



Závěrečné stanovisko s návrhem opatření k nápravě ve věci postižení doplatku mzdy příkázáním jiné peněžitě pohledávky

Dne 5. října 2017 jsem vydal zprávu o šetření podnětu pana A., bytem xxx (dále také „stěžovatel“).

Šetřil jsem zákonnost postupu Finančního úřadu pro Ústecký kraj, územního pracoviště v Lounech (dále také „správce daně“), který postihl doplatek mzdy stěžovatele daňovou exekucí příkázáním jiné peněžitě pohledávky. Rovněž jsem zhodnotil, zda správce daně postupoval správně, když nejednoznačné podání stěžovatele posoudil jako námitku.

Opatření přijatá správcem daně nepovažuji za dostatečná. Vydávám proto své závěrečné stanovisko podle § 18 odst. 2 zákona o veřejném ochránci práv.¹ Součástí stanoviska je návrh opatření k nápravě.

A. Závěry šetření

Ve zprávě o šetření jsem dospěl k následujícím závěrům:

- (1) Správce daně postupoval v rozporu s § 191 daňového řádu² a s § 286 občanského soudního řádu,³ když zvolil nesprávný způsob vedení daňové exekuce.
- (2) Správce daně pochybil, když nejednoznačné podání stěžovatele kvalifikoval jako námitku a řízení o ní zastavil pro opožděnost, čímž se fakticky vyhnul věcnému přezkumu argumentů stěžovatele. Správce daně se měl podáním zabývat jako návrhem na zastavení daňové exekuce, nebo měl stěžovatele alespoň poučit o možnosti podat návrh na zastavení daňové exekuce.

B. Vyjádření úřadů a shrnutí jejich dalšího postupu

Kromě Finančního úřadu pro Ústecký kraj jsem o případu stěžovatele komunikoval také s Generálním finančním ředitelstvím.

B.1 Vyjádření Finančního úřadu pro Ústecký kraj

Správce daně uvedl, že u stěžovatele evidoval daňové nedoplatky od roku 1997. Opakovaně se přitom pokusil nedoplatky vymoci prostřednictvím srážek ze mzdy. V roce 2016 bývalý zaměstnavatel stěžovatele, obchodní společnost B., společnost s ručením omezeným, informoval správce daně, že se stěžovatel domáhá soudní cestou nároku na doplatek mzdy za odpracované přesčasové hodiny v letech 2012 až 2014. Následně správce daně zjistil od Okresního soudu v Lounech, že bývalý zaměstnavatel je na základě rozsudku pro uznání povinen vyplatit stěžovateli částku 203 360 Kč včetně úroku z prodlení.

V době vydání rozsudku pro uznání nebyla obchodní společnost B., společnost s ručením omezeným, zaměstnavatelem dlužníka, proto nemohl správce daně postihnout nárok na doplatek mzdy srážkami ze mzdy. Z rozsudku soudu vyplynulo, že se jednalo o „přiznání

1 Zákon č. 349/1999 Sb., o veřejném ochránci práv, ve znění pozdějších předpisů.

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

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



nároku na vyplacení příslušných částek pro uznání“. Nebylo tak možné určit, zda se jednalo o doplatky mzdy (a za jaká období). Bývalý zaměstnavatel nebyl v pozici plátce mzdy a soudem přiznaná částka nebyla doplatkem mzdy.

Z podání stěžovatele, ve kterém vyjádřil nesouhlas s daňovou exekucí nároku na doplatek mzdy příkazáním jiné peněžité pohledávky, jasně vyplynulo, že se jedná o námitku proti exekučnímu příkazu.⁴ Správce daně nemohl přistoupit k vydání výzvy podle § 74 daňového řádu, jelikož podání stěžovatele bylo způsobilé k projednání. Stěžovatel navíc žádal zrušení exekučního příkazu, nikoliv zastavení daňové exekuce.

I pokud by finanční úřad kvalifikoval podání stěžovatele jako návrh na zastavení exekuce, musel by rozhodnout o jeho zamítnutí, neboť se o nepřípustnou exekuci nejednalo. Správce daně zdůraznil, že stěžovatel učinil své podání až po provedení daňové exekuce. Nařízený výkon exekučního příkazu však končí jeho splněním.

