nedoplatků na místních poplatcích soukromé exekutory, jejichž činnost vyvolává velké náklady a má negativní dopad na rozpočty obcí a současně bezdůvodně finančně zatěžují dlužníky.

Pojem „vymáhání“, jak i z výše uvedeného vyplývá, je širším pojmem než pojem „daňová exekuce“. Daňová exekuce je samostatně upravena v daňovém řádu, postup správce daně (poplatku) jako exekučního orgánu je stanoven daňovým řádem a jeho pravomoc jako exekučního orgánu upravuje pouze daňový řád. Daňovou exekuci zahajuje správce místního vždy z úřední moci.

Pojmy „správce daně“, „správce místního poplatku“ a pojem „správce poplatku“ jsou v dalším textu používány alternativně s odhledem na to, zda v dané části textu je vhodnější respektovat dikci daňového řádu či upozornit na specifika týkající se správců místních poplatků.

3. EXEKUČNÍ TITUL

Exekuční titul je základním předpokladem vymáhání v daňové nebo civilní exekuci. Neexistence exekučního titulu, jakož i nedostatek jeho formální či materiální vykonatelnosti, má za následek, že exekuce nemůže být nařízena, a pokud by nařízena byla, musí být zastavena.

Správce daně v roli exekučního orgánu je exekučním titulem vázán, tj. není oprávněn přezkoumávat oprávněnost titulem uloženého plnění, ani to, zda v řízení předcházejícím vydání titulu nedošlo k vadám, jež mohly ovlivnit správnost titulu, apod. Prostor pro odstranění takových nedostatků existuje v řízení, které je vedeno za účelem vzniku exekučního titulu, nikoliv v řízení exekučním. Účelem exekučního řízení je pouze nucená realizace peněžitého plnění uloženého dlužníku, které dobrovolně nesplnil. Námitky dlužníka směřující vůči obsahu exekučního titulu nemají žádný dopad, pro nařízení exekuce jsou nerozhodné.

Ustanovení daňového řádu (§176) obsahuje taxativní výčet písemností, které je možné pro účely exekuce považovat za exekuční titul.

Exekučním titulem je

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

V odstavci 2 cit. ustanovení jsou stanoveny taxativně povinné náležitosti výkazu nedoplatků, který je výpisem z evidence daní vedené správcem daně.

Výkaz nedoplatků musí obsahovat

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

Z uvedených údajů mají zásadní význam především údaje o jednotlivých nedoplatcích, tj. informace o výši, druhu a původním dni splatnosti jednotlivých nedoplatků evidovaných správcem daně a dále potvrzení o vykonatelnosti, kterým správce daně ve výkazu nedoplatků osvědčuje, že veškeré v něm uvedené nedoplatky jsou vykonatelné, a tedy vymahatelné.

V případě exekuce na nedoplatek místního poplatku je zpravidla exekučním titulem vykonatelný platební výměr, hromadný předpisný seznam nebo vykonatelný výkaz nedoplatků. Exekučním titulem může být rovněž rozhodnutí ukládající daňovému (poplatkovému) subjektu povinnost nahradit náklady řízení (§ 107 odst. 6 daňového řádu - náklady vzniklé v důsledku nečinnosti nebo nesplnění povinnosti poplatkového subjektu) nebo rozhodnutí ukládající povinnost zaplatit pořádkovou pokutu.

Pokud se jedná o **vykonatelný zajišťovací příkaz**, jde o exekuční titul, jehož využití při vymáhání místních poplatků téměř nepřichází v úvahu. Zajišťovací příkaz jako jeden ze zajišťovacích instrumentů placení daně může správce daně použít v případě, že existuje obava o úhradu nestanovené či dosud nesplatné daně. Nejčastějším způsobem zajištění je složení předmětné částky na depozitní účet správce daně. Skutečnost, že zajišťovací příkaz znamená závažný zásah do majetkové sféry daňového subjektu, má na činnost správce daně specifické nároky, mj. zejména pokud se jedná o odůvodnění rozhodnutí.

3.1. *Vykonatelný platební výměr, hromadný předpisný seznam*

Obecně znamená vykonatelnost rozhodnutí možnost vynucení splnění rozhodnutím uložené povinnosti prostřednictvím donucení, i proti vůli toho, komu byla povinnost uložena.

Platební výměr (hromadný předpisný seznam), kterým správce poplatku vyměřil místní poplatek, je v právní moci, jestliže je účinný a současně se nelze proti němu odvolat. Vůči příjemci, poplatkovému subjektu, je platební výměr účinný okamžikem jeho oznámení (doručení nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s jeho obsahem).

Obecně platí, že rozhodnutí je vykonatelné, pokud uplynula lhůta k plnění (v případě odkladného účinku odvolání se lhůta k plnění počítá až od právní moci rozhodnutí). Není-li lhůta k plnění stanovena, je rozhodnutí vykonatelné dnem nabytí účinnosti (nemá-li odvolání odkladný účinek) nebo dnem právní moci (má-li odvolání odkladný účinek). Správce daně na žádost příjemce rozhodnutí vyznačí na vyhotovení rozhodnutí doložku právní moci, popřípadě vykonatelnosti.

