

Západočeská univerzita v Plzni
Fakulta právnická

Diplomová práce

**Vývoj daňové exekuce v praxi finančních
úřadů po roce 1993**

Zpracoval: **Martin Benc**
Plzeň, 2013

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta právnická
Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Martin BENC**
Osobní číslo: **R08M0014P**
Studijní program: **M6805 Právo a právní věda**
Studijní obor: **Právo**
Název tématu: **Vývoj daňové exekuce v praxi finančních úřadů po roce 1993**
Zadávací katedra: **Katedra finančního práva a národního hospodářství**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Úvod
2. Konstituování daňové exekuce v ČR
3. Exekuční prostředky
4. Finanční úřady ve sporných řízeních - vybrané případy
5. Legislativní změny
6. Nástin mezinárodní spolupráce
7. Daňový řád
8. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 50

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

- Grossová, M. Exekuce na peněžní plnění v současné práv. praxi, 2002;
- Tripes, A. Exekuce v soudní praxi, 2001;
- Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem, 2001
- Kobík, J., Jungwirth, J., Spurná, J. a kol. Daňové spory, jejich prevence a řešení, 2002
- Schelleová, I. Exekuční řízení, 2005;
- Boněk, V. Zákon o správě daní : komentář, 1997;
- Dubšeková, Hrstková, L. Daňová exekuce podle zákona o správě daní a poplatků. Daně a právo v praxi, 2007;
- Bakeš, M. Finanční právo, 2006;
- Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa I. a II. díl, 2004
- Kurka, V. Přehled judikatury ve věcech výkonu rozhodnutí a exekuce, 2005
- Baxa, J. a kol. Přehled judikatury ve věcech daňového řízení, 2007
- Radkova, M. Exekuce jiné pohledávky - Praktická právní příručka, 2009

Vedoucí diplomové práce:

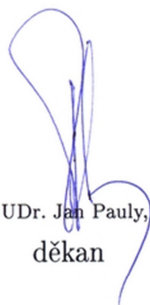
JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.

Katedra finančního práva a národního hospodářství

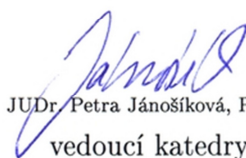
Datum zadání diplomové práce: **8. prosince 2011**

Termín odevzdání diplomové práce: **31. března 2013**

Doc. JUDr. Jan Pauly, CSc.
děkan



JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.
vedoucí katedry



V Plzni dne 12. září 2012

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně, a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci obvyklým

Plzeň, březen 2013

Martin Benc

PODĚKOVÁNÍ

Rád bych alespoň touto cestou poděkoval všem, kteří mně pomohli cennou radou, informací nebo alespoň osobní vzpomínkou. Zejména to byli (*abecedně*):

Ing. Marie Berkovcová,
Jiří Blecha,
JUDr. Jiří Dvořák,
JUDr. Marie Emilie Grossová, PhD.,
Ing. Helena Krohová,
Ing. Libuše Kupilíková,
Ing. Petr Markvart a
Ing. Zdeněk Rogula.

Zvláště však chci poděkovat své **manželce**, za její nekonečnou trpělivost.

Plzeň, březen 2013

Martin Benc

OBSAH

1. Konstituování daňové exekuce v ČR.....	3
1.1 Hlubší historický exkurs.....	3
1.1.1 Úvod	3
1.1.2 19. století	3
1.1.3 Československá republika 1918-1939	6
1.1.4 Období německé okupace 1938-1945	8
1.1.5 Poválečné uspořádání	8
1.1.6 Vývoj po roce 1948	9
1.2 Státní finanční správa po roce 1989	14
1.2.1 Vznik územních finančních orgánů	14
1.2.2 I. fáze specializace: Samostatná kontrola	16
1.2.3 II. fáze specializace: Univerzální správce daně.....	17
1.2.4 III. fáze specializace: Samostatné vymáhání.....	18
1.2.5 Finanční úřad v Sokolově.....	20
1.3 Daňová reforma	23
1.3.1 Nová soustava daní.....	23
1.3.2 Zákon o správě daní a poplatků.....	24
1.3.3 Exekuční řád správní	25
2. Exekuční prostředky	29
2.1 Standardní exekuční prostředky dle ZSDP	29
2.1.1 Prikázáním pohledávky z účtu.....	30
2.1.2 Prikázáním jiné peněžité pohledávky.....	31
2.1.3 Srážkou ze mzdy.....	32
2.1.4 Prodejem věcí movitých	34
2.1.5 Prodejem nemovitostí	35
2.1.6 Některé metodicky upravené postupy při vymáhání	36
3. Finanční úřady ve sporných řízeních – vybrané případy	38
3.1 Rozvrh a obsoletní ustanovení § 371 odst. 2 o. s. ř.....	38
3.1.1 Kausa Česká spořitelna a.s. vs. Finanční úřad.....	40
3.1.2 Kausa Bankovní dům Skala a.s. vs. Finanční úřad.....	42
3.1.3 Kausa ČMZRB a.s. vs. Finanční úřad	43
3.1.4 Alternativní pohled.....	47

3.1.5	Rozpočtový dopad	51
3.2	Uplatnění institutu odporovatelnosti	52
3.2.1	Kausa Finanční úřad vs. DIXIN spol. s r.o.....	56
3.3	uspokojení pohledávky z prodeje zástavy	59
3.3.1	Několik slov k prodeji zástavy obecně	59
3.3.2	Kausa Finanční úřad vs. Soukup	61
3.4	Postižení finančních prostředků na bankovním účtu manžela povinného 62	
3.4.1	Kausa Finanční úřad vs. Česká spořitelna, a.s.....	66
4.	Legislativní změny	70
4.1	Změny v zákoně o správě daní a poplatků	70
4.1.1	Zákon č. 267/2000 Sb.....	70
4.1.2	Zákon č. 120/2001 Sb.....	71
4.2	Změny v občanském soudním řádu	71
4.2.1	Zákon č. 238/1995 Sb.....	71
4.2.2	Velká novela zákonem č. 30/2000 Sb. s účinností od 1. 1. 2001	72
4.2.3	Zákon č. 267/2000 Sb.....	73
5.	Nástin mezinárodní spolupráce	74
5.1	Členství v mezinárodních organizacích	75
5.1.1	IOTA.....	75
5.1.2	CIAT	76
5.1.3	ITD	76
6.	Závěr	77
7.	Resumé	79
8.	Seznam použité literatury	80
8.1	Monografie:.....	80
8.2	Právní předpisy:	83
8.3	Judikatura:.....	85
8.4	Ostatní:.....	86
8.5	Elektronické prameny:	87
9.	Seznam příloh	89

PŘEDMLUVA

Svůj dosavadní profesní život jsem spojil s finančním úřadem a vymáháním daňových nedoplatků. Pro mnohé, jen málo přitažlivá práce, mě samotného „potkala“ tak nějak náhodou. Možná svou roli sehrál i kratičký článek z počátku devadesátých let, oznamující návrat berních exekutorů. O několik let později, když jsem pak v kanceláři mohl poprvé listovat v občanském soudním řádu, marně jsem hledal tu spojovací linku s rakousko-uherskou nebo prvorepublikovou berní správou, na kterou jsem vzpomněl při čtení zmíněné statě. Nicméně zájem o to, co předcházelo finančním úřadům, a co předcházelo finančním správám, ..., jak vlastně fungoval „berňák“ (o němž my, dnešní „berňáci“, prakticky nic nevíme), tak tento zájem jsem si uchoval po celou dobu. A protože jsem na úřadě též těsně zažil i původní dobu organizačního kvasu a hledání, zůstal jsem blízko i této nedávné minulosti.

Proto jsem celkem přirozeně inklinoval, při hledání vhodného tématu své diplomové práce k tomu, co znám, k čemu mám blízko. Prošel jsem si i několik volně dostupných absolventských prací na téma *daňová exekuce* nebo *vývoj finanční správy* a nenašel žádnou, která by se zabývala etablováním daňové exekuce v devadesátých letech nebo problémy, které se tehdy řešily. A jelikož nechci sklouznout k pouhé replikaci toho, co už jiní přede mnou mnohokrát popisovali, rozhodl jsem se, že upřednostním právě toto téma (etablování daňové exekuce), před pouhým přednesem předmětné pozitivněprávní úpravy.

V úvodu práce bych se však nejprve chtěl věnovat historickému kontextu, a to nejen pro svůj upřímný zájem, ale i kvůli skutečnosti, že pro mnohé instituty současného práva, byla legislativci hledána inspirace právě v minulosti. Vždyť stačí připomenout, jaký most s minulostí představuje nový občanský zákoník (sice v jiném odvětví práva, ale o to významnější). Proto se domnívám, že mám-li hovořit o konstituování současné „berní“ exekuce, musím znát i její minulost. K dokreslení, také přiložím několik příkladů formalizovaných postupů ve vykonávacím a částečně i nalézacím řízení, tehdy a dnes. Také bych se rád krátce zastavil u činnosti (mého) finančního úřadu, neboť v době hledání funkčního modelu daňové exekuce patřil, díky

mým předchůdcům, mezi vůbec nejaktivnější. V oblasti exekuce mobiliární a zejména prodeje nemovitostí, hledal a vytvářel vlastní „know-how“, šířené pak dál mezi ostatní úřady v rámci celé republiky. K hledání však neodmyslitelně patří nejen úspěchy, ale i různé slepé uličky. Tyto případy bych také rád podrobil rozboru, a to ve čtvrté části této diplomové práce v kapitole *finanční úřady ve sporných řízeních*. Práci hodlám uzavřít kapitolou na téma nástinu mezinárodní spolupráce daňových správ v této oblasti.

Na závěr bych rád uvedl, že v době, kdy jsem rozvrhl osnovu této diplomové práce, rezonoval stále silně dopad největší změny v procesu daňové exekuce, od doby přijetí nové daňové soustavy, a totiž nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Z tohoto důvodu jsem ve schváleném návrhu, jako závěrečnou, zařadil samostatnou kapitolu nazvanou: „Daňový řád“. Nicméně **v průběhu psaní diplomové práce jsem si uvědomil, že rozsahem se tato problematika věcně i časově značně vymyká zvolenému tématu, a naopak by bylo vhodné, zařadit ji komparativně do podkapitoly 1.3.3 „Exekuční řád správní“.** Tam bych daňový řád podrobil srovnání s několika let připravovanou, a nakonec v roce 2001 odmítnutou, osnovou zákona „o výkonu správních aktů“, jelikož mám poznatky, že právě z tohoto původního návrhu úprava dnešní daňové exekuce, vychází.

Plzeň, březen 2013

Martin Benc

1. KONSTITUOVÁNÍ DAŇOVÉ EXEKUCE V ČR

1.1 HLUBŠÍ HISTORICKÝ EXKURS

1.1.1 Úvod

„Berní agendu v Čechách měli až do roku 1714 na starosti starobylí stavovští **zemští berníci**, odtud pak krajské filiální pokladny podléhající prostřednictvím berního úřadu zemskému výboru a posléze zeměpanské finanční úřady.“¹ Od poloviny 18. století spravovali přímé daně v rámci rakouské finanční správy „**krajští kasíři a kontroloři a zemské výbory se svými účtárnami a pokladnami**.“

Nejnižší správní a zároveň výkonnou složkou správy přímých daní byly **patrimoniální (vrchnostenské) úřady a magistráty**.² Na poli nepřímých daní správu vykonávaly administrace jednotlivých důchodků a po roce 1831 okresní kamerální důchodkové správy, jejichž výkonnými orgány byly celní úřady a před sloučením do finanční stráže, i pohraniční stráž s důchodkovou stráží.²

1.1.2 19. STOLETÍ

Rozhodujícím pro pozdější uspořádání finanční správy na našem území byl bezpochyby revoluční rok 1848 a s ním související dovršení dlouholetého procesu postátňování správy, ke kterému na území habsburské monarchie došlo v polovině 19. století.³ Základním kamenem umožňujícím důsledně státní správu v daňových věcech, však bylo zřízení **ministerstva financí**, jež definitivně nahradilo někdejší všeobecnou dvorskou **komoru**.⁴ Ta fungovala od centralizace rakouské finanční správy v roce

¹ HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2005. ISBN 80-710-6709-1, str. 129.

² HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2005. ISBN 80-710-6709-1, str. 156-157.

³ ADAMOVIČ, Karolína, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. *Dějiny veřejného práva ve střední Evropě: přehled vybraných otázek*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2000. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 80-717-9282-9, str. 75.

⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. Finanční a daňové právo. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 80-738-0155-8, str. 20: „Název sám je velmi starý, objevuje se již u Kosmy, a znamenal původně místo, kde byl uložen movitý majetek panovníka a kam přicházely peněžní důchody. Teprve od sklonku 13. století se pojem „komora“ vyhraňuje jako

1816⁵. Zmíněné ministerstvo financí bylo zřízeno na základě nejvyšších rozhodnutí ze dne 17. a 19. března 1848 a v zásadě podpořilo sjednocení ústřední správy přímých a nepřímých daní.⁶ Dosavadní finanční úřady byly reorganizovány do dvou velkých skupin: **a)** finanční správní úřady (*úřady spravující všechny obory finanční správy byly zřizovány jen ve větších zemích; v českých zemích jimi byly zemské finanční úřady*), **b)** finanční úřady pro zvláštní finanční obory.⁷ Na základě rozhodnutí ministerstva financí č. 193 ze dne 21. 3. 1850 a také místodržitelské vyhlášky č. 97/1850 Z. z. ze dne 22. 5. 1850, bylo zřízeno zemské finanční ředitelství v Praze (pro Moravu v Brně), jakožto finanční úřad druhé instance pro správu přímých i nepřímých daní. Úřad řídil místodržitel korunní země, jako prezident zemského finančního ředitelství (vedle něj působil ještě i odborný představený úřadu – ředitel).

Do roku 1855 byly prvoinstančními úřady pro správu nepřímých daní, poplatků, cel a státních monopolů, **okresní kamerální důchodkové úřady**. V prosinci 1855 byla z rozhodnutí ministerstva č. 217/1855 ř. z. na jejich základě ustavena **okresní finanční ředitelství**⁸ včele s vrchním finančním radou.⁹ Do jejich gesce spadala zejména správa nepřímých daní, cel a poplatků státních monopolů. V Čechách jich bylo zřízeno celkem dvanáct, na Moravě čtyři a ve Slezsku tři¹⁰ (na Slovensku ještě 6 a v Podkarpatské Rusi 2)¹¹ a spolu s finančními inspektoráty a úřady pro vyměřování poplatků byly označovány také jako „vedoucí finanční úřady první instance“.⁹

Na úseku přímých daní byli k **okresním hejtmanstvím** (tj. politické úřady první instance) přiděleni od září 1850 berní inspektoři (také berní referenti) a podinspektoři, kteří však metodicky podléhali přímo příslušnému zemskému finančnímu ředitelství.

souhrn veškerého panovníkova majetku, tj. toho, co náleželo pod jeho bezprostřední panství, tzv. „dominium speciále“.

⁵ HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2005. ISBN 80-710-6709-1, str. 156.

⁶ HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2005. ISBN 80-710-6709-1, str. 309.

⁷ HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2005. ISBN 80-710-6709-1, str. 310.

⁸ KOCOUREK, Ludomír. *Správa v českých zemích a v Československu v letech 1848-2005: historický přehled*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2007. ISBN 978-808-6754-758, str. 11 až 12.

⁹ HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2005. ISBN 80-710-6709-1, str. 311.

¹⁰ KOCOUREK, Ludomír. *Správa v českých zemích a v Československu v letech 1848-2005: historický přehled*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2007. ISBN 978-808-6754-758, str. 12.

¹¹ VYBRAL, Vladimír. *Nástin československého práva finančního*. Praha: Nakladatelství Orbis, Edice: Sběrka spisů právnických a národohospodářských, Sv. LXXI, 1934, str. 34.

K nim náležel příslušný podřízený personál, tvořící **berní referát** okresního hejtmanství. Přímé daně v té době představovaly zejména domovní daně třídní a činžovní, daně výdělkové a daně důchodkové.

Současně také vznikly **berní úřady**¹² (císařským rozhodnutím z 19. 6. 1849 a místodržitelskou vyhláškou č. 191/1849 z. z. ze dne 24. 11. 1849), a to jako zvláštní pomocné úřady na úseku výkonu finanční správy. V jejich čele stáli dva vrchní úředníci, berní výběřčí a kontrolor, kteří byli povinni vzájemnou kontrasignací vydávaných rozhodnutí. Podle místodržitelské vyhlášky č. 24/1850 z. z. ze dne 19. 1. 1850 byl berním úřadům svěřen, mj. výkon individuálních předpisů a vybírání přímých daní, vedení pozemkového katastru a také exekuční vymáhání nedoplatků¹³, jež však prováděli **berní exekutoři** přidělení politickým úřadem¹⁴. Berní úřady byly kompetentní v celé řadě oblastí spadající pod finanční správu a například také zajišťovaly agendu vybírání a zúčtování přidělených důchodů, tax a jiných nepřímých dávek, vybírání a odvádění vyvazovacích platů, úschovu a zúčtování sirotčího a opatrovnického jmění a soudních depozit. Vybíraly a zúčtovaly ostatní státní důchodky, taxy, důchody ze státních lesů a statků a nepřímé dávky vůbec. Také prováděly agendu vyplácení státních podpor v nezaměstnanosti, výplaty učitelů, kněžstva a vyživovacích příspěvků. Pro odlišnost těchto agend pak byly berní úřady podřízeny nejen okresním hejtmanstvím, ale ve věcech důchodů, okresním kamerálním správám (později, jak jsem již zmínil, přejmenovaným na finanční ředitelství), v agendě sirotčí a depozitní okresním soudům a v agendě vyvazování pozemků (nebylo-li po zrušení roboty již ukončeno) byly dokonce metodicky řízeny zemskými vyvazovacími komisemi.¹⁵

Pro oblast vymáhání pohledávek platilo množství předpisů. Stěžejním byl **obecný soudní řád císaře Josefa II.**, který platil již od roku 1781, a to až do vydání jurisdikční normy v roce 1895 (viz [níže](#)). V průběhu své platnosti byl předpis upravován

¹² V příloze č. 22 přikládám vlastní schéma zařazení berního úřadu do tehdejšího uspořádání finanční správy, taj jak vyplývalo ke stavu z roku 1868.