Závěrem správce daně poukázal na to, že stěžovatel nevyčerpal před podáním podnětu veřejnému ochránci práv možnost uplatnění řádných opravných prostředků ani nevyužil možnost podat správní žalobu proti exekučnímu příkazu.

B.1.1 Následný postup Finančního úřadu pro Ústecký kraj

Správce daně následně přehodnotil svůj právní názor a daňovou exekuci příkazáním jiné peněžité pohledávky zastavil.⁵ Současně správce daně přiznal⁶ stěžovateli úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve výši 83 965 Kč. Správce daně také vyrozuměl⁷ stěžovatele o tom, že vzniklý přeplatek ve výši 235 383 Kč převedl na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob.

Z komunikace se stěžovatelem pak vyplynulo, že z důvodu marného uplynutí prekluzivní lhůty pro placení daně zanikl ke dni 1. ledna 2019 z velké části jeho nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob.⁸

B.2 Vyjádření Generálního finančního ředitelství

Generální finanční ředitelství se na základě operativní dohlídky seznámilo s případem stěžovatele. Mimo jiné zjistilo, že stěžovatel dlouhodobě neplnil svou povinnost oznamovat správci daně vznik nároku na mzdu u jiného plátce mzdy a zánik nároku na mzdu u dosavadního plátce mzdy. Správce daně proto prováděl srážky ze mzdy u bývalého zaměstnavatele stěžovatele pouze po omezenou dobu.

Podle § 191 daňového řádu a § 312 občanského soudního řádu nesmí správce daně při daňové exekuci příkazáním jiné peněžité pohledávky postihnout nárok na mzdu. Odměna za práci přesčas je podle § 114 zákoníku práce⁹ mzdovým nárokem zaměstnance.

4 Exekuční příkaz na příkazání jiné peněžité pohledávky ze dne 11. ledna 2017, čj. 32605/17/2509-00540-500164.

5 Rozhodnutím o zastavení daňové exekuce ze dne 13. června 2018, čj. 1653677/18/2509-00540-500164.

6 Rozhodnutím o výši úroku z neoprávněného jednání ze dne 29. června 2018, čj. 1736882/18/2509-00540-500164.

7 Vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 2. července 2018, čj. 1743454/18/2509-00540-500164.

8 Správce daně rozhodnutím o zastavení daňové exekuce ze dne 9. ledna 2019, čj. 8239/19/2509-00540-500164, zastavil exekuci v částce 1 943 086,50 Kč a vyrozuměl stěžovatele o „aktuálním“ nedoplatku ve výši 48 579 Kč.

9 Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.



Úrok z prodlení přitom sleduje osud mzdové pohledávky. Postup správce daně při exekuci nároku na doplatek mzdy (a úroku z prodlení) byl nezákonný.

Současně Generální finanční ředitelství uvedlo, že k vrácení vymožené částky a přiznaného úroku dojde pouze v případě, že se bude jednat o tzv. vratitelný přeplatek.

Generální finanční ředitelství dodalo, že ke dni nařízení daňové exekuce srážkami ze mzdy musí existovat plátce mzdy. K jejímu nařízení tedy musí dojít před ukončením pracovněprávního vztahu. Dále uvedlo, že správce daně nepostupoval správně, když opakovaně zastavil daňovou exekuci srážkami ze mzdy v letech 2012 až 2015.

B.2.1 Metodický pokyn k nakládání s nejednoznačným podáním v rámci daňové exekuce

Při své činnosti jsem se opakovaně setkal s případy stěžovatelů, kteří se v rámci daňové exekuce bránili podáním, ze kterého nebylo zcela zřejmé, zda se jednalo o námitku či návrh na zastavení exekuce. Kvituji proto postup Generálního finančního ředitelství, které přistoupilo k vydání metodického pokynu upravujícího nakládání s nejednoznačnými podáními.¹⁰

Pokud osoba zúčastněná na správě daní učiní podání brojící proti probíhající daňové exekuci ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se dozvěděla o úkonu správce daně v rámci daňové exekuce,¹¹ a jedná-li se o nejednoznačné podání, kvalifikuje správce daně podání primárně jako námitku. Pokud je podání brojící proti probíhající daňové exekuci podáno po uvedené lhůtě, posoudí jej správce daně primárně jako návrh na zastavení exekuce.