Vzhledem k tomu, že zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů obsahuje ve vztahu k daňovému řádu speciální ustanovení týkající se problematiky vyměrování místních poplatků (§11), platí pro vykonatelnost platebního výměru určitá specifika. Důvodem je skutečnost, že na rozdíl od daní je v oblasti místních poplatků primární zaplacení poplatku poplatníkem (plátcem) a nalézací rovina řízení, tj. zjištění a stanovení poplatku správcem poplatku se uplatňuje teprve v případě, kdy místní poplatek nebyl zaplacen včas nebo ve správné výši. U místních poplatků se vždy jedná o vyměření z moci úřední (§139 odst. 1 a 3 daňového řádu). Lhůtu k plnění správce poplatku ve výroku rozhodnutí stanoví 15 dní ode dne právní moci platebního výměru, takže vykonatelnost rozhodnutí nastává teprve po marném uplynutí uvedené lhůty, která počíná běžet ode dne právní moci. V důsledku uvedeného má odvolání proti platebnímu výměru de facto odkladný účinek. Skutečnost, že platební výměr vydává správce poplatku z moci úřední dále znamená, že takové rozhodnutí musí obsahovat odůvodnění (§ 147 odst. 3 daňového řádu).

V případě, že správce poplatku vyměří místní poplatky hromadným předpisným seznamem, je tímto způsobem vyměřeno většímu počtu poplatkových subjektů. Dnem doručení hromadného předpisného seznamu, tj. i rozhodnutí v něm uvedených, je třicátý den po jeho zpřístupnění. Právní moc a vykonatelnost rozhodnutí doručovaných prostřednictvím hromadného předpisného seznamu se posuzuje stejným způsobem jako u jednotlivých platebních výměrů.

3.2. *Vykonatelný výkaz nedoplatků*

Výkaz nedoplatků je vykonatelný tehdy, jsou-li vykonatelné všechny položky v něm uvedené, tj. jsou-li vykonatelná všechna rozhodnutí, která byla podkladem pro zanesení

příslušných částek do evidence daní, a jsou-li splatné všechny částky do této evidence zanesené přímo na základě zákona. Vzhledem k tomu, že časový okamžik vykonatelnosti, resp. splatnosti jednotlivých nedoplatků bude zpravidla odlišný, nelze vztáhnout vykonatelnost ke společnému časovému okamžiku. Výkaz nedoplatků proto musí obsahovat potvrzení o vykonatelnosti, nikoliv uvedení konkrétního dne. Vykonatelnost výkazu nedoplatků neovlivňuje ani skutečnost, že k výkazu nedoplatků nejsou přiložena jednotlivá rozhodnutí, z nichž je sestaven.

4. VYMÁHÁNÍ ZPŮSOBEM DAŇOVÉ EXEKUCE

Vymáhání nedoplatku způsobem daňové exekuce přísluší provádět správci daně. Obecně platí, že nestanoví-li daňový řád něco jiného, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu, který především upravuje práva a povinnosti dlužníka (subjekt, který neuhradil nedoplatek) a poddlužníka (osoba, vůči které má dlužník pohledávku). Ustanovení občanského soudního řádu upravující postavení oprávněného se obdobně použijí v případech, kdy správce daně vystupuje jako oprávněný z exekučního titulu.

Pravomoci správce daně, jakožto exekučního orgánu, upravuje výlučně daňový řád.

4.1. Způsoby provedení daňové exekuce

Daňovou exekuci lze provést způsoby stanovenými daňovým řádem, a to

1. postižením majetkových práv, tj.:

- srážkami ze mzdy,
- příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb,
- příkázáním jiné peněžité pohledávky,
- postižením jiných majetkových práv.

2. prodejem movitých věcí,

3. prodejem nemovitých věcí.

Poskytovatelem platebních služeb se ve smyslu zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku rozumí – banky, zahraniční banky a zahraniční finanční instituce, spořitelní a úvěrní družstva, instituce elektronických peněz, zahraniční instituce elektronických peněz, vydavatelé elektronických peněz malého rozsahu, platební instituce, zahraniční platební instituce, poskytovatelé platebních služeb malého rozsahu a Česká národní banka.

4.2. Nařízení daňové exekuce – exekuční příkaz

Daňovou exekuci nařizuje správce daně vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení. Exekuční příkaz je vydán okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení. Správce daně může před zahájením řízení daňový subjekt vyrozumět o tom, že má nedoplatek a v jaké výši a upozornit jej na následky s neuhrazením nedoplatku spojené. Takový postup správce daně, pokud jde o místní poplatky zejména, může mnohdy předejít daňové exekuci a správci poplatku ušetřit finanční náklady a řadu úkonů při administrativní činnosti.

V exekučním příkazu musí být uveden způsob daňové exekuce, na každý způsob daňové exekuce se vydává samostatný exekuční příkaz a je vedeno samostatné exekuční řízení. Daňovou exekucí nelze realizovat prodej podniku a prodej zástavy, tj. pokud je zástava v majetku třetí osoby. V těchto případech správce daně rozhodne o zabezpečení vymáhání nedoplatku jiným způsobem, a to prostřednictvím soudního exekutora.

Kromě náležitostí rozhodnutí podle § 102 odst. 1 daňového řádu musí výrok exekučního příkazu obsahovat další náležitosti, a to:

- způsob provedení daňové exekuce,
- výši nedoplatku, pro který je exekuce nařizována,
- výši exekučních nákladů podle § 183 odst. 1 a 2 daňového řádu,
- odkaz na exekuční titul.

Exekuční příkaz se doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky (§ 178 odst. 4).

4.3. Odklad a zastavení daňové exekuce

Správce daně může daňovou exekuci na návrh daňového dlužníka nebo z moci úřední částečně nebo zcela odložit. Skutečnosti, na základě kterých může správce daně rozhodnout o odkladu, stanoví daňový řád v demonstrativním výčtu - jedná se zejména o situace, kdy

- existují indicie pro zastavení daňové exekuce,
- byla podána námitka proti soupisu věcí, nebo
- správce daně šetří podmínky pro posečkání úhrady nedoplatku.