¹³ V příloze č. 21 ilustrativně přikládám návrh berního úřadu v Hořovicích z roku 1884, na povolení vkladu exekučního práva zástavního, za pohledávkami ve výši 8 zl. 6 kr. s úroky. Na téže listině je i samotné přivolení okresním soudem.

¹⁴ Okresní hejtmanství.

¹⁵ HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2005. ISBN 80-710-6709-1, str. 315.

a doplňován, a to zejména od poloviny 19. století. Exekuce byla regulována množstvím právních norem z různých pramenů práva, například: předpisy dekretu dvorního kancléře, celního a státního monopolu, předpisy notářského řádu apod., které často omezovaly postižení věcí a práv chráněných vyšším zájmem (*příkladem: předměty státního monopolu, vojenské, vyživovací příspěvky a mnohé jiné*). 1. 8. 1895 byly pro oblast civilního řízení vydány civilní řád soudní a jurisdikční norma¹⁶ s dodatky (zákony č. 110, 111, 112 a 113 ř.z.), které nově upravily organizaci soudů a jednotlivá stadia civilního řízení. **V roce 1896 pak byl vydán zákon č. 79/1896 ř.z., o řízení exekučním a zajišťovacím (exekuční řád)**, spolu s prováděcím předpisem, jež byl účinný od 1. 1. 1898 a na území českých zemí byl derogován až 1. 1. 1951 zákonem č. 142/1950 Sb., o řízení ve věcech občanskoprávních (občanský soudní řád). Exekuční řád upravoval exekuční řízení nezávisle na civilním soudním řízení nalézacím.¹⁷

1.1.3 ČESKOSLOVENSKÁ REPUBLIKA 1918-1939

Recepčním zákonem z 28. 10. 1918 č. 11/1918 Sb. z. a n., převzala nově vzniklá republika, v zájmu společenské stability, veškeré stávající říšské a zemské zákony a nařízení, a současně také i všechny správní úřady, které se na jeho území nacházely, tj. v českých zemích právní řád a systém Předlitavska a na Slovensku a Podkarpatské Rusi Zalitavska.^{18, 19} Také zůstal zachován systém, že pro různá příjmová odvětví vedle sebe existují různé orgány finanční správy. Zákonem č. 135/1919 Sb. však byla na rozdíl od úpravy v předchozím režimu, přísně oddělena finanční a politická správa.

Ústředním orgánem a **nejvyšší instancí** zůstalo ministerstvo financí (v Praze). **Druhou instancí** veškeré finanční správy (tedy přímých a nepřímých daní, poplatků i cel) zůstala zemská finanční ředitelství jako finanční správní úřady organizující finanční správu v jednotlivých zemích a podléhající přímo ministerstvu financí. V jejich čele stáli i nadále prezidenti zemských finančních ředitelství.

¹⁶ OTTO, Jan. *Ottův slovník naučný: Třináctý díl*. Praha: J. Otto, 1898, str. 693.

¹⁷ SCHELLEOVÁ, Ilona, Karel SCHELLE a Renata VESELÁ. *Úvod do civilního řízení*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2005. ISBN 80-868-6181-3, str. 53.

¹⁸ MALÝ, Karel. *Dějiny českého a československého práva do roku 1945*. 4. přeprac. vyd. Praha: Leges, 2010. Student (Leges). ISBN 978-808-7212-394, str. 270 až 272.

¹⁹ KOCOUREK, Ludomír. *Správa v českých zemích a v Československu v letech 1848-2005: historický přehled*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2007. ISBN 978-808-6754-758, str. 33.

V rámci **první instance** byly přímé daně vyňaty z kompetence okresních úřadů a z bývalých berních referátů byly vytvořeny samostatné úřady berní správy. „*Pro správu nepřímých daní v první instanci byla zachována **okresní finanční ředitelství**. Jejich působnost se vždy vztahovala na 15-20 politických okresů. V Čechách bylo těchto úřadů dvanáct, na Moravě čtyři a ve Slezsku tři.*“²⁰ Do působnosti okresních finančních ředitelství patřila až do 31. 12. 1927 také správa cla, ta však byla novým celním zákonem přenesena zčásti na okrskové celní správy a zčásti na celní úřady.²¹

Berní úřady zůstaly i napříště výkonnými finančními orgány, nicméně byly záhy omezovány jejich ostatní agendy převáděním na jiné instituce nebo jejich zánikem. Na významu tak rostla jejich hlavní agenda, tedy vybírání, účtování a **vymáhání daní**. Díky poklesu agend bylo již v roce 1920 zrušeno 36 malých berních úřadů a berní úřady v sídle pražských berních správ se s nimi zase sloučily. Berní úřady i nadále působily v oblasti přímých daní a daně z obratu a dále pokladní agendy. „*Mimoto byly pověřeny exekucím vymáháním přímých daní a daně z obratu a částečně vykonáváním též vyměřovací agendy u pozemkové daně, domovní daně třídní a v oboru některých poplatků. Pro nadřízené úřady poplatkové správy vykonávaly berní úřady též pomocnou oceňovací, přípravnou a registrační službu všeho druhu. Služebně byly podřízeny zemským finančním úřadům, věcně pak berním správám a okresním finančním ředitelstvím.*“²¹ Pro důchodovou a výdělkovou daň se při berních úřadech zřizovaly daňové komise.

Z hlediska daňové exekuce byl důležitým rok 1927, kdy byl přijat nový zákon o přímých daních.²² „*Jedním z pilířů reformy veřejných financí byl nový daňový zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., kterým se radikálně měnila struktura a konstrukce přímých daní. (...) Důkladná reforma daňového systému byla připravována již od roku 1922, přičemž prvotním cílem byla unifikace systému.*“²³ Zákon o přímých daních obsahoval normy **berní exekuce** v §§ 343 až 404. Podle těchto ustanovení mohl exekuční úřad

²⁰ KOCOUREK, Ludomír. *Správa v českých zemích a v Československu v letech 1848-2005: historický přehled*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2007. ISBN 978-808-6754-758, str. 38.

²¹ HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. *Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost*. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2005. ISBN 80-710-6709-1, str. 387.

²² Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, ze dne, účinný od 1. 7. 1927 do 31. 12. 1952.

²³ *Historie Ministerstva financí - od roku 1918 do roku 2004 [online]*. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2005. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Publikace_Historie_MF_1918-2004.pdf [cit. 2013-03-10].

(oprávněný finanční úřad) přistoupit k berní exekuci, tedy provést ji v rámci správního řízení podle tohoto zákona nebo v řízení soudním podle ustanovení exekučního řádu. Berní exekuce se konala: **a)** „*zabavením a prodejem hmotných věcí movitých (svršků)*“, **b)** „*zabavením a vybíráním peněžitých pohledávek, vyjímajíc pohledávky knihovní*“, **c)** „*zabavením a provedením nároků na vydání nebo dodání hmotných věcí movitých*“. Jednotlivé exekuční způsoby přitom byly velmi podrobně upraveny a tvořily spolu komplexní právní úpravu.

1.1.4 **OBDOBÍ NĚMECKÉ OKUPACE 1938-1945**

Zásadním předělem v dosavadním kontinuálním vývoji organizace finanční správy bylo vnucení říšské finanční soustavy, včetně říšskoněmeckých daňových a celních předpisů, ke kterému došlo v odtrženém pohraničí už v průběhu roku 1938 začleněním dosavadních finančních úřadů pod říšskou finanční správu. Nejvyšší instancí bylo říšské ministerstvo financí a jemu byly podřízeny úřady vrchních finančních prezidentů. Ty zpočátku sídlily v odtrženém pohraničí v Karlových Varech a Opavě. Později (1942) byl úřad v Karlových Varech zrušen a přesunut do vnitrozemí říše. Na území protektorátu vznikl Úřad vrchního finančního prezidenta v Praze.

Jemu byly podřízeny protektorátní prvoinstanční finanční úřady, vykonávající správu tzv. majetkových a oběhových daní podle říšskoněmecké berní soustavy, tzn., že působily na úseku vyměřování, vybírání **i vymáhání** a současně prováděly daňový dozor. Vedly též agendu trestněprávní ve věcech daňových deliktů, atd.^{24, 25}

Správa cel, spotřební daně a státní monopoly věcně příslušely hlavním celním úřadům a jim podřízeným celním služebnám.²⁵

1.1.5 **POVÁLEČNÉ USPOŘÁDÁNÍ**

Na základě dekretu prezidenta republiky,²⁶ č. 128/1945 Sb., vydaného v řadě mezi posledními, se v poválečném období finanční správa rychle vrátila k osvědčenému

²⁴ KOCOUREK, Ludomír. *Správa v českých zemích a v Československu v letech 1848-2005: historický přehled*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2007. ISBN 978-808-6754-758, str. 56.

²⁵ HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. *Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost*. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2005. ISBN 80-710-6709-1, str. 405.

²⁶ § 1 odst. 1 dekretu prezidenta republiky č. 128/1945 Sb., o zatímní územní organizaci některých finančních úřadů a změnách s tím spojených v zemích České a Moravskoslezské, ze dne 27. 10. 1945:

uspořádání z doby předmnichovské. Pouze částečně bylo přistoupeno k územním změnám některých úřadů, z nichž asi nejzásadněji byla dotčena moravskoslezská část republiky. Věcná i místní působnost se jinak i nadále měla řídit právními předpisy československými, platnými ke dni 29. 9. 1938. Podle dekretu působilo v českých zemích na úrovni **výkonných finančních úřadů** (pro správu přímých i nepřímých daní) celkem 287 berních a stejný počet důchodkových kontrolních úřadů. **Prvoinstanční** finanční úřady byly tvořeny: berními správami pro oblast přímých daní a daní z obratu (celkem 158), okresními finančními ředitelstvími pro agendu nepřímých daní obchodových, poplatků a státních monopolů (celkem 18), poplatkovými úřady (3), katastrálními měřickými úřady (143) a archivy map katastrálních v Praze a Brně. **Druhou instancí** (pro správu přímých i nepřímých daní) tvořila zemská finanční ředitelství v Praze a v Brně (včetně její expositury v Opavě), která vykonávala také řídicí a kontrolní činnost nad finančními úřady první instance. Tato stolice byla tvořena i zemskými finančními pokladnami v Praze, Brně a Opavě. **Nejvyšší instancí** zůstalo pochopitelně i nadále ministerstvo financí.^{27, 28}

1.1.6 VÝVOJ PO ROCE 1948

Únor 1948 citelně zasáhl do dosavadního uspořádání a organizace finanční správy. Základem pro novou organizaci se stal zákon č. 281/1948 Sb.²⁹, který svými šesti paragrafy v podstatě zrušil zavedenou soustavu finančních úřadů a celou správu přikázal do gesce soustavy národních výborů. Došlo ke sloučení správy přímých a nepřímých daní a současně reforma způsobila opětovné spojení politické a finanční správy, která byla napříště prováděna na finančních referátech (později finančních odborech) národních výborů. Zákon v ustanovení § 1 stanovil, že na **okresní národní výbory** přešla působnost, dosud vykonávaná finančními úřady I. stolice a finančními úřady výkonnými (tedy berními správami a úřady, okresními finančními ředitelstvími a důchodkovými kontrolními úřady). Na **krajské národní výbory** přešla působnost,

„Územní organizace finančních úřadů II. a I. stolice, jakož i finančních úřadů výkonných v zemích České a Moravskoslezské se obnovuje v tom uspořádání a stavu, v jakém byla dne 29. září 1938 podle tehdy platných předpisů“. Podle § 18 se tento dekret nevztahoval na celní správu a finanční stráž.

²⁷ Příloha k § 20 dekretu presidenta republiky č. 128/1945 Sb., Přehled územní organizace finančních úřadů s přihlédnutím k územní organizaci okresních soudů.

²⁸ KOCOUREK, Ludomír. *Správa v českých zemích a v Československu v letech 1848-2005: historický přehled*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2007. ISBN 978-808-6754-758, str. 76.

²⁹ Zákon č. 281/1948 Sb., o výkonu finanční správy národními výbory, ze dne 21. 12. 1948.

kteřou dosud v českých zemích vykonávaly finanční úřady II. stolice a na Slovensku pověřenectvo financí a okresní finanční ředitelství (tedy zemské finanční ředitelství). Vrcholem správy zůstalo ministerstvo financí, které zejména vydávalo jednotné pokyny pro všechny stupně národních výborů. Později však ještě došlo k vydělení agendy katastrální správy a celní správy (1954)³⁰, které již napříště pod ministerstvo financí nespádaly.³¹

V roce 1953 byla pro řízení před národními výbory vydána vyhláška³² ministra financí, která nově upravila provedení daňových zákonů a daňové řízení. Tento předpis ještě poměrně podrobně³³ upravoval způsoby a prostředky **vymáhání** daňových nedoplatků (viz její část čtvrtá a pátá, §§ 46 až 97). Vyhláška stanovila možnost, aby národní výbor vedl exekuci sám, prostřednictvím příslušných exekučních prostředků, a to jako exekuci správní daňovou, nebo návrhem příslušnému okresnímu soudu, jako exekuci soudní. Vyhláška sama upravovala tyto možné prostředky exekuce správní: **a)** „*exekuci vedenou na movité věci*“, **b)** „*exekuci vedenou na peněžní pohledávky a plat*“ (vztahovala se na veškeré peněžité i naturální mzdy, jakož i úplaty nahrazující pracovní příjem z důvodu dočasné nebo pracovní nezpůsobilosti, důchody atd.), **c)** „*exekuce vedená na nároky na vydání nebo dodání věcí movitých a na tyto věci po jejich vydání nebo dodání*“. Vedle toho vyhláška upravovala i **vybrání daní z účtů podniků u peněžních ústavů** (tato úprava se vztahovala pouze na státní, národní, komunální a jiné hospodářské organizace). Podle této vyhlášky však naopak nespádalo do správní daňové exekuce uspokojení z prodeje nemovitého majetku. Mimo uvedené pamatovala vyhláška, s ohledem na zvláštnosti dané socialistickým hospodářstvím a legislativou, na některé specifické případy, když např. v § 50 upravila „vymáhání“ daňových nedoplatků rozpočtových organizací, prostřednictvím posloupného zasílání žádostí o nápravu nadřízeným organizacím, až po ministerstvo financí. Myslím, že uvedený právní předpis lze přesto zhodnotit, zejména z pohledu

³⁰ KOCOUREK, Ludomír. *Správa v českých zemích a v Československu v letech 1848-2005: historický přehled*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2007. ISBN 978-808-6754-758, str. 83.

³¹ HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. *Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost*. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2005. ISBN 80-710-6709-1, str. 467.

³² Vyhláška ministra financí č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových a vydávají se společné předpisy k provedení daňových zákonů; účinná od 8. 6. 1953 do 27. 2. 1962.

³³ Oproti později vydané právní úpravě provedené vyhláškou č. 16/1962 Sb. o řízení ve věcech daní a poplatků, ze dne 15. 2. 1962.

pozdější úpravy,³⁴ jako zdařilejší, neboť upravoval proces a způsob exekuce relativně podrobně, přičemž do úpravy byly zahrnuty i různé eventualy řízení. V § 46 odst. 5 například vyhláška stanovila, že příslušný národní výbor se může hojit na „*jmění náležejícím do zákonného společenství majetkového obou manželů*“, také pro nedoplatek, který je dluhem jen jednoho z nich. Upravena byla též řízení pro případ pohledávky z vkladních knížek a z jiných cenných papírů, poddlužnické žaloby apod. Procesně byla upravena i otázka dražby, rozvrhu výtěžku, a stejně tak i exekučních nákladů³⁵. Předpis pamatoval také na možnost odpisu daňové pohledávky pro nedobytnost, příp. její zajištění na dosud nesplatnou nebo nepředepsanou daň.