Po uplynutí uvedené lhůty a zároveň po skončení daňové exekuce se správce daně rovněž bude podáním věcně zabývat. Posoudí jej přitom podle svého obsahu. Nejčastěji se bude jednat o návrh na povolení obnovy řízení či podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí.

C. Závěrečné hodnocení

Kromě problematiky řešené ve zprávě o šetření zareaguji na několik sporných otázek, které v průběhu šetření vyvstaly. Alespoň ve stručnosti se tak vyjádřím k možnosti postihnout srážkami ze mzdy nárok na mzdu v případě, že již skončil pracovněprávní vztah. Rovněž se vyjádřím k náležitostem podnětu veřejnému ochránci práv. Za stěžejní otázku pak považuji posouzení možnosti vrácení nezákonně vymožených finančních prostředků.

C.1 Způsob daňové exekuce

Z vyjádření správce daně vyplývá, že se s mými závěry neztotožnil. Následně však svůj právní názor přehodnotil, když zastavil daňovou exekuci příkázáním jiné peněžitě pohledávky a přiznal stěžovateli úrok z neoprávněného jednání správce daně. Správce daně tak učinil (zřejmě) na základě operativní dohlídky Generálního finančního ředitelství, které se mnou souhlasilo v závěru, že nárok na doplatek mzdy stěžovatele byl postižitelný výhradně srážkami ze mzdy.

Přijatá opatření vítám. Jsem rád, že jsme dospěli ke stejnému závěru ohledně nezákonnosti daňové exekuce příkázáním jiné peněžitě pohledávky.

¹⁰ Metodický pokyn k nakládání s nejednoznačným podáním v rámci daňové exekuce ze dne 13. března 2019, čj. 18085/19/7700-30133-711377; dostupný na webových stránkách Finanční správy

https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/18085_19_MP_nejednoznacne_podani.pdf.

¹¹ Kromě rozhodnutí připouštějících možnost podat odvolání.



Se správcem daně ani s Generálním finančním ředitelstvím se však neshodují v názoru, že si správce daně může ponechat nezákonně vymožené finanční prostředky.

C.1.1 Obecná východiska nakládání s přeplatky (§ 154 a 155 daňového řádu)

Samotný vznik přeplatku na dani neznamena, že daňovému subjektu vznikl nárok na vrácení přeplatku (tzv. vratitelný přeplatek). Správce daně má totiž povinnost vzniklý přeplatek: (1) převést na úhradu jiného nedoplatku evidovaného správcem daně nebo (2) převést na úhradu nedoplatku u jiného správce daně, pokud o to tento jiný správce daně požádá.¹² Jestliže správce daně takto nepoužije přeplatek, vzniká daňovému subjektu právo s vratitelným přeplatkem disponovat.¹³

Obecně právní úprava nakládání s přeplatky koreluje s cílem správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. **Správce daně standardně vrátí tzv. vratitelný přeplatek pouze tehdy, pokud o to daňový subjekt požádá a správce daně u něj neeviduje žádný nedoplatek** (a případně jiný správce daně jej nepožádá o použití přeplatku na úhradu nedoplatku).

Právní úprava nakládání s přeplatky zajišťuje, aby se s finančními prostředky nenakládalo prostřednictvím více procesních úkonů. Namísto vyplacení přeplatku daňovému subjektu a následně úhradě daně daňovým subjektem správce daně přistoupí k jednoduchému administrativnímu úkonu v rámci evidence daní. Současně právní úprava předchází situacím, kdy by se daňový subjekt po vyplacení přeplatku rozhodl finanční prostředky ponechat a neuhradit svůj nedoplatek. **Takovou právní úpravu považují za efektivní a nezatěžující daňové subjekty. Stejně však není možné nakládat s přeplatky, jež mají svůj původ v daňové exekuci (nadto v exekuci nezákonné).**

C.1.2 Speciální úprava nakládání s přeplatky, jež mají původ v daňové exekuci (185 odst. 2 daňového řádu)