Odklad daňové exekuce je přechodnou fází, která je vázána na existenci důvodů, pro něž k odložení došlo. Pominutí těchto důvodů má za následek rozhodnutí správce daně o pokračování v exekučním řízení, pokud již nedošlo k zastavení daňové exekuce. K odkladu exekuce může dojít i *ex lege*, například v souvislosti s úpravou insolvenčního zákona (§ 109 odst. 1 písm. c), podle něhož nelze po zahájení insolvenčního řízení exekuci provést.

Odklad provedení exekuce může být, jak již výše uvedeno, úplný nebo částečný. Rozhodující je skutečnost, zda se důvody odkladu vztahují ke všem vymáhaným částkám či ke všem postiženým předmětům, nebo jenom k některým z nich. Přestože daňový řád v § 181 odst. 1 výslovně umožňuje i částečný odklad provedení exekuce, je zřejmé, že tuto možnost nelze považovat za vhodnou pro srážky ze mzdy, neboť na situaci, kdy ze závažných důvodů mají být sráženy nižší částky výslovně pamatuje § 187 odst. 3. Možnost správce daně rozhodovat o nižších srážkách ze mzdy dle § 187 odst. 3 tedy znamená, že k dosažení téhož cíle nelze využívat částečného odkladu provedení exekuce na plat.

Nařízenou exekuci lze zcela nebo částečně zastavit z obecných důvodů pro zastavení daňového řízení (§106) a dále ze speciálních důvodů (§181 odst. 2). Správce daně tak může učinit na návrh příjemce exekučního příkazu nebo z moci úřední.

Proti rozhodnutí o odkladu, pokračování a zastavení daňové exekuce se nelze odvolat.

4.4. Vyloučení majetku z daňové exekuce

Daňový řád stanoví oprávnění každé osoby, v jejíž prospěch svědčí právo nepřipouštějící výkon rozhodnutí, podat po nařízení daňové exekuce u příslušného správce daně návrh na vyloučení tohoto majetku z výkonu rozhodnutí. Takové řízení lze zahájit i z moci úřední a správci daně je přímo stanovena povinnost zahájit řízení o vyloučení věci nebo jiné majetkové hodnoty pro případ, že na základě své vlastní činnosti (např. vyhledávání) zjistí existenci práva znemožňujícího provedení daňové exekuce, či případně pokud vzniknou pochyby, že by takové právo existovat mohlo.

5. VYMÁHÁNÍ ZPŮSOBEM UPLATNĚNÍ POHLEDÁVKY V INSOLVENČNÍM ŘÍZENÍ

5.1. Daňový řád o vztahu k insolvenčnímu řízení

Ustanovení o vztahu k insolvenčnímu řízení (§ 242 a násl. daňového řádu) zohledňují specifické postavení daňových pohledávek ve vztahu k obecné úpravě insolvenčního zákona. Daňový řád používá pojem „daňová pohledávka“, který jednak navazuje na terminologii insolvenčního zákona a dále též zohledňuje skutečnost, že obecný pojem daňová pohledávka zahrnuje nejen pohledávky splatné, jimž odpovídá konkrétní nedoplatek, ale i pohledávky nesplacené.

Daňové pohledávky jsou rozlišovány

- na pohledávky za majetkovou podstatou a
- pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou.

Pro rozlišení, zda se jedná o pohledávky za majetkovou podstatou anebo pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou je rozhodný okamžik, kdy vznikla daňová povinnost.

V případě, že pohledávka vznikla v období ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do dne ukončení insolvenčního řízení (podle příslušných ustanovení insolvenčního zákona upravujících jednotlivé způsoby řešení úpadku - konkurs, oddlužení, příp. reorganizace), jedná se o pohledávku za majetkovou podstatou. Podle § 168 odst. 2 písm.e) insolvenčního zákona jsou daně a poplatky pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku a je třeba je nárokovat u osoby s dispozičním oprávněním, tj. u insolvenčního správce. Pohledávky za podstatou proto mají výhodný režim, neboť se uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku (§ 168 odst. 3 insolvenčního zákona).

Pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, je nutné přihlásit do insolvenčního řízení. Přihlášky pohledávek lze podávat od okamžiku doručení návrhu na zahájení insolvenčního řízení insolvenčnímu soudu. Obecné náležitosti přihlášky jsou určeny formulářem připraveným Ministerstvem spravedlnosti.

Pokud se jedná o daňové řízení, lze je zahájit i po zahájení insolvenčního řízení a v celém daňovém řízení pokračovat, avšak s výjimkou daňové exekuce. Daňovou exekuci, zásadně lze nařídit, ale nelze ji provést.

V souvislosti s insolvenčním řízením dochází k zastavení nalézacího řízení týkajícího se daňových povinností, které vznikly do rozhodnutí o úpadku (pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou). K zastavení dochází okamžikem ukončení přezkumného jednání nařízeného insolvenčním soudem k přezkoumání přihlášených pohledávek. K zastavení dochází ze zákona s tím, že vydané rozhodnutí nabývá tímto dnem právní moci. K uvedenému nutno dodat, že daňový řád reflektuje princip úpadkového práva, podle něhož všichni věřitelé mají v insolvenčním řízení rovné možnosti, a zároveň zohledňuje zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie. Je respektována skutečnost, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví jako efektivní. Při přihlášení nepravomocné pohledávky totiž s velkou pravděpodobností dojde k jejímu účinnému popření, přičemž v případě popření pohledávky

z více než padesáti procent může insolvenční soud dle § 178 insolvenčního zákona uložit správci daně příslušnou peněžitou sankci. Insolvenční správce či daňový subjekt (dlužník) má pak možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu.

