ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **R. J.,** zast. Mgr. Leonidem Kushnarenkem, advokátem se sídlem Politických vězňů 1272/21, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 26. 11. 2012, č. j. 12462/12-1500-505332, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 6. 2016, č. j. 15 Af 8/2013 – 45,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 6. 2016, č. j. 15 Af 8/2013 – 45, **se zrušuje** a věc **se vrací** Krajskému soudu v Ústí nad Labem k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností žalovaný (dále „stěžovatel“) brojí proti v záhlaví označenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno pro nezákonnost napadené rozhodnutí a exekuční příkaz Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „finanční úřad“) ze dne 27. 4. 2012, č. j. 119477/12/178940505313 (dále jen „exekuční příkaz“). Rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání žalobce proti exekučnímu příkazu na přikázání pohledávky z účtu žalobce k vymožení nedoplatku ve výši 1 600 273 Kč a exekučních nákladů 32 004 Kč.

[2] Krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2012, č. j. 2 Afs 80/2011 – 60, který se zabýval možností vedení výkonu rozhodnutí v daňovém řízení pro provedení exekuce přikázáním pohledávky z účtu dlužníka, na který je poukazována nezabavitelná část důchodu. Z rozsudku dovodil, že nezabavitelná část důchodu, i když je poukazována na účet povinného, nemůže být postižena daňovou exekucí ve formě přikázání

pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. Povinná osoba totiž nemůže být v důsledku prováděné exekuce připravena o zákonem stanovenou část příjmu zajišťující její obživu.

[3] Za nezákonný označil postup, kdy je nařízeno přikázání pohledávky z účtu poplatníka, na který je poukazována pouze nezabavitelná část jeho invalidního důchodu, aniž by byly jeho příjmy odpovídající nezabavitelné části důchodu v přikázání vyňaty. Tento postup odporuje zásadám zakotveným v § 278 a § 279 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř." nebo „občanský soudní řád"). Jelikož exekuce byla nařízena i na částku, která exekucí nemůže být postižena, dopustily se správní orgány nezákonného postupu. Nikterak však nevyloučil možnost použít k vymožení daňového nedoplatku více způsobů exekuce zároveň, vždy však bude nutno vyloučit z exekuce výslovně nezabavitelné části důchodu.

[4] Závěry nejsou v rozporu se závěry obsaženými v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 4. 2006, sp. zn. 20 Cdo 1930/2005, jelikož v něm se soud zabýval výhradně otázkou, zda přikázání pohledávky z účtu za situace, kdy je na účet zasílána pouze nezabavitelná část důchodu postiženého výkonem rozhodnutí srážkami z důchodu, je způsobem exekuce zřejmě nevhodným dle § 264 o. s. ř. Z rozsudku sice vyplývá, že nemá-li dlužník jiný majetek, nejedná se o zřejmě nevhodný způsob exekuce, nicméně nelze z něj dovozovat, že je možné postihnout přikázáním pohledávky z účtu nezabavitelné části důchodu.

[5] Vzhledem k tomu, že nezákonností, pro kterou zrušil rozhodnutí stěžovatele, trpěl i exekuční příkaz, zrušil i jej.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.").

[7] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, neboť má za to, že jím vymezené podmínky daňové exekuce přikázáním pohledávky z účtu nemají oporu v zákoně. Podstatný je § 304b o. s. ř., dle kterého nelze postihnout peněžní prostředky do výše dvojnásobku životního minima jednotlivce. Nezabavitelné částky z pohledu ustanovení upravujícího daňovou exekuci přikázáním pohledávky z účtu nepředstavují žádnou ze zákonných výjimek provedení tohoto typu daňové exekuce. Pro pohledávky na účtu proto neplatí analogické užití § 278 a § 279 o. s. ř. Svůj názor opřel o usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2012, sp. zn. IV. ÚS 2728/11. Pokud si žalobce nechává vyplácet nezabavitelné částky na bankovní účet, přechází tyto do jiného režimu exekuce, konkrétně do režimu pohledávek na účtu, pro které omezení nezabavitelných částek neplatí.

[8] K rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 80/2011 uvedl, že se v něm řešená situace liší od nyní projednávaného případu. V této věci totiž účastník řízení nemá jiný postižitelný majetek, kdežto v odkazované věci se na bankovním účtu účastníka řízení nacházely i jiné finanční prostředky, které bylo možné postihnout. Z usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 20 Cdo 1930/2005 krajský soud vyvodil nesprávný závěr. Nejvyšší soud v něm totiž posoudil, že u přikázání pohledávky z účtu u peněžního ústavu za situace, kdy na účet byla zasílána pouze nezabavitelná část důchodu a současně povinný nevlastnil jiný postižitelný majetek, se nejednalo o zřejmě nevhodný způsob výkonu rozhodnutí.