V roce 1962 upravilo ministerstvo financí oblast daňového řízení vydáním nové vyhlášky č. 16/1962 Sb.³⁶, která byla účinná až do 31. 12. 1992. V její osnově se již plně projevil vliv socialistické legislativy, neboť oproti předchozí úpravě, obsahovala toliko jen polovinu paragrafových ustanovení. „*Procesní úprava byla zařazena v různých právních předpisech a odpovědi na procesní otázky se nalézaly v právních předpisech v tomto pořadí: zvláštní (hmotně-právní) daňový předpis, vyhláška č. 16/1962 Sb. a nakonec vládní nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení. Tento stav přetrvával i po přijetí nové obecné právní úpravy správního řízení přijaté zákonem č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád).*“³⁷ Způsoby vymáhání a zajištění se přesunuly do části třetí a čtvrté vyhlášky (§§ 24 až 45). Zachována zůstala možnost volby mezi správní daňovou exekucí prováděnou přímo prostřednictvím národních výborů, nebo exekucí soudní podle zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále v textu jen: „o. s. ř.“). Správní daňovou exekucí mohly orgány národních výborů (finančních správ) provést pouze **a) srážkou ze mzdy, b) příkázáním pohledávky** nebo **c) prodejem movitých věcí**.³⁸ Sama úprava však byla, vyjádřeno eufemismem, poněkud úsporná a zůstaly jen fragmenty z původní úpravy. Ilustrativně lze například poukázat

³⁴ Vyhláška č. 16/1962 Sb. o řízení ve věcech daní a poplatků, ze dne 15. 2. 1962.

³⁵ Podle § 95 odst. 3 a 4 vyhláška č. 162/1953 Ú.l., činila náhrada nákladů za výkon zabavení částku ve výši 2 Kč a při vymáhání nedoplatku přes 100 Kč, pak 2% vymáhaného nedoplatku. Stejně tak náhrada z výtěžku prodeje (na rozdíl od současné právní úpravy daňovým řádem, hradily se tehdy náklady za prodej výpočtem z částky získané ve výtěžku, přičemž v současné úpravě se počítá z vymáhané částky, bez ohledu na dosaženou výši uspokojení).

³⁶ Vyhláška ministerstva financí č. 16/1962 Sb. o řízení ve věcech daní a poplatků, ze dne 15. 2. 1962, účinná od 28. 2. 1962 do 31. 12. 1992.

³⁷ SPOLEČNÁ ČESKO-SLOVENSKÁ DIGITÁLNÍ PARLAMENTNÍ KNIHOVNA. *Sněmovní tisk č.685/0: Vládní návrh zákona daňový řád* [online]. 18. 12. 2008 [cit. 2013-03-11]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1990cnr/tisky/t0079_01.htm.

³⁸ Ustanovení §§ 31 až 41 vyhlášky č. 16/1962 Sb. o řízení ve věcech daní a poplatků.

na ustanovení o prodeji movitých věcí. Původní úprava je vpravdě komplexní, neboť obsahuje ustanovení k celému průběhu mobiliární exekuce, tj. jak k vlastnímu zabavení věcí, tak i k jejich prodeji a následnému rozvrhu výtěžku. Nová úprava naproti tomu, obsahovala jen relativně vágní úpravu k soupisu věcí a jejich zajištění. Zejména však nebylo vůbec počítáno s prodejem prostřednictvím dražby, když v § 37 odst. 1 vyhláška uvádí: „*Věci, s nimiž obchodují socialistické podniky (národní podniky, družstva apod.) nebo jichž tyto podniky používají ve výrobě nebo k provozu, nabídne národní výbor po uplynutí tří týdnů od jejich sepsání příslušnému podniku, aby je převzal za stanovenou maloobchodní cenu, zmenšenou o obchodní srážku nebo za cenu odhadní (...)*“. A dále v odst. 2: „*Věci, jež příslušný podnik nepřevezme do 30 dnů, mohou být prodány za stanovenou maloobchodní cenu nebo za cenu odhadní jiným zájemcům. Je-li více zájemců o některou věc, přihlédne národní výbor k osobním poměrům zájemců (...)*“. Stejně tak v nové úpravě absentovala i ustanovení o rozvrhu výtěžku. Nová úprava, pro případ zpeněžení věcí uvádí toliko: „*Z výtěžků převzetí nebo prodeje věcí uhradí se daňový nedoplatek, včetně náhrady nákladů sepsání, převzetí nebo prodeje (náklady výkonu rozhodnutí) a hotových výloh. Případný přebytek se vrátí dlužníkovi.*“ A dále: „*Věci, které nebyly převzaty a nemohly být prodány, vrátí se dlužníkovi.*“³⁹ S ohledem na uvedené se tedy nemohu ztotožnit s názorem, že tato novější úprava byla moderní, naopak ji vidím, jako ústup zpět, poplatný socialistickému zákonodárství.⁴⁰

V roce 25. 5. 1960 byl vydán nový zákon o národních výborech č. 65/1960 Sb., podle něhož se národní výbory staly jedinými orgány státní správy. Národní výbory byly podřízeny přímo vládě, přičemž přechodně, mezi lety 1961 a 1963, spadaly do kompetencí nově vzniklého Ústředního úřadu pro věci národních výborů. V roce 1967 vznikly na základě vládního nařízení nové odbory státních financí, které byly současně vedle stávajících finančních odborů, zařazeny do struktury národních výborů. Tyto nové

³⁹ Ustanovení odst. 1 a 3 § 39 vyhlášky č. 16/1962 Sb. o řízení ve věcech daní a poplatků.

⁴⁰ TARANDA, Petr. Několik prvních obecných úvah k daňové exekuci: Jde opravdu o exekuci či spíše o výkon daňového rozhodnutí?. *Daně a právo v praxi*. roč. 2010, č. 5. Dostupné z: <http://1url.cz/0iz8:> „*Problematika vymáhání daňových nedoplateků nebyla zcela cizí ani socialistickému státu, přičemž vyhláška Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, která byla na našem území účinná až do 31. 12. 1992, (...) Na svou dobu šlo o velmi moderní úpravu, která plnila svůj účel i začátkem devadesátých let minulého století.*“

odborníky vykonávaly zejména správu a kontrolu daně z obratu a ostatních daní a poplatků, plynoucích do ústředního rozpočtu.⁴¹

Předělem v uspořádání finanční správy se stal zákon č. 33/1970 Sb., o finančních správách, ze dne 16. 4. 1970⁴², který po více než dvaceti letech odděloval výkon finanční a politické správy⁴³ tím, že na jeho základě byly stávající agendy státní finanční správy vyděleny z působnosti národních výborů⁴⁴ a napříště⁴⁵ byly spravovány prostřednictvím nově zřízené dvouступňové struktury **okresní a krajské finanční správy**⁴⁶. Obvody jejich územní působnosti se shodovaly s dosavadními obvody národních výborů, tzn., že vzniklo celkem 85 okresních a 8 krajských finančních správ. Stávajícím finančním odborům a komisím národních výborů byla i nadále ponechána agenda správy daně z příjmů obyvatelstva, z příjmů občanů ze zemědělské výroby, pozemkové daně placené občany, zemědělské daně podniků řízených nebo založených národními výbory, důchodové daně, domovní daně, také místních a některých správních poplatků a pokut ukládaných národními výbory,⁴⁷ a to k plnění úkolů státní finanční politiky a úkolů souvisejících s financováním jimi řízené hospodářské a kulturní činnosti v samostatné působnosti.

Věcná příslušnost okresních finančních správ, jako dekoncentrovaných teritoriálních orgánů republikové finanční správy v první instanci, příslušela správa a kontrola příjmů (daní, dávek, poplatků, odvodů, příspěvků, finančních nástrojů v zahraničním obchodě a pokut odváděných do státního rozpočtu)⁴⁸ a výdajů (dotací,

⁴¹ Ustanovení § 5 vládního nařízení č. 107/1967 Sb., o zabezpečení vztahů organizací ke státnímu rozpočtu, ze dne 17. 11. 1967.

⁴² Na území Slovenska zákonem SNR č. 115/1970 Sb., o finančních správách.

⁴³ HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2005. ISBN 80-710-6709-1, str. 468.

⁴⁴ V § 2 odst. 6 zákona č. 33/1970 Sb. zůstala pouze obecná proklamace: „*Finanční správy spolupracují při plnění svých úkolů s národními výbory v zájmu provádění jednotné finanční politiky státu.*“ Na území Slovenska však finančním správám zákon (č. 115/1970 Sb.) ukládal i povinnost předkládání zpráv o plnění v jejich územních obvodech.

⁴⁵ Na území České republiky od 1. 7. 1970 a na Slovensku od 1. 1. 1971.

⁴⁶ Podle Delonga [viz násled. pozn. pod čarou č. 49] platila zvláštní úprava pro Prahu, kde působila Finanční správa v hlavním městě Praze v postavení krajské finanční správy a obvodní finanční správy v postavení okresních finančních správ. Vedle toho byly ve městech, jejichž národní výbory řídila přímo vláda, zřízeny městské finanční správy v postavení okresních finančních správ.

⁴⁷ SPOLEČNÁ ČESKO-SLOVENSKÁ DIGITÁLNÍ PARLAMENTNÍ KNIHOVNA. Tisk č. 79: *Vládní návrh zákona o územních finančních orgánech* [online]. 28.11.1990. [cit. 2013-03-11]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1990cnr/tisky/t0079_01.htm.

subvencí, intervencí, příspěvků a jiných přidělů)⁴⁸ ústředních státních rozpočtů.⁴⁹ Krajské finanční správy, představující druhou instanci, řídily okresní finanční správy ve svém územním obvodu, přezkoumávaly jejich opatření a prováděly finanční revize.⁵⁰ Nejvyšší instancí pak bylo Ministerstvo financí ČSR. Personálně i materiálně byly nově zřízené finanční správy naplněny ze stávajících odborů státních financí národních výborů (viz § 10 zákona č. 33/1970 Sb.).

1.2 STÁTNÍ FINANČNÍ SPRÁVA PO ROCE 1989

1.2.1 VZNIK ÚZEMNÍCH FINANČNÍCH ORGÁNŮ

Do období překotných změn společnosti, po listopadu 1989, vstoupila stávající soustava okresních a krajských finančních správ téměř ve stejné podobě, v jaké byla od svého zřízení oddělením od okresních a krajských národních výborů v roce 1970. Personálně i materiálně byla organizace správy citelně poddimenzována. Konkrétně lze uvést, že například na Okresní finanční správě v Karlových Varech pracovalo v roce 1989 jen 14 zaměstnanců a v Sokolově nebo v Chebu, cca. 10 až 12. V celém Západočeském kraji (dnes území Karlovarského a Plzeňského kraje) jich tehdy bylo cca. 150. Vnitřně se okresní finanční správa nejčastěji členila na dvě oddělení, a to daně z obrátu a oddělení odvodů a dotací do státního rozpočtu. Samostatně byla vedena obslužná agenda účetnictví státních příjmů. V čele úřadu stál ředitel, který s ohledem na velikost úřadu, sám často spravoval⁵¹ jednu z agend. Organizační členění ovšem nebylo závazné a dle velikosti úřadu se mohlo lišit. Po materiální stránce nebyly finanční správy též nijak výrazně vybaveny a například pro krajskou finanční správu v Plzni, včetně podřízených správ, bylo přiděleno pouze jediné vozidlo. Zaměstnanci se tak v případě kontrol mimo okresní města, vydávali hromadnou dopravou a v případě odlehlejších subjektů (zemědělská družstva, lesní správy apod.) byli nuceni žádat tyto kontrolované osoby o zabezpečení dopravy jejich vlastními prostředky. Jelikož

⁴⁸ Ustanovení § 1 zákona č. 33/1970 Sb., o finančních správách, ze dne 16.4.1970 s účinností od 1.7.1970.

⁴⁹ DELONG, Vladimír a kol., Československé socialistické správní právo, zvláštní část, 1.díl, Praha, Ústav státní správy, 1971, str. 88 a 95.

⁵⁰ HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2005. ISBN 80-710-6709-1, str. 468.

⁵¹ Například správa a vymáhání pokut (viz. Okresní finanční správa v Karlových Varech).

nevladnula finanční správa též ani odpovídající výpočetní kapacitu, probíhalo periodické zpracování agendy pronájmem výpočetního času.⁵² Z pochopitelných důvodů tak nemohly parametry správy, nastavené pro zcela jiné prostředí, stačit potřebám dynamicky se rozvíjející liberální ekonomiky s překotným rozvojem podnikání.

Vytvoření kvalitativně nové a moderní soustavy územních finančních orgánů, a to ještě před přijetím nové soustavy daní, tak bylo naléhavým úkolem ministerstva financí. Z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona o územních finančních orgánech lze citovat: „...*Daňová správa je tak neracionálně vykonávána dvěma soustavami správních orgánů a projevuje se v ní řada nedostatků, především u národních výborů. Nedostatečně je prováděna vyhledávací činnost a daňová kontrola. (...) Národní výbory budou zrušeny a organizace finančních správ v důsledku vysokého nárůstu daňových subjektů nevyhovuje.*“⁵³ Při přípravě osnovy nového zákona byla zvažována varianta, že nové orgány ponесou tradiční (a dosud vžitý) český název, tj. **berní úřady**. Nicméně zvítězil názor, že s ohledem na obsah jejich věcné působnosti (*kromě správy daní i správa a kontrola čerpání dotací, provádění finančních revizí, cenové kontroly a přestupkového řízení*) a zejména s přihlédnutím k obvyklému názvosloví v zahraničí, budou těmito orgány **finanční úřady** a **finanční ředitelství**. Předložený zákon o územních finančních orgánech, byl v listopadu 1990 projednán ve výborech ČNR a 28. 11. 1990 byl schválen s účinností od 1. 1. 1991. Ve sbírce zákonů byl 21. 12. 1990 zveřejněn pod číslem 531/1990 Sb. Ještě v průběhu roku 1990, tedy před samotným schválením zákona o územních finančních orgánech, bylo na stávající finanční správy přijato 1 700 nových zaměstnanců a v následujícím roce přesáhl celkový počet zaměstnanců obou stupňů 8 000. Současně byl v roce 1990 zřízen na ministerstvu financí nový odbor pro řízení územních finančních orgánů.⁵⁴ Zřízeno bylo celkem 8 krajských finančních ředitelství jako finančních úřadů druhého stupně a 218 finančních úřadů, prvoinstančních. Mezi zákonodárci nakonec nezmýšlela myšlenka okresního

⁵² Čerpáno z autentických sdělení bývalých zaměstnanců (Ing. M. Berkovcová, Ing. L. Kupilíková).

⁵³ SPOLEČNÁ ČESKO-SLOVENSKÁ DIGITÁLNÍ PARLAMENTNÍ KNIHOVNA. *Tisk č. 79: Vládní návrh zákona o územních finančních orgánech* [online]. 28.11.1990. [cit. 2013-03-11]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1990cnr/tisky/t0079_01.htm.

⁵⁴ SPOLEČNÁ ČESKO-SLOVENSKÁ DIGITÁLNÍ PARLAMENTNÍ KNIHOVNA. *Stenografický zápis z jednání o schválení vládního návrhu zákona ČNR o územních finančních orgánech*. [online]. 28. 11. 1990. [cit. 2013-03-11]. Dostupné z: <http://goo.gl/VlzWC>.

principu územní působnosti finančních úřadů, neboť pro rozdíly v jejich velikostech (okresů) by došlo k velkým disproporcím (například v případě Ostravy), jež by byly řešeny nejspíš prostřednictvím expositur, a tedy by zase (podle předkladatele zákona) byl na druhé straně porušen striktní princip dvojinstanční správy.⁵⁴

1.2.2 *I. FÁZE SPECIALIZACE: SAMOSTATNÁ KONTROLA*

Specializace zaměstnanců správy daní probíhala v několika vlnách. Samotný vznik územních finančních orgánů ani pozdější účinnost nové soustavy daní, nebyly doprovázeny žádnou formou závazného předpisu, který by nově stanovil vnitřní organizační členění jednotlivých úřadů. Namísto toho bylo převzato členění stávající, které nerespektovalo fáze daňového řízení, nýbrž vycházelo pouze z odlišností jednotlivých daní. V popisu pracovní činnosti zaměstnanců bylo vykonávání všech správních úkonů v rozsahu celého daňového řízení, vyjma řízení registračního, které bylo od počátku vyčleněno jako samostatná agenda. Specializace zaměstnanců pro správu konkrétních daní, ve všech fázích daňového řízení, se ještě dále posilovala postupným začleněním výpočetní techniky do procesu vyměřování. Zavádění softwarových prostředků podpory automatizace jednotlivých daní svěřené různým dodavatelům, vytvářelo vzájemnou nekompatibilitu jednotlivých úloh. Během prvního roku po zavedení nové soustavy daní se ukázalo, že stávající vnitřní organizační členění neodpovídá s pohledu efektivitu výkonu správních činností novému právnímu prostředí. Zejména prudký nárůst administrativy nedovolil správcům daně vykonávat řízení v takovém rozsahu, jaký byl zapotřebí pro účelné a efektivní stanovení, kontrolu a vybrání nebo vymáhání daně. Bylo potřeba systémově upravit organizaci práce uvnitř finančních úřadů tak, aby byla posílena zejména **daňová kontrola**. Za tímto účelem se mezi lety 1993 a 1994 schází pracovní skupina, složená zejména z ředitelů finančních úřadů a vedení finančního ředitelství. Jejím výstupem je nezávazné doporučení ředitelům finančních úřadů k organizačnímu rozdělení správy daní na evidenční soubor činností a kontrolní soubor činností. Nové opatření se však pro svoji specifickou netýká tzv. trojdaně⁵⁵. Tato koncepce byla široce akceptována a na některých finančních

⁵⁵ Původně slangový, později i literaturou přejatý výraz pro souhrnné označení daně dědické, darovací a daně z převodu nemovitostí, které jsou současně upraveny v rámci zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. (viz. RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd.