5.2. Účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení .

Účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení nastávají v návaznosti na vydání vyhlášky o zahájení insolvenčního řízení insolvenčním soudem. Insolvenční soud zveřejní vyhlášku v insolvenčním rejstříku nejpozději do 2 hodin poté, kdy mu došel insolvenční návrh a účinky nastávají s hodinou a minutou zveřejnění a přetrvávají do právní moci rozhodnutí, kterým je insolvenční řízení ukončeno – záleží na způsobu řešení úpadku.

Účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení stanoví § 109 insolvenčního zákona. Vzhledem k tomu, že zahájení insolvenčního řízení významným způsobem dopadá na postup správce daně, zejména ohledně možnosti provést daňovou exekuci, je žádoucí, aby správce daně zajistil průběžné sledování insolvenčního rejstříku, neboť informace ohledně zahájení insolvenčního řízení na majetek jeho dlužníků je rozhodná pro jeho další postup pro vymožení daňové pohledávky.

6. VYMÁHÁNÍ ZPŮSOBEM PŘIHLÁŠENÍ NEDOPLATKU DO VEŘEJNÉ DRAŽBY

Veřejná dražba podle zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách je dalším způsobem vymáhání nedoplatku, který umožňuje daňový řád. Dražebním věřitelem, jenž může navrhnout provedení nedobrovolné dražby, je podle § 36 odst. 1 uvedeného zákona ten, jehož pohledávka je přiznána vykonatelným exekučním titulem, včetně platebních výměrů a výkazů nedoplatků, tj. rovněž správce daně. Je-li dražebním věřitelem orgán státní správy, případně jiný orgán, je ze zákona zbaven v rozsahu nezbytném pro provedení dražby povinnosti mlčenlivosti.

Dražbu lze provést pouze na základě písemné smlouvy o provedení dražby, kterou uzavře navrhovatel s dražebníkem. Dražebníkem je osoba, která organizuje dražbu a má k tomu příslušné oprávnění. Jde-li o majetek územních samosprávných celků nebo majetek státu, může být dražebníkem i územní samosprávný celek nebo příslušný orgán státní správy. Dražebník vyhlásí konání dražby dražební vyhláškou, v níž mj. uvede, že jde o dražbu nedobrovolnou, dále upozornění pro dražební věřitele, že mohou u dražebníka přihlásit stanoveným způsobem své pohledávky a rovněž místo, datum a čas zahájení dražby.

Dražební věřitelé mohou u dražebníka ve stanovené lhůtě před zahájením dražby přihlásit své pohledávky včetně příslušenství ke dni konání dražby a doložit jejich vznik a zajištění. Dražebník je povinen dražební vyhlášku uveřejnit zákonem stanoveným způsobem.

Lze-li z výtěžku dražby po vypořádání nákladů dražby plně uspokojit všechny přihlášené pohledávky dražebních věřitelů, dražebník předá částky odpovídající výši uspokojovaných pohledávek dražebním věřitelům ve lhůtě 10 dnů od uhrazení ceny dosažené vydražením. K pohledávkám, jejichž vznik a zajištění předmětem dražby nebyly doloženy, se nepřihlíží.

Lze-li z výtěžku dražby po vypořádání nákladů dražby uspokojit pouze část přihlášených pohledávek dražebních věřitelů, uhradí dražebník jednotlivé pohledávky podle

zákonem stanoveného pořadí. Daň, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění se uspokojují jako pohledávky čtvrté třídy (společně s pohledávkami na pojistné na veřejné zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvky na státní politiku zaměstnanosti), jestliže se staly splatnými v posledních 3 letech před provedením dražby a byly k tomu oprávněnými dražebními věřiteli přihlášeny. Přihlásí-li pohledávky více uvedených dražebních věřitelů, uspokojí se jejich pohledávky poměrně.

Správce místního poplatku bude vedený způsob vymáhání nedoplatku volit spíše ojedinělých případech.

7. ZPŮSOBY PROVEDENÍ DAŇOVÉ EXEKUCE OBVYKLÉ V OBLASTI MÍSTNÍCH POPLATKŮ

V oblasti vymáhání nedoplatků na místních poplatcích postupují správci poplatků nejčastěji postižením majetkových práv, a to zejména

- **srážkami ze mzdy nebo**
- **příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb.**

Kromě uvedených dvou způsobů přichází v úvahu také daňová exekuce způsobem

- **příkázáním jiné peněžitě pohledávky nebo**
- **postižením jiných majetkových práv.**

Při daňové exekuci postižením majetkových práv ukládá správce daně exekučním příkazem povinnosti dlužníkovi a poddlužníkovi, který je oprávněn nakládat s majetkovým právem dlužníka. Poddlužník se splněním povinnosti stanovené zákonem nebo přímo v exekučním příkazu vydaném správcem daně zproští své povinnosti vůči dlužníkovi. Kdo má postavení poddlužníka vyplývá z ustanovení upravujících jednotlivé způsoby exekuce.

Pro všechny způsoby exekuce postižením majetkových práv je stanovena **povinnost vyrozumět poddlužníka o právní moci exekučního příkazu.** K vyrozumění musí dojít doručením do vlastních rukou. Poddlužník je dále informován o všech důležitých změnách, zejména o zastavení, odložení daňové exekuce či o změně exekučního titulu podle § 169 daňového řádu. Poddlužník odpovídá za řádné plnění povinností uložených mu zákonem či v exekučním příkazu. Poruší-li poddlužník své povinnosti, odpovídá správci daně za ztrátu, která mu vznikla. Nárok uplatní správce daně žalobou u soudu.