Z uvedeného obecného pravidla existuje výjimka v případě přeplatků, jež mají svůj původ v daňové exekuci. Podle § 185 odst. 2 daňového řádu v případě, kdy peněžní prostředky získané daňovou exekucí převyšují částku vymáhaných nedoplatků, vzniká dlužníkovi automaticky vratitelný přeplatek.¹⁴ Tomuto odpovídá právní úprava pořadí úhrady daně.¹⁵ Částka vymožená jedním způsobem vymáhání tak může být použita pouze na nedoplatky vymáhané tímto způsobem.¹⁶

Přeplatek, jenž má svůj původ v daňové exekuci, však může vzniknout i z **důvodu prohlášení neoprávněnosti vymáhání** (např. správce daně vymáhá daň po marném uplynutí lhůty pro placení daně, správce daně zvolí nesprávnou formu exekuce, správce daně vymáhal více, než kolik činil nedoplatek apod.).

¹² Viz § 154 daňového řádu.

¹³ Viz § 155 daňového řádu.

¹⁴ Ustanovení § 185 odst. 2 daňového řádu:

„Převyšují-li peněžní prostředky získané daňovou exekucí částku vymáhaných nedoplatků, vznikne dlužníkovi vratitelný přeplatek, který správce daně vrátí i bez žádosti do 15 dnů.“

¹⁵ Viz § 152 odst. 2 daňového řádu.

¹⁶ Srov. BAXA Josef a kol. *Daňový řád: Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9. Na straně 920 (bod 25.).



Právě o tom, za **jakých podmínek lze daňovému subjektu vrátit přeplatek, který vznikl v důsledku neoprávněné exekuce, panuje mezi mnou a Finanční správou spor.**

C.1.3 Neoprávněné vymáhání a výklad podmínek pro vrácení přeplatku (§ 254 odst. 4 daňového řádu)

Důsledky neoprávněného vymáhání jsou řešeny v § 254 daňového řádu. Daňovému subjektu náleží ze zákona úrok z neoprávněného jednání správce daně, který má charakter paušalizované náhrady škody.

Podle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu platí, že vznikne-li v důsledku neoprávněného vymáhání **vratitelný přeplatek**, vrátí jej správce daně bez žádosti do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo vymáhání prohlášeno za neoprávněné. **Právě výklad pojmu vratitelný přeplatek v kontextu § 254 daňového řádu považuji pro další posouzení případu za klíčový.**

(3) Ke smyslu a účelu § 185 odst. 2 daňového řádu a možnosti jeho aplikace při výkladu pojmu vratitelného přeplatku použitého v § 254 odst. 4 daňového řádu

Daňová exekuce představuje vždy významný zásah do ústavně garantovaného práva vlastnit majetek.¹⁷ Správce daně je k jejímu provedení oprávněn pouze za splnění zákonem stanovených podmínek a pouze zákonnými způsoby.¹⁸

Správce daně by se měl po celou dobu provádění daňové exekuce snažit šetřit práva daňového subjektu a zasahovat do jeho majetkových práv pouze v nezbytně nutném rozsahu.¹⁹ Vzhledem k tomu, že **nelze vždy zabezpečit, že v daňové exekuci nebude vymoženo více, než činí vymáhaná částka**, stanovuje daňový řád v § 185 odst. 2 daňového řádu **speciální pravidlo pro vrácení tohoto rozdílu**. Smyslem tohoto ustanovení je tak zajistit, že prostředky vymožené v daňové exekuci nad rámec vymáhané částky budou povinnému vráceny zpět bez ohledu na jeho případné jiné nedoplatky evidované správcem daně. Plnění vymožené navíc nesmí správce daně ani použít na úhradu nedoplateků vymáhaných jiným způsobem. **I pokud tedy správce daně zasáhne do majetkové sféry daňového subjektu oprávněně, ale získal plnění převyšující vymáhaný nedoplatek, musí tyto prostředky automaticky vrátit.**

Pokud je určitý právní následek přiřazen k méně závažnému skutkovému stavu, pak musí platit i pro více závažný skutkový stav (*argument a minori ad maius*).²⁰ Pokud tedy daňový řád stanoví speciální pravidlo pro nakládání s prostředky získanými v zákonné daňové exekuci, jež oproti obecné právní úpravě vrácení přeplatku limituje možnosti správce daně si jej ponechat, **o to více toto pravidlo musí platit v případě exekuce nezákonné.**

Považuji proto za nepřípustné, aby správce daně nakládal s nezákonně vymoženým plněním méně příznivě než jako s plněním vymoženým legálně.

