



Zpráva o šetření ve věci dvojího postihu důchodu pana A.

Na veřejného ochránce práv se obrátil pan A. (dále jen „stěžovatel“), daňový dlužník, kterému Finanční úřad pro Zlínský kraj – Územní pracoviště ve Vsetíně (dále jen „správce daně“), zablokoval exekučním příkazem účet, kam mu chodila nezabavitelná částka mzdy, kterou již správce daně podroboval exekuci srážkami ze mzdy.

Stěžovatel se svým podáním domáhal zastavení exekuce. Poukázal v něm mimo jiné i na judikaturu Nejvyššího správního soudu ve věci zákazu dvojí exekuce příjmu. Správce daně toto podání vyhodnotil jako námitku, již zamítl. Stěžovatel učinil obdobné podání, které správce daně vyhodnotil jako stížnost a na základě dalšího šetření exekuci *ex officio* zastavil.

A. Shrnutí závěrů

Správce daně pochybil, když se nevypořádal přesvědčivě a přiléhavě s věcnými argumenty stěžovatele, jež byly podloženy judikaturou Nejvyššího správního soudu. Jeho povinností bylo minimálně vysvětlit stěžovateli, že svá tvrzení musí prokázat.

Správce daně musí důsledně rozlišovat mezi námitkou a návrhem na zastavení exekuce. Podání daňového subjektu je třeba posuzovat podle jeho skutečného obsahu. V případě, že nelze jednoznačně určit, o které podání se jedná, musí správce daně vyzvat daňový subjekt k doplnění.

Správce daně přijal ve vztahu ke stěžovateli opatření, která lze považovat za dostatečná k nápravě skutkového stavu.

B. Skutková zjištění

Stěžovatel je daňovým dlužníkem, u nějž eviduje správce daně nedoplatky na dani z příjmu, dani z přidané hodnoty a dani z převodu nemovitých věcí v celkové výši zhruba 340 000 Kč. Z dostupných informací vyplývá, že proti stěžovateli jsou vedeny rovněž exekuce z jiných důvodů blíže nespecifikovaným počtem subjektů.

Správce daně vydal 10. dubna 2014 exekuční příkaz¹ na srážky ze mzdy.² Česká správa sociálního zabezpečení (dále jen „ČSSZ“) jako poddlužník vyzooměla správce daně o tom, že jej zařazuje do pořadí, neboť proti stěžovateli jsou vedeny další exekuce. Správce daně do začátku roku 2017 neobdržel žádné plnění na základě jím vydaného exekučního příkazu, a proto 16. března 2017 vydal exekuční příkaz³ na přikázání pohledávky z účtu.

Stěžovatel se proti tomuto postupu správce daně bránil podáním, jež nazval „stížnost na postup správce daně podle § 261 daňového řádu“. V něm uvedl, že jeho jediným zdrojem příjmů je důchod, jenž je již postižen platným exekučním příkazem správce daně.

1 Č. j. 814488/14/3311-05700-709883.

2 Ve smyslu ustanovení § 187 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

3 Č. j. 491294/17/3312-00540-709883.



Poukázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp. zn. 2 Afs 80/2011-60. V tomto podání žádal o odblokování účtu.

Správce daně toto podání vyhodnotil jako námitku, kterou pro nedůvodnost zamítl. Uvedl pouze, že na základě již vydaného exekučního příkazu zatím neobdržel žádné finanční prostředky na úhradu daňového nedoplatku. Správce daně ve svém rozhodnutí nereagoval na odkazovanou judikaturu NSS. Stěžovatel podal další, obsahově téměř totožné podání, které správce daně vyhodnotil jako stížnost podle ustanovení § 261 daňového řádu a po ověření skutkového stavu exekuci zastavil (ještě před tím, než jsem zahájil ve věci šetření).

Na můj dotaz, zda a jakým způsobem rozlišuje mezi podáními, jejichž charakter může být podobný, a to námitkou a návrhem na zastavení exekuce, správce daně neodpověděl.