7.1. Daňová exekuce srážkami ze mzdy (daňová exekuce na plat)

Daňová exekuce srážkami ze mzdy se provede srážkami ze mzdy a z jiných příjmů do výše částky uvedené v exekučním příkazu. Plátce mzdy dlužníka je povinen od okamžiku, kdy je mu doručen exekuční příkaz, po dobu trvání daňové exekuce provádět ze mzdy dlužníka stanovené srážky a nevyplácet sražené částky dlužníkovi. Exekuční titul je pro správce daně závazný a částku v něm uvedenou nemůže při exekuci překročit, v takovém případě by šlo o neoprávněnou exekuci.

Při exekuci na plat nutno rozlišovat pojem

- **oprávněný** - oprávněným v daňové exekuci je zásadně správce daně v roli exekučního orgánu.

- **dlužník** - pouze fyzická osoba, neboť právnická osoba právo na mzdu či jiný příjem uvedený v § 299 o. s. ř. mít nemůže. Podle judikatury přitom exekuce na plat může směřovat jenom proti dlužníku, vůči němuž zní exekuční titul, a nikoliv proti jeho manželovi.
- **plátce mzdy** - fyzická nebo právnická osoba, vůči níž má dlužník právo na mzdu nebo na jiný příjem, z něhož lze provádět srážky. Plátce mzdy není účastníkem řízení, nýbrž třetí osobou, vystupující v roli poddlužníka.

Předmětem exekuce na plat je právo dlužníka na mzdu, již se dle § 109 odst. 2 zákoníku práce rozumí peněžitě plnění nebo plnění peněžitě hodnoty (naturální mzda), poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci za práci. K jednotlivým složkám mzdy, jež lze také postihnout (např. mzda za práci přesčas), srov. § 114 a násl. zákoníku práce. Do čisté mzdy se započítávají i čisté odměny za vedlejší činnost, kterou zaměstnanec vykonává u toho, u koho je v pracovním poměru. Nezapočítávají se však do ní částky poskytované na náhradu nákladů spojených s pracovním výkonem, zejména při pracovních cestách (k těmto náhradám viz § 151 a násl. zákoníku práce).

Vedle pohledávky mzdy jsou předmětem exekuce na plat i pohledávky na jiné příjmy (taxativně jsou vyjmenovány v § 299 o. s. ř.). Dávky pomoci v hmotné nouzi podle § 48 odst. 4 zákona č. 111/2006 Sb., o pomoci v hmotné nouzi, exekuci nepodléhají vůbec.

Při exekuci srážkami ze mzdy může nastat situace, kdy předmětem exekuce bude pouze právo na mzdu, nebo naopak pouze právo na některý z jiných příjmů. Může však dojít i k souběhu příjmů postižitelných srážkami (např. mzdy od dvou zaměstnavatelů, mzda a k tomu důchod, souběh dvou či více různých příjmů dle § 299 o. s. ř. atd.). Na všechny tyto příjmy se při exekuci hledí jako na celek, což se projeví např. v tom, že základní nezabavitelná částka se uplatní pouze jednou, a nikoliv samostatně u každého z příjmů. Pro správný procesní postup je však nutno rozlišovat, zda právo na tyto příjmy má dlužník vůči jednomu nebo vůči několika odlišným plátcům mzdy. V případě souběhu příjmů od jednoho plátce mzdy (např. dlužník pobírá od téhož zaměstnavatele mzdu z pracovního poměru a k tomu má ještě právo na odměnu z dohody o pracovní činnosti), se žádná zvláštní pravidla neuplatňují. Pokud je plátců mzdy více, je nutno koordinovat výpočet základní částky, která nemůže být dlužníkovi sražena, výši srážek, případně další otázky.

Srážky se provádějí z čisté mzdy. Výpočet čisté mzdy stanoví § 277 odst. 1 o. s. ř. Od čisté mzdy se dále odečte tzv. základní částka. Jedná se o relativně pevně stanovenou sumu, která nikdy nesmí být dlužníkovi z jeho mzdy sražena. Zákon tím sleduje zachování prostředků na životní potřeby dlužníka a jeho rodiny. Na základě zmocnění obsaženého v § 278 a 279 o. s. ř. vydala vláda nařízení vlády č. 595/2006 Sb., kterým se stanoví způsob výpočtu základní částky, která nesmí být sražena povinnému z měsíční mzdy při výkonu rozhodnutí, a způsob stanovení částky, nad kterou je mzda postižitelná srážkami bez omezení (nařízení o nezabavitelných částkách).

Daňovou exekuci na plat nařizuje správce daně exekučním příkazem. Exekuční příkaz obsahuje především příkaz ukládající plátcům mzdy povinnost od okamžiku, kdy je mu exekuční příkaz doručen, provádět ze mzdy dlužníka srážky a nevyplácet sražené částky dlužníkovi.

Exekuční příkaz správce daně doručí dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí (§ 178 odst. 4 daňového řádu). Za další příjemce je nutno považovat především

plátce mzdy a případně též oprávněného, bude-li exekuce nařizována na návrh. Proti exekučnímu příkazu se příjemce nemůže odvolat.

Daňový řád výslovně nestanoví povinnost doručit exekuční příkaz do vlastních rukou, avšak s ohledem na to, že den doručení je rozhodný pro počátek běhu lhůty pro příp. uplatnění námitky proti úkonu správce daně (§ 159 daňového řádu), vyplývá nutnost doručení do vlastních rukou z § 40 písm. a) daňového řádu.