17 Viz čl. 11 usnesení České národní rady č. 2/1993 Sb., vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., kterým se mění Listina základních práv a svobod (dále také „Listina základních práv a svobod“).

18 Viz čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

19 Srov. § 5 odst. 3 daňového řádu.

20 MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-149-9. Viz strany 168 a 169.



Na základě uvedeného jsem proto dospěl k dílčímu závěru, že v případě plnění, která mají svůj původ v nezákonné daňové exekuci, **je třeba pro výklad pojmu vratitelného přeplatku užitého v § 254 odst. 4 daňového řádu vycházet ze speciální úpravy § 185 odst. 2 daňového řádu namísto obecné úpravy v § 155 daňového řádu.**

(4) Meze aplikace § 185 odst. 2 daňového řádu při posuzování podmínek pro vrácení přeplatku, jež má svůj původ v nezákonné exekuci

Pro posouzení vzniku vratitelného přeplatku z titulu nezákonné exekuce podle § 185 odst. 2 daňového řádu obecně platí, že správce daně posuzuje vznik vratitelného přeplatku pouze ve vztahu k vymáhané částce nedoplatku, nikoliv ve vztahu ke všem nedoplatkům téhož daňového subjektu.

V případech, kdy se exekuce stává neoprávněnou v důsledku zrušení nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, z § 185 odst. 2 daňového řádu, podle mého názoru, plyne, že **správce daně je povinen vrátit celé vymožené plnění.** Důvodem je skutečnost, že v důsledku zrušení nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně zaniká předpis daně, jež byla původně v daňové exekuci daným způsobem vymáhána. **Proto veškeré vymožené plnění převyšuje tuto částku a stává se vratitelným přeplatkem.** Pro úplnost dodávám, že v případě změny rozhodnutí daně se pak tímto přeplatkem stává ta část, o níž byla daň snížena.

V případě, že nedojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, avšak daňová exekuce je prohlášena za neoprávněnou, je situace složitější. V tomto případě totiž nezaniká předpis vymáhané daně a z jazykového výkladu § 185 odst. 2 daňového řádu by proto bylo možné dospět k závěru, že není naplněna podmínka vzniku vratitelného přeplatku. **Takový důsledek však považuji za absurdní, a proto i neobhajitelný. Moje důvody jsou následující.**

(5) K vyloučení možnosti správce daně ponechat si nezákonně vymožené plnění a nutnosti překonat jazykový výklad § 185 odst. 2 daňového řádu

Správce daně by se ideálně neměl dopustit neoprávněné exekuce vůbec. **Pokud se však dopustí nezákonného jednání, nesmí ze svého nezákonného jednání těžit.**

V případě nezákonného vymáhání správce daně ani **nedisponuje právním titulem, který by ho opravňoval k nakládání s vymoženým plněním.** Pro použití takového plnění na úhradu daňového nedoplatku nepostačuje pouze faktické panství nad věcí. Správce daně musí disponovat právním titulem, který by mu zakládal právní panství nad věcí.

Takové oprávnění nemůže zakládat ani § 254 odst. 4 daňového řádu. Uvedené ustanovení představuje pouze speciální normu k obecné právní úpravě nakládání s přeplatky tak, že správci daně ukládá povinnost případný vratitelný přeplatek vrátit bez žádosti daňového subjektu.

Pokud by zákonodárce chtěl umožnit správci daně nakládat s nezákonně vymoženým plněním stejně jako s plněním vymoženým zákonně, či dokonce uhrazeným dobrovolně, musel by tak výslovně stanovit. Mám však zásadní pochybnosti o ústavní konformitě takové případné právní úpravy. Výklad provedený Finanční správou přitom není ničím jiným než dovozením obdobného pravidla bez zákonného zmocnění.