C. Právní hodnocení

C.1 K postupu správce daně do vydání exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu

Smyslem daňového exekučního řízení je vymoci plnění, které náleží do veřejných rozpočtů. Tento cíl je společensky odůvodněný a je samozřejmě dobře, pokud se jej správce daně snaží dosáhnout co možná nejefektivněji. Vzhledem k dlouhému historickému vývoji však došel zákonodárce k tomu, že nelze přistupovat k výkonu rozhodnutí v některých krajních případech. Jedním ze zákonných omezení je i to, že příjem dlužníka lze v rámci výkonu rozhodnutí postihovat pouze srážkami.⁴

Správce daně postupuje tak, aby dostál účelu správy daní. Tím je správné stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.⁵ Správce daně by přitom měl používat pouze ty prostředky, které nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.⁶ Správce daně má rovněž postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.⁷

Správce daně vydal 10. dubna 2014 exekuční příkaz na srážky ze mzdy. ČSSZ zařadila pohledávku správce daně do pořadí, neboť proti stěžovateli byly vedeny další exekuce. Vzhledem k tomu, že správce daně neobdržel žádné plnění, lze se domnívat, že jsou exekvovány i jiné přednostní pohledávky.⁸

4 Ve smyslu ustanovení § 187 a násl. daňového řádu ve spojení s ustanoveními hlavy II. části VI. zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů.

5 Viz ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu.

6 Viz ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu, obdobně též viz § 175 odst. 2 daňového řádu.

7 Viz ustanovení § 7 odst. 2 daňového řádu.

8 Ve smyslu ustanovení § 279 odst. 2 občanského soudního řádu jsou přednostními pohledávkami: a) pohledávky výživného, b) pohledávky náhrady újmy způsobené poškozenému ublížením na zdraví, c) pohledávky náhrady újmy způsobené úmyslnými trestnými činy, d) pohledávky daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, e) pohledávky náhrady přeplatků na dávkách nemocenského pojištění a důchodového pojištění, f) pohledávky pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pohledávky pojistného na veřejné zdravotní pojištění, g) příspěvek na úhradu potřeb dítěte svěřeného do pěstounské péče, h) pohledávky náhrady přeplatků na podpoře v nezaměstnanosti a podpoře při rekvalifikaci, i) pohledávky náhrady přeplatků na dávkách státní sociální podpory, j) pohledávky regresní náhrady podle zákona o nemocenském pojištění, k) pohledávky náhrady mzdy, platu nebo odměny a sníženého platu nebo snížené odměny, poskytované v období prvních 14



Správce daně dále uvádí, že na základě vyhledávací činnosti zjistil, že je stěžovatel vlastníkem bankovního účtu.⁹ Z toho důvodu vydal 17. března 2017 exekuční příkaz na příkazání pohledávky z účtu. Správce daně neuvádí, kdy se o existenci účtu dozvěděl. Dovožuji, že se patrně jednalo o účet, o kterém správce daně doposud nevěděl.

Rozumím tomu, že vzhledem k výši daňového dluhu se správce daně snažil postupovat tak, aby vymohl alespoň část nedoplatku. Nicméně příjem stěžovatele byl postihován do maximální možné zákonné míry.¹⁰

Lze předpokládat, že pokud správce daně objeví „nový“ účet, o jehož existenci nevěděl, pak vydá exekuční příkaz, aby nedošlo k odlivu postižitelných finančních prostředků z účtu. Správce daně nemá primárně povinnost zkoumat povahu finančních prostředků na účtu dlužníka.¹¹ Pokud však dlužník prokáže, že postižené prostředky mají charakter mzdy nebo jiného příjmu, musí správce daně z úřední povinnosti exekuci zastavit.¹²

Na tomto místě si dovoluji upozornit na možný postup, se kterým jsem se při své činnosti setkal a který vyvažuje práva věřitele na straně jedné a minimalizuje nezbytné zásahy do sféry dlužníka na straně druhé, a to možnost částečného zastavení exekuce v rozsahu nezabavitelné částky. To lze relativně jednoduše provést tak, že z exekuce je vyřazeno opakované plnění (důchod po srážkách), tak že dlužníkovi je umožněno disponovat s nezabavitelnou částkou, přičemž každý další příjem je po právu exekvován.

C.2 Rozlišování podání vůči postupu správce daně (procesní aspekty)

Samostatnou pasáž věnovanou procesnímu postupu správce daně vkládám mimo jiné i proto, že jde o problematiku, které dle mých dosavadních zkušeností není vždy věnována náležitá pozornost. Správce daně posuzoval celkem dvě podání stěžovatele. Obě byla nadepsána jako „stížnost podle § 261 daňového řádu“. Tu lze podat buď proti nevhodnému chování úředních osob, nebo proti postupu správce daně, kde zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany.¹³ Obsahově je zřejmé, že se stěžovatel snažil dosáhnout ukončení exekuce vedené prostřednictvím příkazání pohledávky z účtu. Z podání stěžovatele nevyplývá, že by namítal nevhodné chování konkrétní osoby, ale brojí proti postupu správce daně obecně.