Dnem doručení exekučního příkazu plátcí mzdy vzniká oprávněnému právo na to, aby jeho pohledávka vymáhaná exekucí byla uspokojena z exekucí postižené pohledávky, kterou má dlužník vůči svému dlužníku, tj. vůči poddlužníku. U exekuce na plat je takovou pohledávkou mzdová pohledávka, tj. právo dlužníka na mzdu vůči plátcí mzdy.

Den doručení exekučního příkazu má i další významné účinky. Kromě toho, že se od něj odvíjí pořadí uspokojované pohledávky, ztrácí tímto dnem také dlužník právo na výplatu té části mzdy, která odpovídá stanovené výši srážek. Dlužníku je tak zakázáno vybrat si u plátce mzdy svou mzdovou pohledávku.

Správce daně je povinen vyrozumět plátce mzdy (poddlužníka) o nabytí právní moci exekučního příkazu. Vyrozumění se doručí do vlastních rukou (§ 186 odst. 2 daňového řádu). Teprve na základě vyrozumění o právní moci exekučního příkazu (§ 283 o. s. ř.) vzniká plátcí mzdy povinnost vyplácet sražené částky oprávněnému (správci daně). Do té doby plátce mzdy pouze provádí ze mzdy srážky, sražené částky nevyplácí dlužníkovi a ponechává si je u sebe, tj. k uspokojování pohledávky oprávněného zatím nedochází. Pokud v odvolacím řízení dojde ke změně exekučního příkazu tak, že se exekuce nenařizuje, není plátce mzdy oprávněn již sražené částky vyplatit oprávněnému, ale má povinnost je vrátit dlužníkovi.

Daňový řád umožňuje snížení výše částky, která má být v příslušném výplatním období sražena ze mzdy dlužníka ve prospěch daňové exekuce (§ 187 odst. 3 daňového řádu). Nižších srážek v daňové exekuci může docílit dlužník v případě, že navrhne správci daně, aby ze závažných důvodů snížil výši částky, která má být v příslušném výplatním období sražena ze mzdy dlužníka. Správce daně o návrhu rozhodne tak, že návrh zamítne, anebo výši sražené částky sníží. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. Výrok tohoto rozhodnutí musí být formulován jako povinnost plátce mzdy, a rozhodnutí musí být též plátcí mzdy doručeno. Správce daně zruší rozhodnutí o nižších srážkách ze mzdy, pominou-li důvody, pro které bylo návrhu vyhověno. Návrh dlužníka musí být podložen závažnými důvody, které zákon blíže nevymezuje. Posouzení důvodů přísluší správci daně s tím, že na stanovení nižších srážek není právní nárok. Naplnění pojmu závažných důvodů nelze zaměřovat se správním uvážením. V tomto případě jde o posouzení, zda jsou naplněny znaky neurčitého právního pojmu, který není blíže definován. Vše bude záviset na okolnostech konkrétního případu. Pokud však určitá skutečnost v kontextu konkrétní věci představuje závažné důvody, nemá správce daně na uvážení, zda je za ně bude považovat, či nikoliv.

Daňový řád stanoví možnost exekuce i u několika plátců mzdy. V případě, že správce daně nařídí provádění srážek ze mzdy několika plátcům mzdy, stanoví se postup správce daně tak, že správce daně má povinnost určit, jakou část základní částky nemá plátce mzdy sražen. Správce daně určí jednotlivým plátcům mzdy limit, pod který nemohou mzdu sražen tak, aby součet těchto limitů odpovídal výši základní částky vypočtené podle příslušného nařízení vlády. Vždy musí být dodržena zásada, že příjem dlužníka z jeho mzdy (mezd) nesmí v důsledku exekuce klesnout pod základní částku. V případě, že by mzda u daného plátce

mzdy nedosáhla takové výše, která odpovídá stanovenému limitu, musí tento na základě přímé aplikace § 298 o. s. ř. neprodleně oznámit tuto skutečnost správci daně, který pak upraví poměr jednotlivých limitů tak, aby dlužníkovi bylo zajištěno jeho právo na základní částku mzdy. Správce daně určuje stanovený limit plátcům mzdy rozhodnutím, které doručuje správčům mzdy. Každému plátcu mzdy musí být doručen rovněž exekuční příkaz.

V souvislosti s úpravou exekuce u několika plátců mzdy stanoví daňový řád dlužníku i plátcu mzdy oznamovací povinnost.

Dlužník je povinen oznámit správci daně

- vznik nároku na mzdu u jiného plátce mzdy,
- zánik nároku na mzdu u dosavadního plátce mzdy,

a to do 8 dnů ode dne, kdy nastaly tyto skutečnosti.

Plátce mzdy je povinen v téže lhůtě oznámit správci daně,

- že u něho nastoupil dlužník nově do práce,
- že u něho přestal dlužník pracovat, nebo
- že dlužník nastoupil práci u jiného plátce mzdy.

Za nesplnění uvedených povinností může správce daně uložit dlužníkovi nebo plátcu mzdy pořádkovou pokutu do 50 000 Kč.

7.2. Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb

Předmětem tohoto způsobu daňové exekuce je pohledávka dlužníka z účtu vedeného poskytovatelem platebních služeb. Pohledávkou z účtu se rozumí v podstatě právo dlužníka směřující vůči poskytovateli platebních služeb, spočívající v právu vybrat peněžní prostředky z účtu, použít je k platbám nebo s nimi jinak nakládat. Poskytovatel platebních služeb vystupuje v exekuci jako poddlužník.

Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb se provede odepsáním peněžních prostředků dlužníka z jeho běžného, vkladového nebo jiného účtu, vedeného v jakékoliv měně, do výše částky uvedené v exekučním příkazu a jejich vyplacením správci daně. Exekuční příkaz se doručí poskytovateli platebních služeb dříve než dlužníkovi. Postup ohledně zacházení s peněžními prostředky a jejich odepisování z účtu poskytovatelem platebních služeb stanoví občanský soudní řád (ustanovení § 303 odst. 2, § 304a, § 306 až 308, § 309 odst. 2, § 309a a § 310). V obecné právní úpravě občanského soudního řádu je upraveno i postavení dlužníka - povinného (§ 304 odst. 3).

Daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb lze vymáhat finanční prostředky pouze z účtu dlužníka, tj. v případě, že má dlužník postavení majitele účtu. Tento způsob daňové exekuce nelze použít na prostředky dlužníka na účtech jiných osob. Pro tyto případy se uplatní způsob exekuce postižením jiných majetkových práv (§ 192 a násl. daňového řádu).

Poskytovatel platebních služeb je povinen od okamžiku, kdy mu byl doručen exekuční příkaz, po dobu trvání daňové exekuce nevyplácet peněžní prostředky z účtu dlužníka, ze kterého je příkázána pohledávka, neprovádět na ně započtení a ani jinak s nimi nakládat, a to až do výše částky uvedené v exekučním příkazu; to se týká i peněžních prostředků, které dojdou na tento účet do 6 měsíců ode dne vyrozumění o právní moci exekučního příkazu.

Daňovou exekuci příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb lze nařídit i na více účtů.

- Je-li daňová exekuce nařizována na více účtů, stanoví správce daně v exekučním příkazu pořadí účtů, v jakém je poskytovatel platebních služeb povinen z nich odepsat peněžní prostředky. Postihnout více účtů lze v případě, je-li to pro uspokojení vymáhané pohledávky s příslušenstvím nezbytné.
- Bude-li mít dlužník více účtů u téhož peněžního ústavu, musí exekuční příkaz obsahovat pořadí účtů, v němž bude poskytovatel platebních služeb povinen z nich odepsat peněžní prostředky.
- Bude-li mít dlužník účty u několika poskytovatelů platebních služeb, lze obdobně postihnout i tyto účty, avšak s tím rozdílem, že každý z těchto účtů bude postižen samostatným exekučním příkazem. V těchto exekučních příkazech proto nebude uvedeno pořadí, v němž má být vymáhaná částka z účtů odepsána.

Zásadně lze exekuci postihnout jakékoliv prostředky nacházející se na účtu. Výjimku stanoví § 310 o. s. ř., podle něhož předpisy vylučující nebo omezující použití pohledávek z účtu u peněžního ústavu (tj. poskytovatele platebních služeb) nejsou ustanoveními o příkázání pohledávky z účtu dotčena. Např. je-li na účtu uložena účelově určená dotace ze státního rozpočtu, nelze ji příkázáním pohledávky postihnout, rovněž nelze postihnout zálohy státní podpory evidované na účtu dlužníka (§ 12 odst. 5 zákona č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření a o doplnění zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb.). Vyjde-li při provádění exekuce najevo, že by měly být postiženy prostředky, které postihnout podle § 310 o. s. ř. nelze, je to důvodem k úplnému nebo částečnému zastavení exekuce podle § 181 odst. 2 písm. j) daňového řádu.

Exekuce příkázáním pohledávky probíhá ve dvou fázích, v první dojde k zabavení pohledávky, ve druhé k jejímu zpeněžení.

- Správce daně musí v exekučním příkazu zakázat poskytovateli platebních služeb, aby od okamžiku doručení exekučního příkazu po celou dobu trvání exekuce nevyplácel peněžní prostředky z účtu dlužníka, neprováděl na ně započtení a ani s nimi jinak nenakládal.
- Správce daně dále zakáže dlužníkovi, aby vybral peněžní prostředky z účtu, použil je k platbám nebo s nimi jinak nakládal.

Oba zákazy se vztahují na účet pouze do výše vymáhané pohledávky s příslušenstvím. Jsou-li na účtu dlužníka peněžní prostředky tuto částku převyšující, může s nimi poskytovatel platebních služeb i dlužník volně nakládat. Pokud naopak na účtu dlužníka dostatek prostředků k uspokojení vymáhané pohledávky s příslušenstvím v okamžiku nařízení exekuce není, avšak dojdou na něj později, vztahují se účinky nařízené exekuce i na tyto později došlé prostředky, dojdou-li v tzv. sledovacím období, tj. do šesti měsíců od doručení vyrozumění, že exekuční příkaz nabyl právní moci, poskytovateli platebních služeb.

Exekuční příkaz správce daně doručí dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí (§ 178 odst. 4 daňového řádu). Mezi příjemce je nutno počítat oprávněného (byla-li exekuce nařízena na návrh) a poskytovatele platebních služeb. Vzhledem k tomu, že k zabavení pohledávky dochází doručením poskytovateli platebních služeb, je nezbytné, aby mu byl exekuční příkaz doručen dříve než dlužníkovi (jinak by hrozilo, že dlužník v mezidobí

účel exekuce zmaří). Den doručení exekučního příkazu poddlužníku má význam nejen pro zabavení pohledávky, na kterou je vedena exekuce, ale též se od něj odvíjí pořadí uspokojovaných pohledávek, vede-li se exekuce pro několik pohledávek.

Vlastní provedení exekuce příkázáním pohledávky spočívá po vyrozumění o nabytí právní moci exekučního příkazu již pouze na poskytovateli platebních služeb. Jeho povinností je provést exekuci, a to tak, že

- z účtu dlužníka odepíše částku odpovídající vymáhané pohledávce i s příslušenstvím,
- vyplatí ji oprávněnému.