[9] Nezákonný postup krajského soudu stěžovatel také spatřuje v tom, že současně se zrušením rozhodnutí stěžovatele byl zrušen i exekuční příkaz. Soudem vytýkaná vada nezpůsobuje nezákonnost exekučního příkazu. Při nařízení exekuce totiž není zkoumáno, zda peněžní prostředky na účtu daňového subjektu podléhají exekuci či nikoliv, protože potřebné informace v tomto směru má pouze daňový dlužník. Takovou námitku proto nelze vznést ani v odvolání proti exekučnímu příkazu, neboť se nejedná o skutečnost, kterou by byl správce daně v této fázi povinen zkoumat. Pokud je shledáno, že byly postiženy prostředky, které nelze postihnout, daňová exekuce se zčásti nebo zcela zastaví. Je-li zastavena pouze částečně, zůstává exekuční příkaz dále v platnosti. Uvedená skutečnost však nezpůsobuje nezákonnost exekučního příkazu.

[10] V závěru kasační stížnosti navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[11] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že proti rozsudku krajského soudu nic nenamítá, ani jej nehodlá doplnit. Považoval ho za jednoznačně správný.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[13] Nejprve se zabýval námitkou, že otázky postižitelnosti částek, které pochází z nezabavitelných částek příjmů, nemají být vůbec řešeny při vydání exekučního příkazu, potažmo v rámci řízení o odvolání proti němu. Pokud by totiž byla důvodná, bylo by nadbytečné se zabývat dalšími námitkami.

[14] Z § 177 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř." nebo „daňový řád"), vyplývá, že nestanoví-li daňový řád jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu.

[15] Dle § 178 odst. 1 d. ř. se exekuce nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení. Náležitosti exekučního příkazu stanovuje odst. 2 daného ustanovení, dle kterého musí výrok obsahovat náležitosti dle § 102 odst. 1 d. ř. a dále „*a) způsob provedení daňové exekuce, b) výši nedoplatku, pro který je exekuce nařizována, c) výši exekučních nákladů podle § 183 odst. 1 a 2, d) odkaz na exekuční titul.*" Podle § 102 odst. 1 d. ř. musí obsahovat „*a) označení správce daně, který rozhodnutí vydal, b) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru, c) označení příjemce rozhodnutí, d) výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena, e) lhůtu k plnění, je-li nutné ji stanovit, f) poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku, g) podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby, h) datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.*"

[16] V § 181 odst. 2 písm. i) d. ř. je stanoveno, že „*[s]právce daně na návrh příjemce exekučního příkazu nebo z moci úřední daňovou exekuci zcela nebo zčásti zastaví, pokud […] je tu jiný důvod, pro který nelze v daňové exekuci pokračovat.*“

[17] V § 268 odst. 1 písm. h) o. s. ř. je uvedeno, že „*výkon rozhodnutí bude zastaven, jestliže […] je nepřípustný, protože je tu jiný důvod, pro který rozhodnutí nelze vykonat.*“ Odstavec čtvrtý daného ustanovení pak zavádí, že výkon rozhodnutí lze zastavit částečně, „*týká-li se nařízeného výkonu rozhodnutí některý z důvodů zastavení jen zčásti nebo byl-li výkon rozhodnutí nařízen v rozsahu širším, než jaký stačí k uspokojení oprávněného.*“

[18] V napadeném rozsudku krajský soud posoudil, že nezabavitelná část důchodu, i když je poukazována na účet důchodce, nemůže být postižena dalším výkonem rozhodnutí v podobě nařízení přikázání pohledávky z účtu. Své závěry opřel o rozsudek Nevyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 80/2011 a uvedl, že limitem při nařízení exekuce přikázáním pohledávky z účtu bude vždy ta částka, která bude vyšší, a to buďto nezabavitelná částka či dvojnásobek životního minima. Považoval za nezákonné přikázání pohledávky z účtu žalobce, na který byla poukazována pouze nezabavitelná část jeho invalidního důchodu, aniž by byly příjmy poplatníka odpovídající nezabavitelné části jeho důchodu v přikázání vyňaty. Nebylo možné, aby exekuce byla nařízena i na částku, která exekucí nemůže být postižena.