Z těchto důvodů mám za to, že **správce daně nemůže nakládat s neoprávněně vymoženými prostředky stejně jako s prostředky získanými po právu**. Není možné, aby správce daně mohl libovolně zabezpečovat úhradu daně nezákonnými prostředky pouze za „cenu“ vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně.

Ad absurdum by při opačném výkladu správce daně mohl podle výkladu Finanční správy například zcela ignorovat ochranná ustanovení typická pro srážky ze mzdy vždy, když by vyhodnotil, že „výnos“ z nezákonné exekuce převyší úrok z neoprávněného jednání správce daně.

Dospěl jsem proto k závěru, že v případě nezákonně vymoženého plnění (kdy současně nedochází k zániku rozhodnutí o stanovení daně) není jeho vrácení podmíněno ani existencí vratitelného přeplatku ve smyslu § 185 odst. 2 daňového řádu (natožpak ve smyslu § 154 daňového řádu). Správce daně je proto povinen v takovém případě vrátit z moci úřední celé neoprávněně vymožené plnění.

C.1.4 Posouzení případu stěžovatele

V případě stěžovatele správce daně neoprávněně vymohl nárok na mzdu, která podléhá zvýšené ochraně. Správce daně nerespektoval ochranná ustanovení občanského soudního řádu, která ukládají, že povinnému nesmí být sražena z měsíční mzdy tzv. nezabavitelná částka.

Většina plnění, které správce daně získal, by se v případě daňové exekuce srážkami ze mzdy skládala z naakumulovaných nezabavitelných částek za jednotlivé měsíce, za které náležel nárok na doplatek mzdy. Správce daně by totiž musel vypočítávat srážky za většinu dotčených měsíců pouze z příslušného doplatku mzdy, neboť po většinu období, za které stěžovateli náležel nárok na doplatek mzdy, správce daně původně neprováděl daňovou exekuci srážkami ze mzdy.²¹

Správce daně dosáhl stavu, kdy nezákonným způsobem vymohl nepostižitelné částky mzdy. Takový postup považuji za nepřijatelný. Správce daně může volit pouze zákonné prostředky pro zabezpečení úhrady daně.

Dospěl jsem proto k závěru, že v případě stěžovatele není vrácení neoprávněně vymoženého plnění podmíněno existencí vratitelného přeplatku. Správce daně je proto povinen z moci úřední vrátit stěžovateli celou neoprávněně vymoženou částku.

C.2 Nakládání s nejednoznačnými podáními

Podle názoru správce daně z obsahu podání stěžovatele jednoznačně vyplynulo, že se jedná o námitku. Mimo jiné z důvodu, že stěžovatel žádá zrušení exekučního příkazu.

Důvody, proč jsem vyhodnotil podání stěžovatele jako nejednoznačné, jsem uvedl ve zprávě o šetření. Nepovažuji za účelné je opakovat. Svůj názor jsem nepřehodnotil.

Souhlasím však se správcem daně, že vydat výzvu podle § 74 daňového řádu je namístě pouze v případě, že by podání stěžovatele mělo vady, pro které by nebylo způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. To však nic nemění na tom, že se správce daně měl podáním stěžovatele věcně zabývat.

²¹ Viz DRÁPAL, L. a kol. Občanský soudní řád I, II Komentář. In: Beck – online [online]. Praha: Nakladatelství C. H. Beck. Copyright © 2019 [citováno 21. 5. 2019]. Komentář k § 286.



Pokud v šetření dospějí k závěru, že úřad nepostupoval správně, standardně vyžadují přijetí opatření k nápravě. V tomto případě však již Generální finanční ředitelství přijalo systémové opatření zajišťující, že se správce daně bude v rámci daňové exekuce do budoucna vždy věcně vypořádávat s výhradami daňového subjektu, a to i tehdy, pokud daňová exekuce skončila.

Metodický pokyn k nakládání s nejednoznačnými podáními vítám. Do budoucna ošetří postup celé Finanční správy. Není tak prostor pro navrhování dalších opatření k nápravě.