Podání osob zúčastněných na správě daně je třeba posuzovat podle jeho skutečného obsahu.¹⁴ Zcela se ztotožňuji s hodnocením správce daně v tom smyslu, že zákon poskytuje

kalendářních dnů a od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 v období prvních 21 kalendářních dnů dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény.

9 xxxxxxxxxxxx/yyyy

10 Pro možnost postižení příjmu jako takového je zcela nerozhodné, zda správce daně tímto způsobem získal prostředky k úhradě dluhu, či nikoliv. To je rozhodné pro volbu alternativních způsobů exekuce. Ty však tento příjem už znovu nemohou zasáhnout.

11 Viz například zpráva o šetření sp. zn. 4531/2010/VOP dostupná v systému ESO na:

<http://eso.ochrance.cz/Nalezene/Edit/214>.

12 Ve smyslu ustanovení § 181 odst. 2 daňového řádu.

13 Viz ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu.

14 Viz ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu.



prostředky ochrany, a proto není v konkrétní věci stížnost přípustná. Prostředky ochrany jsou dva, a to námitka ve smyslu § 159 daňového řádu a návrh na zastavení exekuce ve smyslu § 181 daňového řádu. Současně soudní judikatura dovodila možnost obrany proti exekučnímu příkazu ve správním soudnictví bez nutnosti vyčerpat jiný prostředek obrany v řízení před správcem daně.¹⁵

Námitka je obecným prostředkem ochrany¹⁶ proti úkonům správce daně při placení daní, je-li vyloučeno odvolání. Věcně rozporuje zákonnost konkrétního rozhodnutí (například neexistenci exekučního titulu). Naproti tomu návrh na zastavení exekuce je obecným institutem, který směřuje k zastavení exekuce. Exekuční řízení je pouze jednou z částí roviny platební. Námitku tedy lze tímto prismaem vnímat jako procesní prostředek obecnější povahy.

Rozdílnost těchto dvou institutů a jejich distinkce v praxi nemusí vždy být jednoduchým úkolem ani pro daňový subjekt, ani pro správce daně. Námitka je ve své podstatě úkon, který zpochybňuje zákonnost exekučního příkazu. Její místo bude tedy zejména tam, kde daňový subjekt zpochybňuje naplnění důvodů pro samotné nařízení exekuce. Například bude-li daňový subjekt sporovat samotnou existenci exekučního titulu nebo jeho vykonatelnost.

Výhrady k účinkům exekučních příkazů však nemusejí zpochybňovat jen splnění podmínek pro nařízení exekuce, ale mohou upozorňovat i na jiné důvody pro zastavení exekuce. V takovém případě je však namístě podat návrh na zastavení exekuce. Právě tak tomu bylo i v případě stěžovatele. Stěžovatel nezpochybňoval svůj daňový dluh. Tvrdil však, že existují důvody nezákonnosti exekuce, neboť postihuje mzdu jiným způsobem než srážkami. Jinými slovy, stěžovatel poukazoval na to, že existuje „jiný důvod, pro který nelze v daňové exekuci pokračovat“.¹⁷

Z výše uvedené distinkce vyplývá, že stěžovatelovo podání nebylo svou povahou ani stížností, jak jej sám označil, ani námitkou, jak jej posoudil správce daně, nýbrž návrhem na částečné zastavení exekuce, a to v rozsahu exekuce prostřednictvím přikázání pohledávky z účtu. Exekuce vedená prostřednictvím srážek z důchodu je oprávněná, a je tedy zcela namístě v ní pokračovat.