[19] Zákon nestanovuje jako náležitost exekučního příkazu určení částky, kterou není možné exekucí postihnout. Ostatně takový postup ani není možný, neboť správce daně nedisponuje informací o skladbě peněžních prostředků nacházejících se na účtu povinného a touto informací nedisponuje ani poddlužník, tedy příslušný peněžní ústav, aby případně mohl takový pokyn provést. Takovými informacemi disponuje pouze daňový dlužník, který však nemá možnost se před vydáním exekučního příkazu k této otázce vyjádřit, když podle § 178 odst. 1 d. ř. se exekuce nařizuje až vydáním samotného exekučního příkazu, a tudíž dlužník je vyrozuměn o nařízení exekuce až společně s exekučním příkazem. Možnost následné obrany nesouvisí s podmínkami pro nařízení exekuce. Z logiky exekučního řízení plyne, že námitku postižení nepostižitelné částky může uplatnit pouze daňový dlužník, který je s ohledem na § 92 d. ř., ve znění v rozhodné době, „*nositelem důkazní povinnosti k prokázání vlastních tvrzení o existenci příjmů, jejichž užití pro exekuci je vyloučeno nebo omezeno*“ (viz bod [19] rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 80/2011).

[20] Z výše uvedeného je zřejmé, že exekuční příkaz nemusí, dokonce ani nemůže, obsahovat informaci o výši nezabavitelné částky, která nemůže být nařízenou exekucí postižena. Nelze proto souhlasit se závěrem krajského soudu, že rozhodnutí stěžovatele a exekuční příkaz trpí nezákonností v důsledku toho, že z provedení exekuce přikázáním pohledávky z účtu žalobce nebyla vyloučena nepostižitelná částka.

[21] Odvolání proti exekučnímu příkazu dle § 178 odst. 4 d. ř., ve znění účinném do 31. 12. 2013, bylo možné podat do 15 dnů ode dne doručení exekučního příkazu. Předmětem sporu pak mohly být pouze skutečnosti rozhodné pro vydání exekučního příkazu. Podpůrně lze odkázat na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 – 75. V něm sice soud vycházel ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a věc se týkala námitek podaných proti exekučnímu příkazu, nicméně dospěl k obecným závěrům, které lze plně vztáhnout i na odvolání dle právní úpravy obsažené v daňovém řádu. Námitky dle zákona o správě daní a poplatků bylo totiž možné podat proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím, k čemuž v daňovém řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013, sloužil institut odvolání (viz § 178 odst. 4). Soud ve zmíněném rozsudku konstatoval, že „*[j]e-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení*

exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existence titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod.“ Jde o zkoumání, zda byly naplněny podmínky pro nařízení daňové exekuce. Odvolání je řádným opravným prostředkem, prostřednictvím něhož se může odvolatel pokusit změnit nepravomocné prvostupňové rozhodnutí správce daně. Tímto institutem lze zpochybňovat zákonnost prvostupňového rozhodnutí či vadnost předcházejícího procesního postupu. Fakticky tak odvolatel žádá správce daně vyššího stupně o přezkoumání rozhodnutí správce daně nižšího stupně. Odvolací orgán pak přezkoumává prvostupňové rozhodnutí v rozsahu daném odvolacími námitkami, musí však přihlédnout i k dalším nezákonnostem, které vyjdou při řízení najevo (§ 114 odst. 3 d. ř.). Účelem odvolání však není zjišťování a posuzování otázek, které nemají být řešeny ani správcem daně nižšího stupně. V situaci, kdy je dlužník v pozici odvolatele, může rozporovat naplnění podmínek uvedených v § 178 d. ř., který upravuje nařízení daňové exekuce. Způsobilými námitkami budou zejména otázky vztahující se k vykonatelnosti exekučního titulu, zákonnosti procesního postupu správce daně, možnému uplynutí prekluzivní lhůty pro placení daně podle § 160 d. ř. či přiměřenosti zvoleného způsobu daňové exekuce.