C.3 Plátce mzdy a pracovněprávní poměr

Správce daně shodně s Generálním finančním ředitelstvím uvádí, že nebylo možné postihnout nárok na doplatek mzdy stěžovatele daňovou exekucí srážkami ze mzdy. Obchodní společnost B., společnost s ručením omezeným, totiž nebyla v pozici zaměstnavatele.

Podle § 187 daňového řádu provádí srážky ze mzdy a z jiných příjmů plátce mzdy. Daňový řád nevysvětluje, koho je třeba rozumět pod pojmem plátce mzdy. Občanský soudní řád však výslovně v § 261 označuje za plátce mzdy toho, vůči komu má povinný nárok na mzdu. Daňový řád ani občanský soudní řád nezakotvují podmínku existence pracovněprávního vztahu mezi plátcem mzdy a povinným v době nařízení exekuce.

Obecně je právní úprava srážek ze mzdy poměrně variabilní. Správce daně může nařídit daňovou exekuci srážkami ze mzdy u různých fyzických či právnických osob a jiných institucí, vůči kterým má povinný nárok na příjem podle § 299 občanského soudního řádu. V mnoha případech nebude mezi povinným a „plátcem mzdy“ pracovněprávní vztah (např. mezi povinným a Úřadem práce České republiky, okresní správou sociálního zabezpečení, vysokou školou atd.). Zákon tedy předpokládá, že jako „plátce mzdy“ budou vystupovat subjekty, které nebudou v pracovněprávním vztahu vůči povinnému.

Zákon současně předpokládá, že srážky ze mzdy mohou postihovat opakující se i jednorázová plnění. Obdobně jako mzdu může správce daně postihnout například odstupné, které zaměstnavatel vyplácí zpravidla až po skončení pracovního poměru (nedomluví-li si se zaměstnancem dřívější termín výplaty odstupného).

Podle výkladu správce daně a Generálního finančního ředitelství by nárok na mzdu (či doplatek mzdy) byl v některých případech zcela nepostižitelný jakoukoliv formou exekuce, pokud by jej (bývalý) zaměstnavatel vyplácel po skončení pracovního poměru. Dokonce i v případech, kdy by správce daně postihl mzdu za doby trvání pracovněprávního vztahu srážkami ze mzdy, ale následně by ji zastavil například z důvodu, že povinný po dobu jednoho roku nepobíral mzdu (a následně by mu bývalý zaměstnavatel vyplatil doplatek mzdy). Domnívám se, že takový výklad je nesystematický.

Dospěl jsem proto k závěru, že za plátce mzdy je třeba považovat subjekt, vůči kterému má povinný nárok na mzdu (či jiný příjem podléhající srážkám ze mzdy). Zákon nestanovuje podmínku existence pracovněprávního vztahu mezi povinným a plátcem mzdy v době nařízení daňové exekuce srážkami ze mzdy.

C.3.1 Posouzení případu stěžovatele

Zaměstnanci vzniká právo na mzdu po vykonání práce. Mzda je totiž podle § 141 zákoníku práce splatná po vykonání práce, a to nejpozději v kalendářním měsíci následujícím



po měsíci, ve kterém vzniklo zaměstnanci právo na mzdu nebo některou její složku. Na tom nic nemění ani skončení pracovněprávního vztahu či v případě stěžovatele vydání rozsudku Okresního soudu v Lounech pro uznání. Jedná se pouze o deklaratorní rozsudek nezakládající práva a povinnosti. **Správce daně tak mohl postihnout nárok na doplatek mzdy stěžovatele srážkami ze mzdy v souladu s § 286 a 285 odst. 2 občanského soudního řádu.**

Správci daně nic nebránilo dotázat se bývalého zaměstnavatele stěžovatele na bližší informace pro nařízení srážek ze mzdy. Z vyjádření správce daně vyplývá, že o vzniku nároku na výplatu doplatku mzdy věděl dostatečně dopředu. Rovněž si byl vědom povahy vyplácených prostředků, jak vyplývá z obsahu exekučního příkazu na příkázání jiné peněžité pohledávky (ač ve vyjádření k mojí zprávě o šetření tvrdí opak).