úřadech začala postupně, v průběhu roku 1994, vznikat samostatná oddělení daňové kontroly.

1.2.3 II. FÁZE SPECIALIZACE: UNIVERZÁLNÍ SPRÁVCE DANĚ

Ani osamostatnění kontrolních činností zcela nevyřešilo administrativní zátěž spojenou s nerovnoměrně rozloženým nápadem podání daňových subjektů a s tím souvisejícím nedostatkem prostoru pro vlastní odbornou daňovou správu. Následovala tedy další organizační změna, která se tentokrát zapsala do odborného povědomí jako zavedení tzv. „*univerzálního správce daně*“.⁵⁶ Změna spočívala v rozdělení všech spravovaných agend vyměřovacího oddělení⁵⁶, mezi jeho zaměstnance. Došlo tedy ke zrušení specializací na jednotlivé daně a správci vyměřovacích oddělení byli pověřeni paralelní správou několika daní současně, v celém rozsahu, s výjimkou daňové kontroly. Zjevná nevýhoda nové koncepce, spočívající zejména ve výrazně vyšších nárocích na odbornost správců, byla kompenzována pozitivním efektem rozmělnění činností mezi vyšší počet zaměstnanců, a to zejména s ohledem na nižší míru působených externalit vlivem pracovních špiček a kampaňovitosti v průběhu kalendářního roku. Pravidelně opakující se nárazové činnosti, v souvislosti s termíny výběru daňových přiznání a vracení daňových přeplatků nebo nadměrných odpočtů, byly totiž rozloženy mezi více zaměstnanců, kterým naopak klesl počet spravovaných daňových subjektů. Tím, že správci daně byli vtaženi do celého daňového řízení konkrétního subjektu se předpokládalo, že dokážou lépe analyticky zhodnotit situaci při rizikovém rozhodování. Tedy zejména při rozhodování o uplatněných nadměrných odpočtech DPH, vyřizování žádostí o posečkání daně nebo zaplacení ve splátkách, ale i například pro předávání kvalitních podnětů k daňovým kontrolám či získávání relevantních informací pro potřeby vymáhání daňových nedoplatků. Požadavek na

Brno: Masarykova univerzita, 2008, 509 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 417. ISBN 978-807-2392-308, str. 273 nebo JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 525 p. ISBN 80-738-0155-8, str. 296).

⁵⁶ Daň z příjmů (zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, účinný od 1. 1. 1993), DPH (zákon ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinný od 1. 1. 1993), silniční daň (zákon ČNR č. 16/1993 Sb. o dani silniční, účinný od 1. 1. 1993), spotřební daně (zákon ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, účinný od 1. 1. 1993) a související agendy, jako např.: potvrzování domicilů, vystavování potvrzení o bezdlužnosti, daňové hlášenky, vymáhání daňových nedoplatků, apod.

hlubší znalosti u jednotlivých daní ve správě vyměřovacího oddělení, měl být napříště zajištěn systémem zvláště proškolených garantů jednotlivých daní.

1.2.4 III. FÁZE SPECIALIZACE: SAMOSTATNÉ VYMÁHÁNÍ

Stejně jako absence kontrolní činnosti, bylo i nefunkční vymáhání velkým nedostatkem v prvních letech existence finančních úřadů. Provádět exekuční činnost přitom okresním správám umožňovala již vyhláška č. 16/1962 Sb. (viz str. 11, kap. 1.1.6). Správce daně⁵⁷ i tehdy mohl volit mezi exekucí správní daňovou nebo soudní.⁵⁸ **Daňová exekuce** se mohla vést prostřednictvím *příkazu k provádění srážek ze mzdy dlužníka*⁵⁹, *příkazem pohledávky dlužníka vůči peněžnímu ústavu*^{60, 61} nebo *prodejem movitých věcí dlužníka*⁶². S ohledem na věcnou působnost okresních finančních správ, spravující zejména odvody a daně z příjmů organizací⁶³, připadala do úvahy prakticky pouze daňová exekuce pro nedoplatky na pokutách⁶⁴ uložených fyzickým osobám. Ostatní daňové povinnosti fyzických osob přitom zpravidla zůstaly v působnosti finančních odborů nebo finančních komisí, působících při národních výborech, a to až do jejich zrušení⁶⁵. Proces vymáhání byl z hlediska svého provedení relativně jednoduchým řízením, proto nebyla ze strany finančních správ pocíťována

⁵⁷ Vyhláška ministerstva financí č. 16/1962 Sb. o řízení ve věcech daní a poplatků, nebyla nikdy novelizována a soudobou terminologií si uchovala jak po osamostatnění finančních správ v roce 1970, tak i po vzniku územních finančních orgánů v roce 1991. Pojem „národní výbor“ proto bylo lze zaměnit za ekvivalent „správce daně“.

⁵⁸ Ustanovení § 24 odst. 2 vyhlášky č. 16/1962 Sb.: „*Nezaplatí-li dlužník daňový nedoplatek ve lhůtě stanovené výzvou podle odstavce 1, přistoupí národní výbor k výkonu rozhodnutí nebo požádá o jeho výkon soud.*“

⁵⁹ Mzda je v tomto případě legislativní zkratkou pro mzdu nebo jinou odměnu za práci, důchod, nemocenské dávky, stipendia apod. (viz ust. § 31 odst. 1 vyhlášky č. 16/1962 Sb.).

⁶⁰ Pohledávka nebyla vázána pouze na existenci bankovního účtu, ale na jakoukoliv pohledávku dlužníka vůči peněžnímu ústavu (viz ust. 33 odst. 1 vyhlášky č. 16/1962 Sb.).

⁶¹ Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ze dne 20. 12. 1991, ve znění účinném od 1. 2. 1992 do 31. 8. 1998; v § 1 odst. 1 uváděl: „*Bankami se pro účely tohoto zákona rozumějí právnické osoby se sídlem v České a Slovenské Federativní Republice založené jako akciová společnost 1) nebo státní peněžní ústav podle tohoto zákona (§ 36), které (...)*“.

⁶² Prodej byl umožněn pouze mimo dražbu za odhadní cenu věcí. Bylo-li zájemců víc, měl správce daně (národní výbor) „*přihlédnout k osobním poměrům zájemců*“. Prodej přitom nesměl být uskutečněn ve prospěch osob účastnících se daňového řízení, ani členům jejich rodin (viz ust. § 37 odst. 2 vyhlášky č. 16/1962 Sb.). Mezi movité věci řadila vyhláška v ustanovení § 40 i „*vkladní knížky, životní pojistky a jiné cenné papíry*“.

⁶³ Zjištěné nedoplatky se povětšinou odehrávaly na úrovni neúmyslného opomenutí a řešily se telefonickou výzvou [čerpáno z autentických sdělení bývalých zaměstnanců (Ing. M. Berkovcová, Ing. H. Krohová)].

⁶⁴ Sankce ukládané správními orgány na úseku přestupků proti veřejného pořádku, například sborem ozbrojené ochrany železnic, tzv. SOOŽ.

⁶⁵ Zákon č. 367/1990 Sb., o obcích (obecní zřízení), účinný od 24. 11. 1990.

potřeba navrhovat soudní exekuce. Z exekučních prostředků bylo téměř výhradně přikazováno na srážku ze mzdy (vysoký podíl srážek ze mzdy byl obvyklým i pro civilní exekuce soudní⁶⁶). To bylo determinováno platností všeobecné pracovní povinnosti⁶⁷ a současně skutečností, že do gesce okresní finanční správy patřila i daň ze mzdy - zaměstnanci správy tak měli přímý přístup k údajům o plátcích mzdy. Samotný výkon rozhodnutí se prováděl jednoduše, vyplněním příkazního blanketu na tiskovém vzoru vydaném ministerstvem financí. Obdobné zjednodušené vydávání exekučních příkazů ve formě tiskopisových vzorů se přitom v praxi finančních úřadů udrželo až do roku cca. 1999, kdy byla centrálně zavedena automatizovaná podpora úlohy vymáhání v systému ADIS (příklady formulářových rozhodnutí viz přílohy této práce).

V podmínkách překotných změn při zavádění nové daňové soustavy, současnou správou dobíhajících starých daní a také prudkým nárůstem počtu daňových subjektů, nebyla daňová správa sto, od roku 1990, zabezpečit vymáhání na potřebné úrovni. Předchozí zkušenosti s vymáhací činností z doby okresních finančních správ byly mnohde přerušeny odchodem zaměstnanců. Současně však platilo, že v nových podmínkách byly stejně jen málo využitelné. Vymáhací řízení byla zahajována pouze sporadicky a to téměř výhradně v oblasti administrativních exekucí.⁶⁸ Výjimkou, a v tomto smyslu zcela ojedinělou, byla exekuce prodejem movitých věcí daňového dlužníka⁶⁹, kterou realizoval Finanční úřad v Plzni v květnu 1992⁷⁰, tedy ještě před účinností zákona o správě daní a poplatků.

⁶⁶ Pro srovnání: v roce 1981 činil podíl návrhů na srážku ze mzdy (u soudních exekucí) plných 97,1% z počtu všech návrhů na výkon rozhodnutí. Proti tomu činil podíl příkázání pohledávek, mobiliárních exekucí a prodejem nemovitostí, dohromady, pouhé 1%. [TRIPES, Antonín. *Exekuce v soudní praxi*. Vyd. 1. Prague: C.H. Beck, 1997. ISBN 80-717-9136-9, str. 4]

⁶⁷ Trestný čin příživnictví podle § 203 zákona č. 140/1961 Sb. Trestní zákon: „*Kdo se soustavně vyhýbá poctivé práci a prostředky k obživě si opatřuje nekalým způsobem, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta.*“ Toto ustanovení zavádělo pracovní povinnost a trestalo bližší nespecifikované způsoby nekalé obživy. Institut „příživnictví“ byl zrušen čl. I bod 70 zákona č. 175/1990 Sb. až s účinností od 1. 7. 1990.

⁶⁸ Příkazem k provádění srážek ze mzdy (viz ust. § 31 odst. 1 vyhlášky č. 16/1962 Sb.) nebo příkazem pohledávky dlužníka vůči finančnímu ústavu (viz ust. 33 odst. 1 vyhlášky č. 16/1962 Sb.).

⁶⁹ Ustanovení § 35 vyhlášky Ministerstva financí ČR č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků: „*Na úhradu daňového nedoplatku mohou být prodány movité věci dlužníka, které sepíše do protokolu pracovník určený národním výborem (vykonavatel); movité věci, které má dlužník u jiné osoby, lze sepsat jen, je-li ochotna je vydat. (...)*“.

⁷⁰ *Deník Nová Pravda: Západočeský zpravodajský list. Plzeň, 2.6.1992, roč. 1992, č. 128. ISSN 1803-165X, str. 2.*

Tak, jako v případě daňové kontroly, i v **oblasti vymáhání, stát v prvních letech existence územních finančních úřadů selhával**, a bylo potřeba najít systémové řešení v podobě specializace, vyčleněním vymáhacích činností z obecné správy daní. Pod tlakem postupného zvyšování objemu nevymáhaných daňových nedoplatků začal, v průběhu roku 1993, postupný proces osamostatnění této agendy. Ovšem je nutno podotknout, že vývoj to byl značně nekoordinovaný a de-facto záleželo vždy pouze na osobním postoji ředitele finančního úřadu a místních podmínkách, s ohledem na jeho reálné personální zdroje. K posunu v této oblasti došlo především díky malé skupině několika zaměstnanců, kteří pomohli vzájemnou kooperací a s podporou vedení, najít fungující postupy, jež pak mohly být dál předávány ostatním úřadům. Značnou roli v této věci sehrála aktivita vedoucího Oddělení metodiky správy daní FŘ v Plzni, JUDr. Dvořáka a dalších osob⁷¹, kteří výrazným způsobem přispěli k reinstalaci daňové exekuce v praxi finančních úřadů.

Později mohla profesionalizace na jednotlivých úřadech postoupit až k vytvoření specializovaných referátů nebo samostatných oddělení. Ovšem v té době již unifikovaným způsobem, dle závazné systematiky prvního organizačního řádu ÚFO, který vydalo ministerstvo financí s účinností od 1. 7. 1995. Nový organizační řád vymezil vnitřní členění finančních úřadů, a to s přihlédnutím k rozsahu věcné působnosti a počtu zaměstnanců, do pěti velikostních skupin. Samostatná existence vymáhacího oddělení přitom byla umožněna na většině finančních úřadů se sídlem v okresních městech.

1.2.5 **FINANČNÍ ÚŘAD V SOKOLOVĚ**

Na příkladu vzniku a činnosti oddělení vymáhacího Finančního úřadu v Sokolově bych rád demonstroval konkrétní postup rozvoje daňové exekuce v ČR po

⁷¹ Za ministerstvo financí lze jmenovat např.: JUDr. Kalous (náměstek ministra), JUDr. Kohoutková (legislativní odbor) a JUDr. Kaman. Za finanční ředitelství: JUDr. Grossová, PhD. (Brno), Ing. Rogula (Ústí nad Labem), JUDr. Vácha (Praha), Ing. Markvart (Plzeň). Na úrovni finančních úřadů zasáhli do vývoje daňové exekuce zejména na FÚ v Plzni, kde byla realizována vůbec první daňová porevoluční exekuce movitých věcí (1992) exekutorem B. Babkou, v Sokolově (mj. první úspěšný prodej nemovitosti v rámci daňové dražby - 23. 6. 1994, exekutorem J. Blechou) a některé další, např. v Karlových Varech, v Turnově, Frýdlantu, Němčicích nad Hanou atd.

roce 1993, neboť právě zdejší finanční úřad patřil mezi⁷² její skutečné průkopníky a zkušenosti zaměstnanců úřadu byly uplatněny při rozvoji vymáhací činnosti v dalších regionech i mimo tehdejší Západočeský kraj, například ve Východních Čechách⁷³ nebo na střední Moravě⁷⁴.

Potřeba specializace k vymáhací činnosti byla vedením finančního úřadu pocíťována záhy po vzniku územních finančních orgánů⁷⁵. Po vytipování vhodné osoby bylo ředitelkou tohoto úřadu, v létě 2003 (tedy ještě před vznikem kontrolních odd.), rozhodnuto o zkušebním rozdělení dosavadního daňového řízení tak, že část vymáhací měla být napříště vykonávána pouze tímto určeným specialistou. Podle dostupných záznamů⁷⁶ bylo do konce roku 1993 vydáno celkem 69 exekučních příkazů na příkazání pohledávky, z nichž 67 na peněžní prostředky u bank⁷⁷ a jen dva na srážku ze mzdy⁷⁸. Úplné obrácení poměru použitých exekučních prostředků v neprospěch srážek ze mzdy (ve srovnání s předchozí činností finanční správy), byla způsobena jednak ztrátou potřebných informací o zaměstnavatelích⁷⁹, ale také současnou přeměnou portfolia daňových dlužníků, s rozvojem podnikání fyzických a právnických osob po roce 1989. Vedle administrativních exekucí, bylo ještě v listopadu 1993, přistoupeno k vydání rozhodnutí, podle § 72 zákona o správě daní, o vymezení zástavního práva na nemovitosti ve vlastnictví dlužníka⁸⁰, a následně i na věci movité (motorové vozidlo)⁸¹. První exekuční příkaz na prodej movitých věcí⁸² byl tímto finančním úřadem vydán též

⁷² Nejproduktivnějším finančním úřadem v oblasti mobiliárních exekucí v ČR byl bezesporu FÚ v Plzni, kde jen do června 1994 realizovali pod vedením exekutora Bohumila Babky na 20 dražeb movitých věcí [BAROCH, Pavel. Daňoví dlužníci začínají přicházet také o domy. *MF Dnes*. 24.6.1994].

⁷³ Dohodou o dočasném přidělení k výkonu práce k jinému zaměstnavateli, byl dosavadní vedoucí vymáhacího referátu FÚ v Sokolově přidělen v březnu 1995 k výkonu práce u Finančního ředitelství v Hradci Králové, za účelem předávání zkušeností z exekučního řízení.

⁷⁴ Úzká spolupráce s Finančním úřadem v Němčicích nad Hanou.

⁷⁵ Územní finanční orgány vznikly k 1. 1. 1991 na základě zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ze dne 28. 11. 1990, s účinností od 1. 1. 1991.

⁷⁶ Evidence písemností tehdy nebyla finančními úřady vedena prostřednictvím automatizovaného systému evidence písemností a řada jednacích čísel byla chronologicky přidělována ručním provedením zápisu v knize evidence písemností.

⁷⁷ Podle ustanovení § 73 odst. 6 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

⁷⁸ Podle ustanovení § 73 odst. 6 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

⁷⁹ Evidence zaměstnanců a zaměstnavatelů byla správcům daně dostupná jen do konce účinnosti zákona č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy, který byl derogován v rámci nové soustavy daní, zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s účinností od 1. 1. 1993.

⁸⁰ Rozhodnutí FÚ v Sokolově o vymezení rozsahu zákonného zástavního práva k nemovitostem ve vlastnictví daňového dlužníka ze dne 18. 11. 1993, čj. SO 11712/01-60-1993.

⁸¹ Rozhodnutí FÚ v Sokolově o vymezení rozsahu zákonného zástavního práva k motorovému vozidlu ve vlastnictví daňového dlužníka ze dne 23. 11. 1993, čj. SO 12677/01-60-1993.