Poskytovatel platebních služeb tak má učinit v den následující po doručení vyrozumění o nabytí právní moci exekučního příkazu. To však platí pouze v případě, že pohledávka dlužníka z účtu je splatná. Není-li ještě v den následující po doručení vyrozumění splatná, provede poskytovatel platebních služeb exekuci až v den, který následuje po dni její splatnosti. Byla-li exekuce nařízena na několik účtů, bude poskytovatel platebních služeb odepisovat peněžní prostředky z těchto účtů v pořadí uvedeném v exekučním příkazu.

Exekuce zaniká tím, že byla provedena, správce daně o tom žádné rozhodnutí nevydává. Provedením exekuce se poskytovatel platebních služeb zproští v rozsahu plnění vyplaceného oprávněnému (správci daně) své povinnosti vůči dlužníku. Exekuce však zaniká i tím, že ve sledovacím období nedošly na účet dlužníka žádné prostředky, popř. že došly a byly vyplaceny jenom v rozsahu umožňujícím částečné uspokojení oprávněného. Správce daně zvláštní rozhodnutí o skončení exekuce ani v tomto případě nevydává.

7.3. K uplatnění přihlášky nedoplatku na poplatku k uspokojení z rozvrhu výtěžku dražby nařízené k provedení daňové exekuce prodejem movitých věcí a nemovitostí

K provedení daňové exekuce prodejem movitých věcí a nemovitostí může správce daně nařídit a provést dražbu. V oblasti místních poplatků bude vedený způsob vymáhání nedoplatku správce místního poplatku volit spíše v ojedinělých případech.

Podle ustanovení § 197 odst. 4 daňového řádu daňové pohledávky vůči dlužníkovi, než pro které je daňová exekuce vedena, může správce daně, který vede exekuční řízení, nebo jiný správce daně přihlásit k uspokojení z rozvrhu výtěžku dražby. Uvedené ustanovení umožňuje uspokojit z výtěžku dražby i další nedoplatky dlužníka vedené jak u správce daně, který exekuci nařídil, tak i u dalších správců daně, tj. i u správců místních poplatků. Pohledávka však musí být přihlášena nejpozději do zahájení dražby.

V souvislosti s uplatněním přihlášky nedoplatku do dražby je vhodné upozornit na některé skutečnosti týkající se dražby, které je nutno brát v úvahu:

Pokud je k tomu správce daně technicky vybaven provede dražbu elektronicky. Způsobem umožňujícím dálkový přístup správce daně zveřejní :

- že je technicky vybaven pro provádění elektronické dražby,
- podmínky a postup pro provádění elektronické dražby.

Konání dražby nařizuje správce daně dražební vyhláškou, jejíž náležitostí je mj. i údaj o datu a času zahájení dražby, popřípadě datum a čas jejího ukončení, pokud je prováděna

elektronicky, dále místo konání dražby, pokud není prováděna elektronicky. Dražební vyhlášku správce daně doručí do vlastních rukou

- dlužníkovi,
- spoluvlastníku předmětu dražby,
- dalším osobám, o nichž je správci daně známo, že mají k předmětu dražby předkupní, věcné nebo nájemní právo nebo pachtovní právo, výměnek nebo výhradu zpětné koupě.
- **správci daně, který již přihlásil své nedoplatky vůči dlužníkovi,**
- tomu, kdo přistoupil do daňové exekuce jako oprávněný z exekuce přerušené podle jiného právního předpisu.

Ostatním osobám správce daně dražební vyhlášku doručí tak, že ji zveřejní způsobem podle § 56 odst. 2 daňového řádu, a to do zahájení dražby, nejméně však po dobu

- 30 dnů v případě dražby nemovitých věcí, nebo
- 20 dnů v případě dražby movitých věcí.

Dražební vyhlášku na dožádání příslušného správce daně zveřejní způsobem obvyklým též obecní úřad, v jehož obvodu se nachází nemovitá věc, která je předmětem dražby.

Z výtěžku dražby se uspokojí nejprve exekuční náklady. Dále se uspokojí věřitelé, jejichž pohledávka byla zajištěna zadržovacím právem. Ostatní pohledávky se uspokojí podle jejich pořadí.

Pro pořadí je rozhodující

- u daňové pohledávky, pro kterou je nařízena daňová exekuce, den vydání exekučního příkazu,
- **u přihlášené daňové pohledávky den, kdy byla u správce daně přihlášena,**
- u pohledávky zajištěné zástavním právem den vzniku zástavního práva,
- u náhrad za věcná břemena den vzniku věcného břemene,
- u náhrad za nájemní nebo pachtovní práva den vzniku nájemního nebo pachtovního práva,
- u náhrad za výměnek den vzniku výměnku.

Má-li několik pohledávek stejné pořadí a výtěžek dražby nestačí k jejich úplnému uspokojení, uspokojí se tyto pohledávky poměrně.

Závěrem lze konstatovat, že možnost přihlásit pohledávku k uspokojení z rozvrhu výtěžku dražby, kterou dává daňový řád, je pro správce místních poplatků vhodným nástrojem k vymožení pohledávky, neboť z výtěžku získaného prodejem movitých věcí nebo nemovitých věcí lze při rozvrhu, následně po uspokojení exekučních nákladů, uspokojit kromě pohledávky oprávněného (správce daně), pro kterou byla nařízena daňová exekuce, i daňovou pohledávku správce místního poplatku, kterou přihlásil dle § 197 odst. 4 daňového řádu.

Materiál je zpracován s využitím komentáře k daňovému řádu přístupným na Aspi.