Není úkolem správce daně za daňové subjekty domýšlet procesní postup. Rozhodne-li se však správce daně hodnotit podání podle jeho „skutečného obsahu“, pak jej musí plně reflektovat. **V dané situaci bylo namístě buď podání stěžovatele vyhodnotit jako návrh na zastavení exekuce a přezkoumat jej v intencích uvedených v kapitole C. 3, nebo jej vyzvat k doplnění podání a jeho upřesnění.¹⁸ Pokud správce daně vyhodnotil podání stěžovatele bez dalšího jako námitku, tak pochybil.**

15 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 131/2015, ze dne 26. 11. 2015: „Námitka podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2014, není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Proto je žaloba ve správním soudnictví proti exekučnímu příkazu správce daně vydanému podle § 178 odst. 1 daňového řádu ve smyslu § 5 s. ř. s. přípustná, i když daňový subjekt námitku proti exekučnímu příkazu správce daně před podáním správní žaloby neuplatnil.“

16 Nikoliv řádným opravným prostředkem srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 131/2015.

17 Viz ustanovení § 181 odst. 2 písmena i) daňového řádu.

18 Ve smyslu ustanovení § 70 a § 74 daňového řádu.



Postup, který správce daně zvolil v případě druhého podání stěžovatele, považuji za procesně problematický. Na jednu stranu musím ocenit, že v rámci vyřízení stížnosti správce daně situaci prověřil a *ex officio* exekuci příkázáním pohledávky z účtu zastavil. Jde o věcné posouzení, se kterým souhlasím.¹⁹ Sám správce daně ukončil exekuci na základě prošetření důvodů uvedených ve stěžovatelově podání ve smyslu ustanovení § 181 daňového řádu.

Na druhou stranu mám pochybnosti, zda postupoval správně, když stěžovatelovo podání vůbec posuzoval v rámci řízení o stížnosti dle § 261 daňového řádu. Ač stěžovatel nesouhlasí s postupem správce daně, jeho podání nelze kvalifikovat jako stížnost na nevhodné chování, neboť míří proti procesnímu postupu správce daně, nikoliv jednání konkrétní úřední osoby.

Zbývá tedy zodpovědět otázku, zda přichází podání stížnosti v úvahu, protože by stěžovatel neměl jiný prostředek ochrany ve smyslu ustanovení § 261 odst. 1. Logickým vodítkem pro vymezení tohoto pojmu může být důvodová zpráva.²⁰ Z té je patrné, že stížnost má být subsidiární prostředek ochrany. Podmínkou pro její využití má být předchozí vyčerpání všech ostatních prostředků, kam zákonodárce řadí řádné a mimořádné prostředky ochrany, a pak příkladmo uvádí některé další²¹. Posoudíme-li charakter jednotlivých položek výčtu, pak dojdeme k tomu, že stížnost má být přípustná, pokud není procesní institut, který by sloužil k potenciální nápravě postupu správce daně.

Stěžovatel měl však i po vyčerpání námitky (či marném uplynutí lhůty pro její podání) možnost podat návrh na zastavení exekuce ve smyslu ustanovení § 181 odst. 2 daňového řádu. K účelu tohoto institutu jsem se již vyjádřil výše. Mám za to, že pod pojem **prostředek ochrany** lze zařadit nárokové instituty, které jsou v dispozici daňového subjektu a mohou zamezit jím vnímanému negativnímu dopadu. Takovým institutem je i návrh na zastavení exekuce.

Správce daně musí důsledně rozlišovat mezi námitkou a návrhem na zastavení exekuce (a případně stížností). Podání daňového subjektu je třeba posuzovat podle jeho skutečného obsahu. V případě, že nelze jednoznačně určit, o které podání se jedná, musí správce daně vyzvat daňový subjekt k doplnění.

Je-li přípustné podat návrh na zastavení exekuce podle ustanovení § 181 odst. 2 daňového řádu, pak je podání stížnosti v témže rozsahu podle ustanovení § 261 odst. 1 nepřípustné.

C.3 Věcné aspekty

Stěžovatel reagoval na exekuční příkaz na příkázání pohledávky dne 28. března 2017 přípisem, v němž upozorňuje na to, že na účtu se nachází pouze již exekvovaný důchod, který je jeho jediným příjmem. Rovněž poukázal na ustálenou judikaturu NSS.

19 Viz část C.3.

20 Viz Poslanecká sněmovna a Vláda České republiky. *Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňovému řádu*. Sněmovní tisk 685/0 ze dne 19. 11. 2008. In APSI [právní informační systém]. ASPI ID: LIT32593CZ. Cit. dne 16. 2. 2018.