⁸² Podle ustanovení § 73 odst. 6 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

ještě v listopadu 1993⁸³. V průběhu roku 1994, kdy i nadále rostl počet daňových dlužníků, přičemž dosavadní působení „uvolněného“ správce daně se specializací k vymáhání se osvědčila, byl učiněn další krok k etablování, posílením této agendy o další dva zaměstnance.

Za určitý přelom lze pro další období považovat první realizovanou exekuci prodejem nemovitosti v majetku daňového dlužníka v ČR, která byla zahájena vydáním exekučního příkazu dne 28. 2. 1994⁸⁴ a jejíž prodej se uskutečnil dražbou konanou 23. 6. 1994⁸⁵. Přestože se samotné dražby nakonec účastnili pouze dva zájemci, byla nabízená nemovitost vydražena (za sledování celkem 155 registrovaných přítomných, mezi nimiž bylo mnoho zaměstnanců FÚ a FŘ z celé ČR) až po 88 příhozech, kdy z vyvolávací částky ve výši 672 tis. Kč se licitace zastavila na konečných 1 040 tis. Kč.⁸⁶ Úspěch realizované dražby a tehdejší ohlas v médiích nakonec také přispěl k dalšímu rozšíření a využívání tohoto exekučního prostředku mezi ostatní finanční úřady. Další předávání zkušeností probíhalo i prostřednictvím praktických rad poskytovaných zaměstnancům, zejména v oblasti místní příslušnosti tehdejšího Finančního ředitelství v Plzni, ale také na základě vzájemné dohody finančních ředitelství, i v působnosti Finančního ředitelství v Hradci Králové⁷³.

Za účelem dalšího zvýšení efektivity úseku vymáhání bylo nejprve dne 1. 3. 1995 přistoupeno k vytvoření **vymáhacího referátu** při stávajícím oddělení vyměřovacím a následně, v rámci zásadní změny vnitřní organizace vyvolané novým organizačním řádem ÚFO, vzniklo k 1. 1. 1995 **samostatné oddělení vymáhací, registrace a EDA** se sedmi zaměstnanci, z nichž čtyři se přímo podíleli na vymáhání daňových nedoplatků a pokut v rámci dělené správy⁸⁷.

⁸³ Rozhodnutí FÚ v Sokolově, exekuční příkaz na prodej movitých věcí ve vlastnictví daňového dlužníka ze dne 25. 11. 1993, čj. SO 13125/01-60-1993.

⁸⁴ Rozhodnutí FÚ v Sokolově, exekuční příkaz na prodej nemovitosti ve vlastnictví daňového dlužníka ze dne 28. 2. 1994, čj. SO 1529/01-60-1994.

⁸⁵ Dražební vyhláška FÚ v Sokolově ze dne 16. 5. 1994, čj. SO 3516/01-60-1994.

⁸⁶ Protokol č. II-1/94 o průběhu veřejné dražby provedené Finančním úřadem v Sokolově, ze dne 23. 6. 1994, čj. SO 4000-5337/01/1994/Ex. a rozhodnutí FÚ v Sokolově č. 183/94 o udělení příklepu, ze dne 23. 6. 1994, čj. SO 4000-5336/01/1994/Ex.

⁸⁷ „Tzv. dělená správa je neoficiální označení pro vybírání a vymáhání odvodů, poplatků sankční povahy, pokut, penále, jsou-li příjmem státního rozpočtu, popř. jiných veřejných rozpočtů (kromě pokut ukládaných obcemi a kraji) a jsou-li přitom uloženy orgány odlišnými od územních finančních orgánů.“: [DĚLENÁ SPRÁVA: Právní úprava a její změny. In: [online]. Sagit [cit. 2013-03-17]. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_113.htm].

1.3 DAŇOVÁ REFORMA

1.3.1 **NOVÁ SOUSTAVA DANÍ**⁸⁸

Vedle práce na přípravě nové organizační struktury, pokračovala i příprava nové soustavy daní. Jednou z prvních změn v daňové oblasti představovala novelizace zákonů: č. 73/1952 Sb., o dani z obratu a č. 157/1989 Sb., o dani důchodové. Také byl přijat zákon zcela nový, a to zákon č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva. Tyto změny sice již pomáhaly vytvářet kvalitativně novou bázi pro podnikatelské působení fyzických i právnických osob, avšak stále se jednalo o změny toliko dílčí, neboť základ systému i nadále vycházel ze socialistické normotvorby. Situaci navíc komplikoval stav v oblasti daňového procesu, jelikož zde byla právní úprava roztržena v jednotlivých daňových zákonech. Ty obsahovaly vedle hmotněprávní části i procesní normy *lex specialis*⁸⁹, upravující zejména daňovou kontrolu, opravné prostředky, promlčení, případně též **způsoby vymáhání, u každé z těchto daní zvlášť**⁹⁰. Některé právní instituty daňového procesu tím byly upraveny souběžně různými způsoby. Nezbytná komplexní daňová reforma (teprve třetí v pořadí od vzniku samostatného Československa)⁹¹ byla, s předpokládanou účinností od 1. 1. 1993, připravována intenzivně od června 1990.⁹² Jen na okraj lze připomenout, že tato příprava byla velmi komplikována spory o kompetence jednotlivých republik československé federace. Jejich mezitímním výsledkem bylo vymezení jednotlivých kompetencí federace na daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daně z příjmů; zákony o nich přijalo v květnu 1992 Federální shromáždění.⁹³ Ostatní daně, jakož i **správa daní**, patřily do kompetence republik, zákony o nich schválila ve stejné době Česká národní rada. Současně byl také přijat federální zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který měl do budoucna zaručit, že jednotlivé republiky nebudou zavádět ve své kompetenci jiné daně než ty, které jsou

⁸⁸ Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, účinný od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2003.

⁸⁹ Ve vztahu k vyhlášce ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, která byla k jednotlivým zvláštním úpravám subsidiárním předpisem.

⁹⁰ Zákon č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy (v § 19 an.), zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu (v § 12 a násl.).

⁹¹ První v roce 1927 a druhá k 1. 1. 1953.

⁹² BONĚK, Václav. *Kurz OSK D40 - Daňová teorie a politika*, 2009, VZ MFČR.

⁹³ Zákon č. 222/1992 Sb., zákon 213/1992 Sb. a zákon č. 286/1992 Sb.

v tomto zákoně uvedeny, aby alespoň strukturálně byla na území Československa jednotná daňová soustava.⁹⁴

1.3.2 ZÁKON O SPRÁVĚ DANÍ A POPLATKŮ

Očekávaný, komplexní, daňově procesní předpis, který by nahradil značně nehomogenní stávající procesní úpravu správy daní jednotným předpisem zákonné síly, byl z hlediska vymáhání daňových nedoplatků zvláště naléhavě potřebný. Jak jsem uvedl [výše](#), vyhláška č. 16/1962 Sb. sice upravovala i některé exekuční prostředky, nicméně tato úprava byla z hlediska aktuálních potřeb praxe dávno překonanou. Absentovaly přitom i některé základní instituty, jako je možnost zajištění daňového nedoplatku zástavním právem na majetek dlužníka. Roztříštěnost se projevovala nutností nalézat procesní právo postupně, v pořadí od úpravy v konkrétním daňovém zákoně, ve vyhlášce (č. 16/1962 Sb.) a také v zákoně o správním řízení (č. 71/1967 Sb.). Vedle překážek z oblasti pozitivního práva, lze další problém spatřovat v oblasti tehdejšího personálního zajištění vznikajících finančních úřadů.

Skutečný start a rozvoj daňové exekuce se mohl uskutečnit až s účinností přijaté daňové reformy, kdy se od 1. 1. 1993, staly účinnými, tzv. „nové“ daně⁹⁵ a zejména tolik očekávaná procesní úprava, přijatá ČNR jako poslední z řady daňových předpisů. **Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků**, derogoval k tomuto datu zmíněnou vyhlášku č. 16/1962 Sb., současně svými účinky vyloučil⁹⁶ použití zákona č. 71/1967 Sb. (správní řád) a v neposlední řadě také stanovil pro výkon daňové exekuce subsidiaritu⁹⁷ o. s. ř. Zákon v § 73 odst. 6 taxativně stanovil možnost použít tyto exekuční prostředky: **a)** příkázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky; **b)** srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod.; **c)** prodej movitých věcí; **d)** prodej nemovitostí. Vedle toho umožnil správci daně vydat zajišťovací příkaz⁹⁸ na nesplatnou nebo dosud

⁹⁴ BONĚK, Václav. *Kurz OSK D40 - Daňová teorie a politika*, 2009, VZ MFČR.

⁹⁵ Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, účinný od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2003.

⁹⁶ Ustanovení § 99 zákona č. 337/1992 Sb.: „Pro daňové řízení se zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), nepoužije.“

⁹⁷ Ustanovení § 73 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb.: „Pro výkon daňové exekuce se použije přiměřeně občanského soudního řádu.“

⁹⁸ Ustanovení § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění 1. 1. 1993.

nestanovenou daň, je-li odůvodněná obava, že její úhrada bude v době splatnosti a vymahatelnosti nedobytná. A k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství, možnost zřídit zástavní právo⁹⁹ k věcem, popřípadě pohledávkám dlužníka.

1.3.3 **EXEKUČNÍ ŘÁD SPRÁVNÍ**

Již na přípravě osnovy zákona o správě daní a poplatků se podílela expertní skupina složená z právníků a ekonomů působících na finančních úřadech a ředitelstvích. JUDr. Stanislav Kalous, jako hlavní gestor tohoto zákona, vedl z pověření prvního náměstka ministra financí Ing. Klaka, za účelem přípravy a zkvalitnění právních norem upravujících správní vymáhání i souběžně ustavenou „**Komisi pro legislativní úpravu daňové exekuce**“.¹⁰⁰ Ta pracovala nejprve na samotném zákoně o správě daní a poplatků, přičemž později v činnosti navázala a mj. lektorovala první (a bohužel jedinou) komplexní metodickou příručku k daňové exekuci¹⁰¹, připravovanou původně kolektivem autorů FŘ pro hlavní město Prahu, jež byla nakonec vydána vnitřním pokynem řady DS.¹⁰² Tento materiál, v rozsahu 70 stran, velmi podrobně upravoval doporučený postup správců daně při výkonu daňové exekuce. Zabýval se obecně předpoklady k vymáhání, postupem před zahájením vymáhacího řízení i jednotlivými exekučními prostředky. Současně se u každého exekučního prostředku zabýval i vztahem daňově procesního předpisu k občanskému soudnímu řádu, jako subsidiární normy pro výkon daňové exekuce. Je jen velkou škodou, že po vydání příručky již nebylo pamatováno na navazující novelizace a tzv. pokyn „DS-2“, dílem následného vývoje judikatury a bohužel i dílem některých autorských nepřesností, velmi rychle

⁹⁹ Ustanovení § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném k 1. 1. 1993.

¹⁰⁰ Informace osobně poskytli bývalí členové: JUDr. Grossová, PhD., Ing. Rogula a Ing. Markvart.

¹⁰¹ Informace uvedena v záhlaví příručky Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu čj. 252/47 958/1993 ze dne 31. 8. 1993.

¹⁰² RADKOVA, Martina. *Exekuce jiné pohledávky*. Praha: Linde Praha, 2009, 199 p. ISBN 978-807-2017-676. Na str. 17 uvádí, že zmíněný pokyn DS-2 vytváří zcela mylnou konstrukci, kdy poddlužník v exekuci na příkázání pohledávky je v podstatě, na základě ručení sui generis (podle § 57 odst. 5 ZSDP), fakticky dlužníkem.

zastaral, čímž se stal snadným terčem pozdější kritiky.¹⁰³ Žádná další komplexní práce, podobného charakteru, později nevznikla, ač si to praxe žádala.¹⁰⁴

Komise pro legislativní úpravu daňové exekuce se v následujícím období zaměřila, vedle dílčích úprav stávajících předpisů, především na přípravu zákonného předpisu zcela nového, který by komplexně upravil daňovou exekuci, plně při respektování specifík daných správní povahou daňového řízení. Zejména byla snaha o eliminaci problémů s uplatněním tzv. "přiměřenosti", plynoucí z odlišného postavení správce daně a soudu, tedy nutnost podpůrně používat občanského soudního řádu. Měly být odstraněny také některé přetrvávající problémy z důvodu absence úpravy běhu a ukončení vymáhacího řízení, které se podle zákona o správě daní dalo pouze zahájit (zrušení a zastavení bylo obsažena pouze ve vztahu ke konkrétní daňové exekuci, ne vymáhacímu řízení jako takovému). Zákon také nestanovil způsoby provedení daňové exekuce ani okamžik jejího ukončení v případě částečného nebo úplného uhrazení vymáhané pohledávky apod. Práce nad novým předpisem trvaly relativně dlouho, neboť v Legislativní radě vlády nepanovala shoda nad potřebností „další“ procesní úpravy exekuce vedle stávající soudní, správní a daňové. Nebralo se přitom dostatečně na vědomí, že právě správní a daňová exekuce, měly být touto novou komplexní úpravou sjednoceny. Přednostně byla místo toho věnována pozornost návrhu zákona o soukromých exekutorech (později přijatý jako zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti) a zákonu o nedobrovolných dražbách (později přijatý jako zákon č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách). K projednání do Poslanecké sněmovny se návrh nového kodexu, který mezitím zkrátil předpokládaný název ze „*zákona o výkonu správních aktů (exekuční řád správní)*“ na výstižnější „*exekuční řád správní*“, dostal až po přijetí obou zmíněných komerčních exekucí.

¹⁰³ Metodický pokyn ministerstva financí DS-2 ze dne 31. 8. 1993 (zrušený k 31. 5. 1998), čj. 252/47 958/1993, zpracovaný kolektivem autorů Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ve spolupráci s oddělením 252 Ministerstva financí ČR. Lektorovala: Komise pro legislativní úpravu daňové exekuce. Pokyn nebyl nikdy veřejně vydán, řada „DS“ sloužila jen pro interní potřebu.

¹⁰⁴ Některé práce na téma daňové exekuce uvádějí v závěrečném seznamu literatury údajnou monografii: KOLEKTIV PRÁVNÍHO KOLÉGIA ŘEDITELE FINANČNÍHO ŘEDITELSTVÍ V BRNĚ. *Daňová exekuce v praxi finančních úřadů*. Přehrada: Ediční středisko VZ MFČR, 1995. Ovšem tato práce je pouhou reedicí zmíněného původního metodického pokynu ministerstva financí DS-2, respektive jeho přílohy, která byla jako resortní učební pomůcku kurzů vymáhání „B3“, vytisknuta v tehdejší DTP pracovišti Vzdělávacího zařízení ministerstva financí Přehrada v Pozlovicích.

Dne 3. 10. 2001 byl Poslanecké sněmovně předložen vládní návrh exekučního řádu správního (sněmovní tisk č. 1085) s předpokládanou účinností od 1. 1. 2003. Tento návrh byl však po krátké diskusi zamítnut v prvním čtení. Z diskuse předcházející samotnému hlasování je patrné, že poslanci hlasující proti návrhu nevzali na vědomí pravý důvod předložení osnovy. Většina námitek se odkazovala na správní exekuce jako na nepoužívaný institut, neboť správní orgány využívají prostředky exekuce soudní. Dále bylo uváděno (poslancem zpravodajem)¹⁰⁵, že přijetím návrhu by nebyl zaručen soudní přezkum v řízení vykonávacím správním a proto by z důvodu zaručení právních jistot účastníků měly i tyto exekuce probíhat podle občanského soudního řádu. Na adresu daňových exekucí, jejichž problémy ve skutečnosti iniciovaly uvedený návrh, bylo toliko uvedeno v jednom příspěvku¹⁰⁶, že jsou naprosto funkční, a že přijetí navrhované úpravy by bylo z tohoto hlediska ukvapené, v důsledku čehož by se finanční úřady jen obtížně potýkaly s daňovými nedoplatky. Jediným příspěvkem, který podpořil návrh zákona, byl zástupce předkladatele¹⁰⁷, který sice v krátkosti vyložil podstatu návrhu, nicméně není jisté, zda obsah jeho vystoupení byl přítomnými zaregistrován, neboť i stenograf v zápise poznamenal, že je v sále velký hluk.¹⁰⁸

Dne 22. 7. 2009 byl přijat zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, s účinností od 1. 1. 2011, který nahradil stávající daňově procesní předpis, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V rámci nového zákona byla přijata i nová komplexní úprava daňové exekuce, která je obsažena v pátém díle zákona, § 175 a násl. Porovnáním nově přijatého zákona se starší osnovou, je zřejmé, že se jedná v mnoha aspektech o velmi podobné úpravy. Obsahují stejné exekuční prostředky a podobnou strukturu řazení jednotlivých ustanovení. Téměř shodné je například celé ustanovení prohlášení o majetku, které je v daňovém řádu uvedeno v § 180 a nepřijatém návrhu v § 20. Téměř stejná úprava je obsažena i v exekučních nákladech, včetně vymezení nejnižší a nejvyšší částky na 500 Kč až 500 tis. Kč. Na druhou stranu se obě úpravy zcela jinak vyrovnaly se statusem dražební vyhlášky, když starší nepřijatá úprava ji stále nepovažuje, v duchu převládajícího názoru z doby jejího přijímání, za rozhodnutí a vylučuje použití

¹⁰⁵ Poslanec Pavel Němec.