Pro další postup ve věci stěžovatele však nemá vyřešení této otázky vliv. Stěžovatel již nadále nemá nárok na vyplacení doplatku mzdy vůči bývalému zaměstnavateli. Považoval jsem však za vhodné vyjádřit svůj názor na možnost postihnout nárok na doplatek mzdy srážkami ze mzdy po skončení pracovního poměru (pracovněprávního vztahu).

C.4 Náležitosti podnětu veřejnému ochránci práv

Správce daně uvádí, že stěžovatel nevyčerpal před podáním podnětu veřejnému ochránci práv možnost uplatnění řádných opravných prostředků ani nevyužil možnost podat správní žalobu proti exekučnímu příkazu.

Mezi náležitosti podnětu veřejnému ochránci práv patří doklad o tom, že stěžovatel neúspěšně vyzval úřad k nápravě.²² Ochránce má přitom možnost, nikoliv povinnost, podnět odložit, pokud stěžovatel nedoplní náležitosti podnětu.²³ Mohl bych se tak zabývat podnětem stěžovatele také tehdy, pokud by nedoložil, že se snažil zabránit daňové exekuci. **Splnění náležitostí podnětu však standardně vyžadují, proto mi stěžovatel doložil, že vyzval správce daně k nápravě podáním, kterým brojil proti daňové exekuci příkázáním jiné peněžité pohledávky.**

Dodávám, že podle nedávného rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu²⁴ námitka není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a 68 písm. a) soudního řádu správního,²⁵ který by bylo nutné vyčerpat před podáním žaloby ve správním soudnictví. Domnívám se, že by nebylo vhodné, kdyby ochránce vyžadoval dodržení přísnějších podmínek než správní soudy pro to, aby se zabýval zákonností daňové exekuce.

Považuji za vhodné rovněž uvést, že obrana ve správním soudnictví není podmínkou pro podání podnětu ochránci, jak správce daně naznačuje ve svém vyjádření. Zákon o veřejném ochránci práv naopak umožňuje ochránci odložit podnět, pokud se týká věci, kterou projednává soud nebo již soud ve věci rozhodl. Soud totiž na rozdíl od ochránce může ve věci autoritativně rozhodnout. Nebylo by tak v některých případech účelné, aby se věcí zabýval také ochránce. Zákon však umožňuje ochránci šetřit podnět

²² Viz § 11 odst. 1 písm. c) zákona o veřejném ochránci práv.

²³ Viz § 12 odst. 2 písm. a) zákona o veřejném ochránci práv.

²⁴ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 19. února 2019, čj. 1 Afs 271/2016-53; www.nssoud.cz.

²⁵ Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.



i v případech, kdy se stěžovatel brání u správního soudu. Ochránce na rozdíl od soudu může komplexně řešit postup úřadu (může například požadovat změnu systémové praxe napříč úřady). Rovněž může zahájit šetření z vlastní iniciativy, pokud se na základě šetření postupu úřadu dozví o další problematické praxi úřadu.

Námitku správce daně stran náležitostí podnětu a mého procesního postupu považuji za zcela nepřípadnou.

D. Opatření k nápravě

Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj navrhuji, aby stěžovateli vrátil plnění vymožené na základě nezákonné daňové exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky.

Závěrečné stanovisko zasílám řediteli Finančního úřadu pro Ústecký kraj Ing. Janu Havlíčkovi a žádám, aby mi podle § 20 odst. 1 zákona o veřejném ochránci práv sdělil, zda správce daně provedl navržené opatření k nápravě. Odpověď očekávám ve lhůtě 60 dnů od doručení stanoviska.

Pokud Finanční úřad pro Ústecký kraj nepřijme navržené opatření k nápravě nebo provedené opatření nebudu považovat za dostatečné, podle § 20 odst. 2 zákona o veřejném ochránci práv vyrozumím nadřízený úřad. Případně mohu o svých zjištěních informovat veřejnost včetně sdělení jmen osob oprávněných jednat jménem Finančního úřadu pro Ústecký kraj.

Závěrečné stanovisko zasílám rovněž stěžovateli.

Brno 10. června 2019

JUDr. Stanislav Křeček v. r.
zástupce veřejné ochránkyně práv
(stanovisko je opatřeno elektronickým podpisem)