21 Demonstrativnost tohoto výčtu lze dovodit z výrazu především.



Při provádění exekuce může správce daně postihnout mzdu nebo jiný obdobný příjem pouze prostřednictvím srážek. Důchod je obdobným příjmem.²² Stěžovatel namítal, že finanční prostředky na účtu mají povahu důchodu, který již byl podroben exekuci a dále jí již nepodléhá.²³ Důchod vyplacený na účet neztrácí svůj charakter a nelze jej v rozsahu, v němž byla vyplacena nezabavitelná částka, považovat za vkladovou pohledávku.²⁴

Správce daně k podání stěžovatele uvedl, že postupuje v souladu s daňovým řádem a občanským soudním řádem, že postižené finanční prostředky na účtu nepředstavují prostředky určené k výplatě mezd a platů. Rovněž uvedl, že od ČSSZ zatím neobdržel žádné plnění k úhradě daňového nedoplatku a námitku zamítl.

Mám za to, že správce daně opomenul hodnotit meritorně námitku stěžovatele. Správce daně se ve svém rozhodnutí nezabýval tím, zda postihl prostřednictvím exekuce majetek, který je z ní ve smyslu § 278 občanského soudního řádu vyloučen.

Je třeba uvést, že stěžovatel nepřiložil ke svému prvnímu podání důkazní prostředky, o něž své tvrzení opíral. Tím svou pozici oslabil, neboť svá tvrzení neměl prokázána. Nicméně z rozhodnutí správce daně nelze žádným způsobem dovodit to, že by nepostižitelnost důchodu vůbec zvažoval, a to přesto, že z podání stěžovatele je zřejmé, že právě v tomto spatřuje nezákonnost postupu správce daně. **Nezbývá mi než konstatovat, že rozhodnutí správce daně o námitce²⁵ není adresné ani přesvědčivé.**

Stěžovatel se dále domáhal nápravy prostřednictvím další písemnosti, obsahově téměř identické. K té již stěžovatel přiložil oznámení o příchozích platbách za poslední čtyři měsíce, dokládající, že jeho jediným příjmem je již exekvovaný důchod. Správce daně toto podání vyhodnotil jako stížnost ve smyslu ustanovení § 261 daňového řádu, provedl šetření, stížnost shledal důvodnou a exekuci vedenou příkázáním pohledávky z účtu zastavil v souladu s argumentací, již uvádím výše. **Zastavení exekuce hodnotím jako věcně správné.²⁶**

Správce daně ve své odpovědi rovněž uvedl, že během exekuce příkázání pohledávky z účtu nebyly stěžovateli strženy žádné finanční prostředky. To lze bezpochyby kvitovat, nicméně i zamezení přístupu k finančním prostředkům na účtu v délce necelých dvou a půl měsíců lze považovat za zásah do práv stěžovatele, který se ve světle skutečností případu jeví jako nadměrně intenzivní.

22 Viz ustanovení § 299 odst. 1 písmena d) občanského soudního řádu.

23 Ve smyslu ustanovení § 278 občanského soudního řádu.

24 Viz náleží Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/16, ze dne 20. října 2016:

„Rozhodnutí obecných soudů založené na názoru, dle něhož prostředky vyplacené na bankovní účet povinného plátcem starobního důchodu jako nezabavitelná část důchodu ztrácí svou povahu tím, že se staly tzv. vkladovou pohledávkou, a že jejich exekučním postihem nedochází k postihu nezabavitelné části důchodu, ale k postihu práva na výplatu prostředků na účtu, trpí přepjatým formalismem, nezohledňujícím smysl právní úpravy nezabavitelné částky důchodu, a ve svém důsledku vede k porušení základního práva na ochranu vlastnictví, zaručeného v čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, resp. na pokojné užívání majetku dle čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.“

25 Č. j. 764870/17/3312-00540-709883.

26 K procesnímu aspektu viz část C.2.



Vzhledem k tomu, že správce daně ukončil ještě před zahájením šetření exekuci příkázáním pohledávky z účtu, již vedl proti stěžovateli, nespatřuji prostor v konkrétním případě pro své další působení.

D. Informace o dalším postupu

Vzhledem k tomu, že správce daně přijal opatření k nápravě, jež lze ve vztahu ke stěžovateli považovat za dostatečnou, uzavírám své šetření ve smyslu ustanovení § 18 odst. 2 zákona o veřejném ochránci práv. Zprávu zasílám řediteli Finančního úřadu pro Zlínský kraj – Územního pracoviště ve Vsetíně – Ing. Zdeňku Pagáčovi.

O svých zjištěních a závěrech informuji rovněž stěžovatele.

Brno 19. února 2018

JUDr. Stanislav Křeček
zástupce veřejné ochránkyně práv