¹⁰⁶ Poslanec Miloslav Výborný.

¹⁰⁷ Ministr financí, Jiří Rusnok.

¹⁰⁸ SPOLEČNÁ ČESKO-SLOVENSKÁ DIGITÁLNÍ PARLAMENTNÍ KNIHOVNA. *Tisk č. 1085: Vládní návrh exekučního řádu správního* [online]. 19. 10. 2001. [cit. 2013-03-18]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/eknih/1998ps/stenprot/039schuz/s039147.htm>.

opravného prostředku. Nový daňový řád, přitom, považuje dražební vyhlášku za samostatné rozhodnutí, když sice vylučuje odůvodnění, ale připouští proti ní opravný prostředek v podobě odvolání (§ 195 odst. 4 dražebního řádu).

2. EXEKUČNÍ PROSTŘEDKY

2.1 STANDARDNÍ EXEKUČNÍ PROSTŘEDKY DLE ZSDP

V roce 1993 navázal zákon o správě daní a poplatků, na vždy dosud platnou zásadu umožňující správnímu orgánu volit, při vymáhání daňových pohledávek, mezi soudní exekucí nebo vymáhacím řízením vedeném přímo správním úřadem. Tato možnost nechyběla v žádné z předcházejících právních úprav.¹⁰⁹ Zatímco soudní exekuce může pro vymožení daňových pohledávek využít všechny zákonné prostředky, které exekuční případně občanský soudní řád zná, daňová exekuce vedená přímo správním úřadem měla s ohledem na předpokládanou náročnost některých exekučních prostředků, vždy určitá omezení. Tak například nebylo nikdy umožněno správní exekucí postihnout podnik dlužníka nebo prodej zástavy. V případě zákona o správě poplatků, byly exekuční prostředky taxativně vyjmenovány v § 73 odst. 6. Podle tohoto ustanovení zákona, bylo možno vymáhat daňové nedoplatky pouze: **a) příkázáním pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky, b) srážkou ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchodu, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod., c) prodejem movitých věcí nebo d) prodejem nemovitostí.** Podle § 2 odst. 2 zákona o správě daní, byl správce daně povinen při volbě exekučního prostředku (stejně jako v celém daňovém řízení) volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení. Nabízí-li se k vydobytí peněžité pohledávky daňová exekuce několika způsoby zároveň a k jejímu uspokojení zřejmě stačí pouze některý z nich, nařídí správce daně exekuci jen tím způsobem, který stačí k uspokojení

¹⁰⁹ Ustanovení § 343 odst. 1 **zákona č. 76/1927 Sb. z. a n.**, o přímých daních, ze dne 15. 6. 1927, účinný od 1. 7. 1927 do 31. 12. 1952: „*Daně s přírůžkami a příslušenstvím vymáhají se buď v řízení správním (exekuce berní) podle ustanovení tohoto zákona, nebo v řízení soudním (exekuce soudní) podle ustanovení exekučního řádu...*“; § 51 odst. 1 **vyhlášky ministra financí č. 162/1953 Ú.l.**, kterou se upravuje řízení ve věcech daňových..., účinná od 8. 6. 1953 do 27. 2. 1962: „*Pokud není v §§ 47 až 50 stanoveno jinak, vymáhají se daně včas nezaplacené a jejich příslušenství buď exekucí soudní podle ustanovení občanského soudního řádu nebo správní exekucí daňovou podle ustanovení této vyhlášky (dále jen „správní exekuce“).*“; § 24 odst. 2 **vyhlášky Ministerstva financí ČR č. 16/1962 Sb.**, o řízení ve věcech daní a poplatků, účinné od 28. 2. 1962 do 31. 12. 1992: „*Nezaplatí-li dlužník daňový nedoplatek ve lhůtě stanovené výzvou podle odstavce 1, přistoupí národní výbor k výkonu rozhodnutí nebo požádá o jeho výkon soud.*“

pohledávky. Současně nebyl vyloučen postup, při kterém správce daně zvolil k vydobytí pohledávky dva nebo více exekučních prostředků souběžně.

V následujícím textu se blíže zastavím u jednotlivých prostředků, nicméně cílem nebude jejich úplný výklad, neboť to by bylo již mimo omezený rozsah práce, ale spíše se pokusím upozornit na některé zvláštnosti nebo omyly v doporučeném postupu z doby po účinnosti zákona o správě daní:

2.1.1 PŘIKÁZÁNÍM POHLEDÁVKY Z ÚČTU

Právní úprava vycházela až do 1. 1. 2011, tj. do účinnosti daňového řádu, z ustanovení § 73 odst. 6 písm. a) zákona o správě daní a z ustanovení § 73 odst. 7 (téhož), s přiměřeným použitím, §§ 303 až 311 občanského soudního řádu. Exekuci správce daně zahajoval vydáním exekučního příkazu na tiskopisu ministerstva financí „MFin 5806“ a odesláním příslušnému peněžnímu ústavu (viz příloha č. 2). Podle vnitřního pokynu ministerstva financí „DS-2“ z 31. 8. 1993 (viz kapitola 1.3.3, str. 25) se mj., v případě nesplnění arrestatoria peněžním ústavem, měl správce daně domáhat přímo na tomto peněžním ústavu, zaplacení částky, na kterou by měl finanční úřad právo, kdyby poddlužník postupoval správně. Přímý postup proti peněžnímu ústavu, namísto správného podání poddlužnické žaloby vysvětloval následující konstrukcí: *„V případě daňové exekuce je vymáhající správce daně oprávněn dlužnou částku po uplatnění postupu podle §57 odst. 5 zákona o správě daní sám vybrat, případně i vymoci na poddlužníkovi, neboť poddlužník se v tomto případě dostává do postavení obdobnému postavení ručitele a správce daně na něm bude uplatňovat zaplacení pohledávky. Nesplnění exekučního příkazu má totiž za následek vznik nové, **druhotné daňové povinnosti a poddlužník se stává s přihlédnutím k ust. §57 odst. 5 zákona o správě daní a §311 OSŘ dlužníkem z titulu ručení svého druhu.**“* Lze pouze konstatovat, že tento nesprávný názor nebyl zřejmě nikdy realizován.¹¹⁰

Jedním z problémů v souvislosti s aplikací tohoto exekučního prostředku, jak se záhy po účinnosti zákona o správě daní ukázalo, byl diametrálně odlišný výklad ustanovení § 309 o. s. ř.: *„Nařízení výkonu rozhodnutí se vztahuje i na částky, které dojdou na účet povinného po tom, kdy bylo peněžnímu ústavu doručeno nařízení výkonu*

¹¹⁰ RADKOVA, Martina. *Exekuce jiné pohledávky*. Praha: Linde Praha, 2009, ISBN 978-807-2017-676, str. 17.

rozhodnutí.“, který byl správci daně vykládán tak, a podle mého názoru naprosto správně, že arrestatorium je účinné po celou dobu platnosti exekučního příkazu, tedy až do doby, než bude exekutorem zrušen, zastaven nebo nebude splněn poddlužníkem uhrazením celé příkázané částky. Peněžní ústavy¹¹¹ však vycházely z letitého úzu, kdy ustanovení o zadržovaných prostředcích bylo účinné jen do doby oznámení o nabytí právní moci exekučního příkazu, a odesláním zadržované částky vyřadily exekuční příkaz z evidence a dále jej nesledovaly. Spor nakonec vyvrcholil prosazením novelizace¹¹² sporného § 309 o. s. ř. provedené zákonem č. 238/1995 Sb. s účinností od 1. 1. 1996, který mj. doplnil stávající znění o text: „(...) *nejdéle však do šesti měsíců ode dne, kdy byl peněžní ústav vyrozuměn o právní moci nařízeného výkonu rozhodnutí.*“. Tento princip zůstal zachován dosud, jen se přesunul do ustanovení § 306 o. s. ř.¹¹³

2.1.2 PŘIKÁZÁNÍM JINÉ PENĚŽITÉ POHLEDÁVKY

Právní úprava vycházela opět z § 73 odst. 6 písm. a) zákona o správě daní a podle § 73 odst. 7 (téhož), s přiměřeným použitím, §§ 312 až 319 o. s. ř. Občanský soudní řád doznal v předmětné úpravě změny až zákonem č. 30/2000 Sb., kterým byl tento civilní procesní předpis významně novelizován, nicméně charakter institutu zůstal i nadále zachován a ustanovení § 312 a násl. upravuje příkazání jiné peněžité pohledávky dosud¹¹⁴. K vydání exekučního příkazu sloužil také shodný tiskopis „MFin 5806“ (viz kapitola 2.1.1). Trefný popis obsahu tohoto exekučního prostředku použila ve své monografii Radkova: „*V rámci exekučního řízení lze postihnout, mj. i pohledávky dlužníka, které má za svými dlužníky. tento dlužník dlužníka se dostává pak k oprávněnému správci daně – věřiteli – do vztahu poddlužníka.*“¹¹⁵ Jejich vyplacením správci daně, se poddlužník zprostil povinnosti hradit tuto pohledávku daňovému dlužníkovi. Pokyn „DS-2“ na tomto místě uváděl stejný kontroverzní závěr, jaký jsem předestřel již v kapitole 2.1.1, a totiž že poddlužník se s přihlédnutím

¹¹¹ Jednalo se především o zavedené banky: Komerční banka, a.s. a Česká spořitelna, a.s.

¹¹² Svou roli zde opět sehrála zmíněná „*Komise pro legislativní úpravu daňové exekuce*“ (viz kapitola 1.3.3).

¹¹³ Velká novela o. s. ř. provedená zákonem č. 30/2000 Sb. ze dne 12. 1. 2000, účinným od 1. 1. 2001.

¹¹⁴ Pro daňovou exekuci jen do 31. 12. 2010, jelikož zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, obsahuje komplexní úpravu.

¹¹⁵ Velká novela o. s. ř. provedená zákonem č. 30/2000 Sb. ze dne 12. 1. 2000, účinným od 1. 1. 2001.

k ustanovením § 57 odst. 5 zákona o správě daní a ustanovení § 311 o. s. ř., dostává do postavení ručitele *sui generis* a daňový exekutor se proti němu může domáhat zaplacení pohledávky přímým výkonem. Současně si myslím, že je diskutabilní vůbec i samotné použití výkladu pojmu „

Pokyn „DS-2“ také výslovně schvaloval možnost provedení exekuce **postižením jiných (nepeněžitých) majetkových práv**, konkrétně uváděl následující: *„Rozhodne-li se vymáhající správce daně provést daňovou exekuci postižením jiného majetkového práva, které je převoditelné a není peněžitou pohledávkou, ani právem, které přísluší jen daňovému dlužníkovi osobně (a je tedy nepřevoditelné a z tohoto hlediska pro jiného bezcenné - např. právo odpovídající věcnému břemenu užívání bytu v rodinném domku do smrti oprávněného), použije se podle §320 odst. 1 OSŘ na tento výkon přiměřeně některých ustanovení o přikázání jiných peněžitých pohledávek (§313 až §316) a o prodeji movitých věcí a nemovitostí (§321, §327 a §330). (...) Jinými majetkovými právy mohou být např. práva patentová, licenční, k ochranné známce, značce, apod.“*

K doplnění uvedeného si dovoluji ještě přidat poznámku, že z gramatického hlediska považuji za poněkud nešťastný způsob, jakým zákonodárci vyjádřili výčet exekučních prostředků v § 73 odst. 6 zákona o správě daní. Pojem „jiné pohledávky“ zde totiž není uveden samostatně, jak by se dalo předpokládat vzhledem k ostatním typům exekučních prostředků, nýbrž je „přilepen“ k „přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank“, a bylo by se lze tedy domnívat, že termín „jiné pohledávky“ se váže pouze na peněžní ústav, ovšem postihuje jiný titul, než ze smlouvy o vedení bankovního účtu. Nicméně jsem nenašel žádnou judikaturu, která by řešila tuto případnou námitku.

2.1.3 **SRÁŽKOU ZE MZDY**

Výkon daňové exekuce srážkami ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchodů, sociálních a nemocenských dávek, stipendií apod. upravovalo, až do účinnosti daňového řádu 1. 1. 2011, ustanovení § 73 odst. 6 písm. b) zákona o správě daní a poplatků. A s přiměřeným použitím o. s. ř. také §§ 276 až 302. K vydání exekučního příkazu měl správce daně použít tiskopis ministerstva financí „MFin č. 5807“. Po zavedení nové daňové soustavy ve smyslu zákona č. 212/1992 Sb.,

kdy finanční úřady již přestaly spravovat agendu mezd, neměly tyto, po jistý čas možnost zjišťovat informace o zaměstnavatelích daňových dlužnících. Situace byla záhy vyřešena součinností dle § 34 odst. 7 zákona o správě daní, zasláním výzev na sdělení informací z registru pojištěnců všeobecného zdravotního pojištění vedeného Všeobecnou zdravotní pojišťovnou podle § 27 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, účinného od 1. 1. 1993. Nicméně je třeba konstatovat, jak jsem již jednou uváděl výše, že prudký rozvoj podnikatelského segmentu po roce 1989, velmi omezil dříve dominantní využívání tohoto exekučního prostředku. Nadto se v devadesátých letech masivně rozšířilo porušování tehdejšího ustanovení § 1 odst. 4 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, ukládající povinnost právnickým nebo fyzickým osobám plnit běžné úkoly vyplývající z předmětu jejich činností prostřednictvím svých zaměstnanců, které za tímto účelem zaměstnávají v pracovněprávním vztahu podle zákoníku práce, a to tzv. „švarcsystémem“¹¹⁶.

Podle pokynu „DS-2“ měl správce daně zasílat, spolu s exekučním příkazem na srážky ze mzdy i tiskopis „MFin č. 5805, vyjádření poddlužníka – plátce“, vydaný podle § 8 a § 34 zákona o správě daní. V této „pseudovýzvě“, opatřené úředním razítkem, správce daně požadoval po poddlužníkovi sdělení odpovědí na (až) 11 otázek, mj. o výši a splatnosti mzdy, ale i informace o dalších věřitelích. V praxi některých finančních úřadů se tyto „výzvy“ (vydávané i v případě exekuce příkázáním pohledávky na účtech vedených finančním ústavem) udržely i dlouho po zrušení pokynu „DS-2“, protože samo ministerstvo předmětné tiskopisy nabízelo v distribuci dál. Například Finančním úřadem v Sokolově byly poddlužníkům vyjádření zasílány téměř do konce účinnosti zákona o správě daní (do 31. 12. 2010). A to přesto, že uváděné zákonné zmocnění, tedy výslovně: „§8 ve spojení s § 34“ bez přesnější specifikace uvedením čísla odstavce (přestože § 34 jich měl dvanáct), bylo z právního hlediska diskutabilní. Nicméně čistě z praktického hlediska mělo vyjádření pro správce daně svůj nepopíratelný přínos a proto se řídil lat. *nemo iudex sine actore*.

¹¹⁶ BĚLINA, Miroslav. *Pracovní právo*. 4. dopl. a přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010, xxxv, 575 s. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 978-807-4001-864, str. 162 a 166.

2.1.4 **PRODEJEM VĚCÍ MOVITÝCH**

Zmocňovacím ustanovením k použití tohoto exekučního prostředku byl § 73 odst. 6 písm. c) zákona o správě daní. Vlastní proces pak byl upraven v § 321 a násl. o. s. ř. Občanský soudní řád doznal v předmětné úpravě zásadnější změny až s účinností zákona č. 30/2000 Sb., kterým byl tento civilní procesní předpis významně novelizován, nicméně charakter institutu zůstal i nadále zachován a ustanovení §§ 321 až 332 upravuje prodej movitých věcí dosud¹¹⁴. Nutno podotknout, že zákon o správě daní ani občanský soudní řád, ba ani jiný právní předpis, neobsahuje legální definici pojmu „věci movité“. Právní teorie vymezuje věci movité á contrario z definice obsažené v ustanovení § 119 odst. 1, 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, definující nemovitosti. Tradičně jsou za movité věci označovány takové, které jsou přemístitelné z místa na místo bez narušení jejich podstaty.¹¹⁷ Nicméně okruh postižitelných movitých věcí je občanským soudním řádem omezen výčtem věcí nepodléhajících exekuci v §§ 321 a 322 o. s. ř. Jsou jimi například běžné oděvní součásti, obvyklé vybavení domácnosti, snubní prsten a jiné předměty podobné povahy, zdravotnické potřeby a jiné věci, které povinný potřebuje vzhledem ke své nemoci nebo tělesné vadě a také hotovost ve stanovené nezabavitelné výši¹¹⁸. Toto ustanovení bylo před 1. 10. 1991 ještě přísnější fakultativně uvádělo, mimo výše uvedené i: „...*potravin, palivo, obvyklé domácí zařízení, jako nábytek, nádobí, peřiny a ložní prádlo, rozhlasový přijímač, televizor a pračka*“.

Mobiliární exekuce je považována za hlubší zásah do majetkových práv daňových dlužníků a proto v souladu se základními zásadami daňového řízení, zejména s ustanovením § 2 odst. 2 zákona o správě daní, který mj. správě daně ukládá: „*při vyžadování plnění jejich povinností (daňových subjektů) v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení,...*“. Z odkazem na toto ustanovení byla odvozována povinnost využít nejprve všechny instituty administrativní exekuce, případně osobního jednání, místního šetření apod., a teprve bylo-li zřejmé, že zmíněný postup nevede k cíli,

¹¹⁷ *Občanský zákoník: komentář*. 10., jubilejní vyd. Praha: C. H. Beck, 2006, xxvi, 1465 s. ISBN 80-717-9486-4, str. 462.