[22] Institutem odvolání proti exekučnímu příkazu se však není možné domáhat neprovedení exekuce přikázáním pohledávky z účtu, jelikož žalobci je na něj poukazována pouze nezabavitelná část důchodu. Tento důvod lze zkoumat až v případném návrhu na zastavení exekuce upraveném pro daňovou exekuci v § 181 odst. 2 písm. i) d. ř. Obdobné ustanovení obsahuje také o. s. ř., konkrétně v § 268 odst. 1 písm. h) a § 268 odst. 4 o. s. ř., a není důvodu tato dvě ustanovení vykládat odlišně, neboť upravují tentýž institut, byť obsažený v rozdílných právních předpisech a prováděný jinými orgány. Závěr o stejném náhledu na srovnatelné právní instituty vyslovil již Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 – 54. Úvahu o postupu prostřednictvím návrhu na zastavení exekuce uvedl již Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku sp. zn. 2 Afs 80/2011, na který sám žalobce odkázal ve své žalobě či krajský soud v odůvodnění napadaného rozsudku. V něm byla nicméně řešena částečně odlišná situace, kdy byl exekuční příkaz v důsledku svého výslovně uvedeného textu, že se vztahuje na všechny peněžní prostředky dlužníka na jeho účtu, shledán nezákonným. Z rozsudku však plyne, že jinak v případě exekučního příkazu postihujícího finanční prostředky, které jsou z exekuce vyloučeny, slouží povinným k ochraně institut zastavení exekuce. V případě ochrany proti exekučnímu postihu finančních prostředků vyloučených z exekuce je proto nutné využít institutu návrhu na zastavení exekuce. Správnost tohoto postupu potvrzuje i nález Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2016, sp. zn. IV. ÚS 121/16, který se týká návrhu na částečné zastavení exekuce podaného soudnímu exekutorovi. V uvedeném případě byla povinnému přikázáním z účtu postižena nezabavitelná část důchodu. O návrhu na částečné zastavení exekuce rozhodl exekuční soud, který neshledal návrh důvodným, neboť povinný jej nepodal v zákonné lhůtě a ani neuvedl žádné skutečnosti, se kterými zákon spojuje zastavení exekuce. Ústavní soud shledal v takovém postupu zásah do práva vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Vyjádřil se, že prostředky na exekucí postiženém účtu ve výši nezabavitelné částky nebylo možné postihnout, jelikož jde o chráněný příjem. Z nálezu vyplynulo, že postižení dávek důchodového zabezpečení krácených do výše nezabavitelné části důchodu bylo relevantním důvodem, se kterým bylo spojeno vyhovění návrhu na zastavení exekuce. Zde předestřený závěr není ani v rozporu s rozhodnutími, na která je odkazováno v kasační stížnosti. Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 20 Cdo 1930/2005, na které ostatně odkázal i krajský soud v napadeném rozsudku, se k uvedené otázce nijak nevztahuje, neboť se zabývá posouzením zřejmě nevhodného způsobu výkonu rozhodnutí. K otázce využití institutu odvolání či zastavení exekuce při postižení exekucí nepostižitelných prostředků se vůbec nevyjadřuje a řeší zcela jiné otázky. Usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 2728/11 se také vyjadřovalo k jiné věci, a to posouzení, zda lze § 304b o. s. ř. vztáhnout na exekuci nařízenou před platností novely o. s. ř., která zmíněné ustanovení zavedla.

[23] Je také nutné poukázat na to, že v této fázi exekuce skutečně přicházela v úvahu pouze aplikace § 304b o. s. ř. upravujícího vyplacení peněžních prostředků do výše dvojnásobku životního minima. Ten je totiž koncipován odlišně od důvodů pro zastavení exekuce. Jedná se o výjimku ze zákazů vyplývajících peněžnímu ústavu a dlužníkovi již ze samotného nařízení exekuce přikázáním pohledávky z účtu podle § 304 odst. 1 a 3 o. s. ř., respektive § 190 odst. 2 d. ř. (tedy zejména zákazu vyplácet a vybírat z účtu peněžní prostředky). Postačí žádost dlužníka adresovaná přímo peněžnímu ústavu (poddlužníkovi) podle § 304b odst. 2 o. s. ř., který jí přímo vyhoví a tuto výplatu správci daně podle § 304b odst. 3 o. s. ř. pouze oznámí. To je možné i s ohledem na to, že peněžní ústav nemusí vůbec zkoumat původ takto vyplácené peněžní částky.

[24] Z důvodu, pro který krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro jeho nezákonnost, tedy že nezabavitelná část důchodu nemůže být postižena výkonem rozhodnutí v podobě nařízení přikázání pohledávky z účtu, jej nebylo možné zrušit. Tento důvod nezákonnost nezakládá. V odvolacím řízení a v následném řízení o žalobě proti rozhodnutí odvolacího správního orgánu totiž nelze posuzovat exekuční postih nezabavitelných částek ze mzdy či jiných příjmů (důchodů). Rozsudek krajského soudu je proto nezákonný.

[25] Ke zbylým kasačním námitkám, konkrétně k posouzení rozdílu nezabavitelné částky z důchodu a dvojnásobku životního minima, k posouzení režimu pohledávek na účtu žalobce, či ke zřejmě nevhodnému způsobu exekuce, nebo k jiným s tím souvisejícím námitkám (např. koho tíží důkazní břemeno v případě posouzení skladby peněžních prostředků na účtu žalobce), je třeba uvést, že nyní není možné se jimi zabývat, neboť ani krajský soud nebyl oprávněn tyto otázky posuzovat. Takové námitky by bylo možné posoudit k případnému návrhu na zastavení exekuce.

IV. Závěr

[26] Nejvyšší správní soud proto považuje za naplněný stížnostní důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost rozhodnutí krajského soudu z důvodu nesprávného právního posouzení. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž v dalším řízení je krajský soud vázán zde vysloveným právním názorem ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s.

[27] O věci soud rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[28] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém řízení podle § 110 odst. 3 s. ř. s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. září 2017

JUDr. Radan Malík
předseda senátu