¹¹⁸ Do novely o. s. ř. provedené zákonem č. 218/2009 Sb., byla nezabavitelná hotovost stanovena fixní částkou ve výši 1 000 Kč, od 20. 7. 2009 je to nově částka odpovídající dvojnásobku životního minima jednotlivce podle zákona č. 110/2006 Sb., o životním a existenčním minimu.

přistoupit k provedení mobiliární exekuce. Ta svou administrativně logistickou náročností značně přesahovala předešlé exekuční prostředky a naprosto vyžadovala součinnost více zaměstnanců správce daně najednou. Proto rozšíření mobiliárních exekucí bylo možné zejména až po provedení nutných organizačních změn uvnitř finančních úřadů. Jejich hladký průběh, jakousi autonomii řízení, mohly zajistit jen úřady odpovídající velikosti se samostatným vymáhacím oddělením, nebo alespoň s referátem. V ostatních případech se jednalo vždy o organizačně náročný úkon, za účasti i zaměstnanců nevykonávajících vymáhání a nezřídká za účasti ředitele úřadu. Daňová exekuce prodejem movitých věcí se po podrobném zmapování dlužníkovy majetku, zahajovala vydáním formulářového exekučního příkazu, prostřednictvím tiskopisu „MFin 5809“ (viz příloha č. 3,4,12 a 13). Samotný průběh musel být zaprotokolován v tzv. „zájemním protokolu“ (viz příloha č. 5, 6, 7, 14 a 15), tedy protokolu o soupisu věcí, obsahujícím kromě samotného soupisu sepsaných a zajištěných věcí, označeném jako: „soupis, popis a označení věcí“ (viz příloha č. 8 a 16), také zaprotokolovaný průběh celého jednání, tedy zejména kdy a kde se exekuce konala, kdo jí byl přítomen apod. Současně bylo nutné zaprotokolovat všechny relevantní skutečnosti o majetkových poměrech dlužníka, tedy zejména existenci SJM, označení věcí, které nejsou v jeho vlastnictví včetně důvodu a také vyčíslení vymáhané částky včetně exekučních nákladů. Před zahájením vlastního soupisu museli být všichni přítomní poučeni o povinnosti mlčenlivosti podle § 24 zákona o správě daní a dlužník byl vyzván k dobrovolnému zaplacení vymáhané částky (alespoň částečnému), o tom byl proveden zápis v protokolu.

2.1.5 **PRODEJEM NEMOVITOSTÍ**

Zmocňovacím ustanovením k použití tohoto exekučního prostředku byl § 73 odst. 6 písm. d) zákona o správě daní. Vlastní proces pak byl upraven v § 335 a násl. o. s. ř. Občanský soudní řád byl k 1. 1. 2001 v části upravující prodej nemovitostí poměrně výrazně novelizován, a to zákonem č. 30/2000 Sb. Exekuční příkaz byl správcem daně vydáván na tiskopise „MFin č. 5810“.

Poměrně velké dilema, a to po mnoho let až do konečného přijetí daňového řádu k 1. 1. 2011, panovalo okolo statutu dražební vyhlášky. Ta byla (a dosud je) upravena v §§ 336b a 336c o. s. ř., kde do 31. 12. 2000 bylo mj. stanoveno, že: „*soud stanoví*

vyhláškou dražební jednání na dobu nejméně po 30 dnech.“ Některé finanční úřady nechtěly akceptovat formu dražební vyhlášky, co by rozhodnutí, neboť jeho náležitosti byly kogentně upraveny § 32 odst. 2 zákona o správě daní, a mj. by muselo být na dražební vyhlášku uváděno přesné označení příjemce rozhodnutí (jméno dlužníka) a také opravný prostředek. Zveřejnění jména dlužníka přitom bylo považováno za v přímém rozporu se zásadou neveřejnosti daňového řízení a mlčenlivosti správců daně (přičemž ani možnost dalšího opravného prostředku nebyla správcům daně vítána). Nic na tom nezměnila ani zmíněná novela o. s. ř., která od 1. 1. 2001 zpřesnila formulaci § 336b odst. 1 na: „*Po právní moci usnesení o ceně (§ 336a) soud nařídí dražební jednání (dražbu).*“ Také několikrát zde citovaný vnitřní pokyn „DS-2“ uváděl, že: „*samotná dražební vyhláška v daňové exekuci není rozhodnutím, opatřuje se však kulatým úředním razítkem a doručuje se.*“ Jednotlivá finanční ředitelství nakonec řešila tuto otázku v rámci své územní působnosti, rozdílně.

2.1.6 NĚKTERÉ METODICKY UPRAVENÉ POSTUPY PŘI VYMÁHÁNÍ

Vedle standardních situací, na které bez dalšího dopadala aplikace exekučních prostředků, vyjmenovaných v ustanovení § 73 odst. 6 zákona o správě daní, existovaly v praxi finančních úřadů i situace vyžadující hlubší výklad a sjednocení možných rozdílných postupů. Proto bylo od počátku vymáhací činnosti úřady poptáváno metodické řešení těchto zvláštních případů. Prvním v pořadí byl zmíněný vnitřní metodický pokyn řady DS, označený „DS-2“, jehož třetí verze z července 1993, byla oficiálně distribuovaná na jednotlivá finanční ředitelství a úřady pod čj. 252/47958/1993 dne 31. 8. 1993. Bohužel nebyly nikdy opraveny nepřesnosti a omyly, které tato verze obsahovala a ani nebylo reflektováno na vývoj judikatury v exekučních věcech.¹¹⁹ Dalším počinem byla rovněž již zmíněná příručka nazvaná: *Daňová exekuce v praxi finančních úřadů*, vydaná v roce 1995 Finančním ředitelstvím v Brně, jako učební pomůcka školícího kurzu daňové exekuce ve Vzdělávacím zařízení MFČR Přehrada. Tu však postihl stejný osud, jako předchozí pokyn „DS-2“, jehož byla reedicí, a nadále již nebyla aktualizována. Ústřední finanční a daňové ředitelství¹²⁰ se nakonec rozhodlo

¹¹⁹ RADKOVA, Martina. *Exekuce jiné pohledávky*. Praha: Linde Praha, 2009, 199 p. ISBN 978-807-2017-676, na str. 17.

¹²⁰ Do novely zákona ČNR č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, provedené zákonem č. 199/2010 Sb., s účinností od 1. 1. 2011, se jednalo o integrální součást Ministerstva financí ČR,

vydávat metodické pokyny pro finanční úřady postupně, vždy pouze pro konkrétní oblast řízení. Tímto způsobem byly nakonec vydány tyto metodické pokyny:

- a) DS-73, Metodická pomůcka k exekuci hmotného majetku – **živý inventář** (skot), základní stádo, čj. 395/13716/1997 ze dne 28. 8. 1997.
- b) DS-74, Metodická pomůcka k výkonu daňové exekuce **uplatněním práv ze směnky**, čj. 395/11189/1997 ze dne 12. 8. 1997.
- c) DS-76, Metodická pomůcka k výkonu daňové exekuce prodejem movitých věcí **postižením peněžních prostředků v cizí měně**, čj. 395/77050/1997 ze dne 28. 11. 1997.
- d) DS-85, Metodická pomůcka k výkonu daňové exekuce prodejem movitých věcí **postižením zlata nebo jiných drahých kovů**, čj. 395/60918/1998 ze dne 25. 11. 1999.
- e) DS-111, Metodická pomůcka k výkonu daňové exekuce na **cenné papíry**, čj. 524/74251/2002 ze dne 19. 8. 2002.
- f) Metodická pomůcka **k mezinárodní pomoci při vymáhání** daňových pohledávek, čj. 49/99422/2004-491 ze dne 26. 4. 2004.

začleněnou do Sekce daní a cel. Po zmíněné novele byl tento řídicí článek nahrazen samostatným Generálním finančním ředitelstvím.

3. FINANČNÍ ÚŘADY VE SPORNÝCH ŘÍZENÍCH – VYBRANÉ PŘÍPADY

3.1 ROZVRH A OBSOLETNÍ USTANOVENÍ § 371 ODS. 2 O. S. Ř.

S ohledem na historické souvislosti chybělo většině obyvatelstva po přechodu do systému tržního hospodářství po roce 1989 finanční krytí na zahájení podnikatelské činnosti. Bylo tedy nutností, ne-li pravidlem, zahajovat tuto činnost s pomocí prostředků získaných na základě úvěrových smluv. Jejich součástí byly neodmyslitelně doložky o zajištění poskytnutých prostředků zástavními smlouvami na nemovitosti v majetku těchto osob, případně jejich ručitelů. Z logiky věci pak vyplývá pořadí, jakým byla zapisována jednotlivá zástavní práva do katastru nemovitostí. Jelikož prvotní zástavní právo svědčilo vždy ve prospěch bankovního ústavu, jenž poskytl úvěr k samotné iniciaci podnikatelské činnosti, zakládalo zajištění správce daně z titulu svého pozdějšího vzniku zpravidla horší pořadí. Bylo tomu tak i přes výraznou výhodu danou ustanovením § 72 odst. 2 zákona o správě daní, ve znění platném do 31. 12. 2000, tedy že zástavní právo vznikalo již dnem doručení zajišťovacího příkazu nebo doručením rozhodnutí o vyměření daně či splatnosti zálohy na daň. Jinak řečeno, rozhodnutí správce daně o uplatnění zástavního práva mělo deklaratorní účinky, neboť zástavní právo vznikalo ze zákona na veškerý postižitelný majetek daňového dlužníka, a to i (zpravidla) před samotnou splatností daně. Správce rozhodnutím pouze materializoval účinky zástavního práva, které tu existovaly před jeho vydáním. Za daných okolností by tak nebyly díky svému horšímu pořadí pohledávek pro vymáhající finanční úřady případné prodeje nemovitostí nikterak zajímavé, jelikož případy tzv. „čistých“ nemovitostí, kdy zajištění daňového nedoplatku nepředcházelo zápis o smluvním zástavním právu ve prospěch třetí osoby, byly ojedinělé. Exekuce nemovitostí, na jejichž pořízení poskytl prostředky některý z finančních ústavů, tak byla typickým případem, kdy i přes veškeré možnosti a prostředky správců daní, hrozil neúspěch při uspokojování v rámci rozvrhového řízení.

Řešením se zdálo být v existujícím znění ustanovení § 337 o. s. ř. ve spojení s § 371 odst. 2 o. s. ř.¹²¹ Dle znění § 337 odst. 1 o. s. ř., účinném v době od 1. 1. 1992 do 31. 12. 2000, se jednotlivé pohledávky rozdělovaly podle priority uhrazení do celkem šesti (*později sedmi*) tříd. Jednotlivé třídy se uhrazovaly dle svého pořadí, vždy až po úplném uspokojení všech pohledávek náležejících do třídy s vyšší prioritou. Pořadí bylo stanoveno tak, že ve druhé třídě (*později ve třetí po nákladech vzniklých v souvislosti s prováděním dražby a nově po pohledávkách z hypotečních úvěrů sloužících ke krytí jmenovité hodnoty hypotečních zástavních listů*) se uspokojovaly daně a poplatky, pokud měly podle zvláštních předpisů přednostní zákonné zástavní právo a jen potud, pokud byly splatné v posledních třech letech před udělením příklepu a byly řádně přihlášeny. Teprve až v následující třídě byly uspokojovány pohledávky vymáhajícího věřitele, pohledávky zajištěné zástavním právem (*ať smluvním nebo soudcovským*), popřípadě omezením převodu nemovitosti, úhrada za věcná břemena vydražitelem převzatá se započtením na nejvyšší podání a nároky na náhradu za věcná břemena, která vydražitel podle výsledků dražby nepřevzal. Již z dikce těchto ustanovení však byla zřejmá nekompatibilita s jedním ze základních axiomatických principů práva, tedy požadavkem na rovnost. To vyplývá ze skutečnosti, že pohledávky státu z titulu daní a poplatků měly zákonem garantováno přednostní právo na své uhrazení, proti ostatním soukromoprávním pohledávkám, které byly zajištěny prostřednictvím stejného zajišťovacího institutu, tedy zástavním právem. Další soudobé ustanovení, o které finanční úřady opíraly své nároky při přednostním uspokojování svých pohledávek, a které bylo nejvíce kritizováno ze strany dotčených věřitelů pro svojí zřejmou obsolentnost, byla poslední věta ustanovení § 371 odst. 2 o. s. ř., jež znělo: „*Při výkonu rozhodnutí prodejem nemovitosti se doručí známým věřitelům pohledávek zajištěných zástavním právem, jakož i pohledávek práv z věcných břemen, vyhláška vydaná podle § 337 odst. 2. Tyto pohledávky se uspokojí spolu s pohledávkami, v jejichž prospěch bylo u státního notářství zaregistrováno omezení převodu nemovitosti (§ 337 odst. 2). Pohledávky daní a poplatků, pokud mají zástavní právo na nemovitosti, uspokojí se přitom vždy přednostně.*“ Překonanost tohoto ustanovení byla shledávána jednak v jeho samotném umístění až v závěrečných a přechodných ustanoveních o. s. ř. (*část osmá*) a

¹²¹ Ustanovení § 371 bylo zrušeno až novelou o. s. ř. provedenou zákonem č. 30/2000 Sb. s účinností k 1. 1. 2001.

také pro zjevnou nesmyslnost věty první, která odkazuje na vyhlášku vydanou podle § 337 odst. 2, přičemž toto ustanovení ve skutečnosti upravovala pořadí uspokojení vymáhaných úroků v návaznosti na jednotlivé třídy (viz. [výše](#)).

Je přitom spravedlivé konstatovat, že pracovníci správce daně si minimálně v případě prvotní aplikace zmíněných § § 337 a 371 o. s. ř., ani neuvědomovali a ani nepřipouštěli možného jednání *contra legem* nebo *in fraude legis*. Zejména v případě § 337 o. s. ř. bylo totiž zákonem stanovené pořadí uhrazování nedoplatků striktně stanoveno a při dodržení korektivu jejich splatnosti do tří let před udělením příklepu a současného uplatnění zástavního práva „ze zákona“ dle § 72 zákona o správě daní, nebylo o nutnosti jejich podřazení do třetí třídy dle písm. c) tohoto ustanovení, žádných pochybností a finančnímu úřadu jako orgánu veřejné moci nezbývalo, než postupovat v souladu s tehdy platným zněním zákona.

3.1.1 **KAUSA ČESKÁ SPOŘITELNA A.S. VS. FINANČNÍ ÚŘAD**

Shora uvedený rozpor se promítl hned v případě vůbec prvního prodeje nemovitosti, který byl finančními úřady v rámci České republiky realizován. V této kauze však došlo k vyslovení meritorního rozhodnutí pouze soudem prvního stupně. Další řízení ve věci již neprobíhalo vinou zmeškání odvolací lhůty žalobce a rozsudek nabyl právní moci s odůvodněním, které dalo za pravdu právnímu názoru finančního úřadu.

V daném případě se jednalo se o prodej nemovitosti – maloobchodní prodejny v k.ú. Krajková, dražbou pořádanou finančním úřadem dne 23. 6. 1994. Výtěžek z prodeje, který činil částku ve výši: 1 040 000 Kč, byl v rozvrhovém jednání konaném u Finančního úřadu v Sokolově rozdělen tak, že po uhrazení exekučních nákladů byl jeho zbytek v rámci třetí třídy zcela spotřebován ve prospěch vymáhané pohledávky finančního úřadu a na úhradu nedoplatku dalšího věřitele: České spořitelny a.s., zajištěného smluvním zástavním právem ve výši 4,9 mil. Kč již z rozvrhované podstaty nezbylo žádné plnění. Tento postup finančního úřadu byl Českou spořitelnou následně napaden u Okresního soudu v Sokolově¹²² žalobou ze dne 31. 1. 1995 na vydání „*neoprávněného majetkového prospěchu*“ žalovanou Českou republikou, Finančním

¹²² Sp. zn.: 11 C 28/95

ředitelstvím v Plzni. Žalobce se podáním žaloby domáhal vydání neoprávněného obohacení v částce 1 040 000,- Kč, a to z důvodu chybného rozhodnutí v rozvrhovém řízení při daňové exekuci vedené Finančním úřadem v Sokolově. To bylo spatřováno v nesprávném zařazení pohledávky daní a poplatků do pod ustanovení § 337 odst. 1 písm. b) o. s. ř., tedy do druhé „přednostní“ třídy, když ta je ve skutečnosti vyhrazena pouze pro takové nedoplatky na daních a poplatcích, kterým podle zvláštních předpisů přednostní zákonné zástavní právo. Žalobce byl přesvědčen, že: *„pohledávka Finančního úřadu sice byla zajištěna zástavním právem, které skutečně vzniká ze zákona, který však nestanoví, že se jedná o zástavní právo přednostní. Jedná se tedy pouze o zástavní právo, jehož vznik byl institucionalizován rozhodnutím Finančního úřadu v Sokolově, jehož existenci navrhopatel pouze předpokládá vzhledem k tomu, že v katastru nemovitostí se objevuje s datem 28. 2. 1994. Zástavní právo navrhopatele k nemovitosti dlužníka má tedy přednost“*. Okresní soud v Sokolově po projednání žaloby vydal rozsudek, kde mj. uvedl, že: *„Pohledávky zajištěné zástavním právem vzniklým na základě zákona mají přednost před pohledávkami zajištěnými smluvním zástavním právem. Jde o dva druhy pohledávek a vůbec není rozhodující, kdy vznikly. Teprve v příslušné kategorii pohledávek stejného druhu by bylo rozhodující pořadí. Tento právní názor vychází i z poslední věty ust. § 371 odst. 2 o. s. ř., podle které pohledávky daní a poplatků, pokud mají zástavní právo na nemovitosti, uspokojují se přitom vždy přednostně. Z výše uvedeného je zřejmé, že Finanční úřad v Sokolově při prodeji nemovitosti dlužníka JUDr. K. H. postupoval v souladu s výše citovanými právními předpisy. Nedopustil se žádného pochybení a na straně odpůrce, tedy České republiky, nedošlo k neoprávněnému obohacení.“* V závěru odůvodnění pak soud dodal následující: *„V posuzovaném případě se navrhopatel zřejmě domnívá, že odpůrce, tj. Český stát, získal výtěžek dražby na základě neplatného právního úkonu. Z výsledků dokazování vyplynulo, že tento názor je chybný. Navíc Okresnímu soudu nepřísluší přezkoumávat zákonnost postupu orgánu státu v příslušném řízení. Ze všech výše uvedených důvodů proto Okresní soud rozhodl tak, že návrh v plném rozsahu zamítl.“*¹²³ Jak bylo zmíněno již výše, nebylo proti tomuto rozhodnutí prvoinstančního soudu včas podáno odvolání a rozsudek se stal pravomocným 16. 8. 1995. K tomu lze snad jen doplnit, že žalobce sice měl v úmyslu odvolání podat, nicméně chybou svého zaměstnance, který zaměnil

¹²³ Sp. zn. 11 C 28/95 vedená u Okresního soudu v Sokolově

adresu příjemce, nebylo podání doručeno včas a tato vada se mu nepodařila zhojit ani v následném řízení, které je již však mimo rámec této práce. Avšak z obsahu tohoto odvolání (*jeho návrh zasláný soudu mám k dispozici*) vyplývá, že žalobce se ve vlastní argumentaci opíral o systematický výklad předmětných ustanovení o. s. ř., když uváděl: „*prostým výkladem ust. § 337, odst. 1 o. s. ř. je pak zcela zjevné, že samotný o. s. ř. jako lex generalis nemůže být oním zvláštním předpisem, podle kterého mají daňové pohledávky přednostní zákonné zástavní právo. Pro toto stanovisko svědčí i právní názory některých našich odborníků (např. OSŘ a předpisy související - autoři JUDr. Josef Hruběš a JUDr. Alena Wintrová. - komentované vydání OSŘ aktualizované dle právního stavu k 1. 1. 1994, když autoři k ustanovení § 371, odst. 2 uvádějí: "Text tohoto ustanovení se stal překonaným, když byla nově formulována ustanovení o prodeji nemovitostí dražbou."*¹²⁴

3.1.2 KAUSA BANKOVNÍ DŮM SKALA A.S. VS. FINANČNÍ ÚŘAD

Dalším případem, ve kterém brojil opomenutý věřitel proti rozhodnutí finančního úřadu, jímž bylo aplikováno stávající znění § 337 odst. 1 o. s. ř. v návaznosti na § 371 odst. 2, byl případ prodeje budovy hotelu „Ohře“ v k.ú. Sokolov. Dotčeným věřitelem byl Bankovní dům Skala a.s. Praha, který zvolil poněkud jiný způsob obrany, neboť po oznámení dražební vyhlášky ze dne 16. 5. 1994 o prodeji této nemovitosti, se návrhem podaným 2. 6. 1994 ke Krajskému soudu v Plzni domáhal vydání předběžného opatření, kterým by bylo finančnímu úřadu zakázáno konání „veřejné“¹²⁵ dražby nemovitostí a současně jakékoliv dispozice s předmětnou nemovitostí, a to až do doby uspokojení pohledávek navrhovatele ve výši 21 mil. Kč.

Finanční úřad ve vyjádření k přeposlanému návrhu argumentoval skutečností, že má na předmětné nemovitosti rovněž uplatněno zástavní právo k zajištění pohledávek z titulu neuhrazených daní a poplatků a znemožněním práva na realizaci zástavního práva by bylo nezákonným postupem.

¹²⁴ RUBEŠ, Jan a Alena WINTEROVÁ. *Občanský soudní řád a předpisy související: [Poznámkové vyd.]*. 5., podstatně přeprac. a dopl. vyd. Praha: Linde, 1993, 530 s. ISBN 80-856-4700-1, na str. 358.

¹²⁵ Poznámka autora: *Až do vydání zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, byl dražební rok pořádaný finančními úřady podle v souladu s § 73 odst. 7 zákona o správě daní a podle příslušných ustanovení hlavy čtvrté o. s. ř., automaticky označován přídavným jménem „veřejná“, které symbolizovalo význam: transparentní, volně přístupná a bylo standardně uváděno i na dražebních vyhláškách apod.*

Okresní soud v Sokolově ve svém rozhodnutí 7 Nc 1119/94 ze dne 27. 2. 1995 návrhu věřitele nevyhověl a v odůvodnění pak mj. uvedl následující: „*Tvrzení navrhovatele, že jeho zástavní právo bylo zapsáno v katastru nemovitostí na 1. místě však nemá žádný význam pro uplatnění možnosti kteréhokoli z oprávněných subjektů domáhat se uspokojení své pohledávky na základě výkonu rozhodnutí, neboť ust. § 255 odst. 1 o. s. ř. vymezuje okruh účastníků tak, že účastníky řízení jsou ve stádiu nařízení výkonu rozhodnutí oprávněný a povinný. Teprve další stádia exekučního řízení se pak dotýkají i jiných osob (§ 335 odst. h o. s. ř.), přičemž pro pořadí pohledávek zajištěných zástavním právem pak platí i ustanovení § 337 odst. 1 písm. b) a c) o. s. ř. a § 151 c občanského zákoníku. Jestliže Finanční úřad v Sokolově, který je podle § 5 zák. č. 531/1990 Sb. správcem daně, přistoupil jako zástavní věřitel k vymáhání daňové pohledávky daňového dlužníka, učinil tak ve shodě s ust. § 73 zák. č. 337 /1992 Sb. a v tomto zákonu odpovídající postupu mu nelze bránit. Proto soudu nezbylo než návrh na nařízení předběžného opatření, zamítnout.“¹²⁶*

Samotný prodej této nemovitosti se pro nezájem dražitelů podařilo úspěšně realizovat až v opakované dražbě uskutečněné dne 4. 12. 1996. V následném rozvrhovém jednání, které vedl správce daně v souladu ustanovením s § 337 odst. 1 písm. a) a c) o. s. ř. a poslední věty § 371 odst. 2 téhož, byla celá podstata z výtěžku dražby, tedy částka ve výši 6,8 mil. Kč, určena k uspokojení vymáhané pohledávky finančního úřadu, včetně vzniklých nákladů řízení v souvislosti s prováděním dražby. Tímto úkonem bylo řízení zcela ukončeno a proti výsledku rozvrhového jednání Bankovní dům Skala a.s. již nepoužil žádný opravný prostředek a ani jej nenapadl žalobou u soudu.

3.1.3 **KAUSA ČMZRB A.S. VS. FINANČNÍ ÚŘAD.**

Obrat v dosavadní interpretaci §§ 337 a 371 o. s. ř. začal ze strany finančních úřadů až úspěšnou dražbou nemovitosti daňového dlužníka, uskutečněnou 18. 8. 1998. Finanční úřad v Sokolově projednal rozvržení výtěžku z této dražby v jednání konaném 1. 6. 1999 a následně vydal v souladu s jeho výsledkem i rozhodnutí, kterým uspokojil svůj nárok z titulu nákladů řízení i přihlášené pohledávky z titulu uplatnění

¹²⁶ Usnesení Okresního soudu v Sokolově sp. zn. 7 Nc 1119/94 ze dne 25. 3. 1995.

přednostního zákonného zástavního práva (viz. aplikace §§ 337 a 371 o. s. ř.). Českomoravská záruční a rozvojová banka a.s., jakožto neuspokojený věřitel, napadla Finanční úřad v Sokolově občanskoprávní žalobou o zaplacení částky 860 384,60 Kč (včetně úroku s prodlení ve výši 12% p.a.) z titulu tzv. věřitele s lepším právem. Jinak řečeno, žalobní návrh nebyl směřován proti postupu finančního úřadu v pozici orgánu veřejné moci, nýbrž proti němu jako účastníkovi řízení, který byl neoprávněně uspokojen na úkor jiného věřitele, jemuž přináleželo lepší právo. Nutno podotknout, že soudy neměly na věc od počátku zcela jednotný právní názor a než se konečný rozsudek stal pravomocným, bylo o něm rozhodováno celkem sedmkrát, z toho dvakrát Nejvyšším soudem v dovolacím řízení.

Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn.: 25 Cdo 2489/2003 pak bylo mj. publikováno i v Právních rozhledech č.19/2004 na str. 731 v článku: „*Nejvyšší soud České republiky: K tzv. žalobě z lepšího práva*“. V této fázi řízení však ještě nešlo o meritorní rozhodnutí ve věci, nýbrž šlo nejprve o právně významné posouzení samotné povahy řízení, tedy zda je projednávaná věc kausou „*ve sporu o náhradu škody způsobené nesprávným rozhodnutím o rozvrhu výtěžku z veřejné dražby*“, jak bylo dosud shodně judikováno soudy obou stupňů¹²⁷ (v takovém případě by nebyl finanční úřad pasivně legitimovaným účastníkem), nebo zda se jedná o uplatnění nároku na vydání bezdůvodného obohacení, k čemuž se klonil Nejvyšší soud. K pojmu: „*Spory z lepšího práva*“ např. Radkova uvádí, že se jedná o zvláštní skupinu sporů, pro něž je signifikantní vznik až po skončení exekuce. Tyto spory nejsou upraveny pozitivním právem, ale v rámci teorie se dovozují ze základních principů exekučního práva a jeho struktury¹²⁸. Výslovně pak píše: „*Petitem žaloby je rozhodnutí soudu, které by zavázalo žalovaného k vyplacení částky, která byla žalovanému v rozvrhovém řízení neoprávněně přiznána a vyplacena.*“¹²⁹

¹²⁷ Okresním soudem v Sokolově (samosoudkyně JUDr. D. Volná) a Krajským soudem v Plzni (předsedkyně senátu JUDr. M. Nováková).

¹²⁸ Viz také rozhodnutí č. 247, SJ 150/2004, publikováno v: *Přehled judikatury ve věcech výkonu rozhodnutí a exekuce*. Praha: ASPI, 2005, Judikatura (ASPI Publishing). ISBN 80-735-7054-8, str. 229

¹²⁹ RADKOVA, Martina. *Exekuce jiné pohledávky*. Praha: Linde Praha, 2009, ISBN 978-807-2017-676, str. 102 až 103..

Druhou otázkou, o které musely soudy rozhodnout („ve druhém kole“), byla otázka posouzení výkladu ustanovení § 337 odst. 1 písm. c) v návaznosti na poslední větu §371 o. s. ř. Zatímco okresní a krajský soud v podstatě přisvědčily Finančnímu úřadu, dovolací Nejvyšší soud opět oba předchozí rozsudky zrušil a věc vrátil okresnímu soudu k dalšímu řízení. Okresní soud v Sokolově přitom ve svém rozsudku¹³⁰ vycházel z úvahy, že: *„pohledávka žalovaného (oprávněného v daňové exekuci) za daňovým dlužníkem M. S. (v daňové exekuci povinným), jakožto pohledávka zajištěná zákonným zástavním právem podle § 72 zák. č. 337/1992 Sb., má před pohledávkou žalobkyně (a věřitelkou povinného, jež se daňového exekučního řízení nezúčastnila) za týmž M. S. (zástavcem), zajištěnou zástavním právem pouze smluvním, přednost; pohledávka žalovaného se tedy podle okresního soudu uspokojuje ve třetí třídě podle § 337 odst. 1 písm. c) o. s. ř. ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí o rozvrhu, zatímco pohledávka žalobkyně teprve ve třídě čtvrté podle § 337 odst. 1 písm. d) o. s. ř., žalobkyně tudíž tzv. „lepší právo“ nemá - I kdyby se však pohledávka žalovaného zajištěná zákonným zástavním právem uspokojila ve třídě čtvrté, tedy skupině stejně jako pohledávka žalobkyně, zajištěná zástavním právem smluvním (byť zřízeným téměř o čtyři roky dřívě), uspokojila by se tato (daňová) pohledávka s ohledem na „stále platné znění ustanovení § 371 odst. 2 o. s. ř., přednostně“.* Krajský soud v odvolacím řízení rozsudek soudu prvního stupně potvrdil¹³¹, přestože se závěrem okresního soudu se ztotožnil jen částečně. Ve svém stanovisku nejprve v rozporu s názorem okresního soudu uvedl, že: *„Žádné ustanovení hmotného práva neurčuje, které pohledávky dani a poplatků, zajištěné zákonným zástavním právem, požívají přednosti, z čehož pak plyne, že třetí třída zůstává nenaplněna“.* V dalším textu však zdůvodnění soudu prvního stupně přisvědčil následujícím: *„Ovšem žaloba z lepšího práva by nemohla být přesto úspěšná, jelikož pohledávka žalovaného byla v rozvrhovém řízení uspokojena (přednostně) správně, a to s ohledem na znění ustanovení § 371 odst. 2 o. s. ř., jehož zastaralost soudu, vázanému při rozhodování zákonem, posuzovat nepřísluší“.* V podstatě se tak ve své interpretaci omezil pouze na gramatický a logický výklad právní normy.

¹³⁰ Rozsudek Okresního soudu v Sokolově sp. zn. 9 C 236/2000-86 ze dne 22. 6. 2005.

¹³¹ Rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn.: 14 Co 572/2005-103 ze dne 3. 11. 2005.

Nejvyšší soud zhodnotil dovolání jako důvodné a kontroverzní ustanovení § 371 odst. 2 podrobil interpretaci z hlediska historického a systematického výkladu, přičemž dospěl k následujícímu závěru:¹³² „*Odvolací soud totiž přehlíží účel ustanovení § 371 o. s. ř. a tedy i třetí věty jeho druhého odstavce, jímž bylo při přijímání občanského soudního řádu v roce 1963 upravit - v souladu s hmotným právem - uspokojení pohledávek (včetně pohledávek daní a poplatků), pokud měly zástavní právo na nemovitostech, neboť tehdy platná pravidla rozvrhu uvedená v § 337 vůbec s uspokojením pohledávek zajištěných zástavním právem neuvažovala. Změnou ustanovení § 337 provedenou zákonem č. 519/1991Sb., která již s uspokojením pohledávek zajištěných zástavním právem výslovně počítá, se ustanovení § 371 odst. 2 stalo obsoletním; nasvědčuje tomu i to, že odkazy na § 337 odst. 2 v něm uvedené jsou - uvažováno z pohledu platné úpravy - nepřipadné. Z ustanovení § 371 lze tedy v současnosti použít jen takovou úpravu, jež není obsažena jinde, tj. právní úpravu uvedenou v jeho odstavci prvním, určujícím pořadí pohledávek uspokojovaných z výtěžku prodeje věcí movitých (§ 332 o. s. ř.).*

Ačkoli tedy bylo ustanovení § 371 o. s. ř. v tehdy (ke dni vydání rozhodnutí o rozvrhu, tj. k 1. 6. 1999) účinném znění zrušeno teprve od 1. 1. 2001 novelizací provedenou zákonem č. 30/2000 Sb., nebylo je již možno aplikovat ani pro určení pořadí, v němž byly uspokojovány pohledávky dle výsledků rozvrhových jednání uskutečněných před tímto datem, tedy před 1. 1. 2001 (srov. k tomu důvodovou zprávu k § 371 a § 372, podle níž užití těchto ustanovení, přijatých jako přechodná ustanovení ke dni účinnosti občanského soudního řádu, tedy k 1. 4. 1964, dnes již není aktuální, takže vzhledem k tomu, že otázky v nich upravené byly nově vyřešeny v souvislosti s výkonem rozhodnutí prodejem movitých věcí a nemovitostí, se navrhuje jejich zrušení)“.

Na základě závazného právního názoru Nejvyššího soudu vyjádřeného ve shora uvedeném rozsudku ze dne 6. 9. 2007, judikoval prvoinstanční soud, kterému byla věc opět vrácena k rozhodnutí, že žalovaný finanční úřad se bezdůvodně obohatil na úkor žalobce a je tak povinen zaplatit mu požadovanou částku ve výši 860 384,60 Kč¹³³. Ve zdůvodnění rozhodnutí mj. uvedl, že: „*V daném případě tak bylo zjištěno, že žalobce*

¹³² Rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn.: 20 Cdo 562/2006-117 ze dne 6. 9. 2007.

¹³³ Rozsudek Okresního soudu v Sokolově sp. zn.: 9 C 236/2000 ze dne 17. 1. 2008.

podal tzv. žalobu z lepšího práva, když vyplynulo, že žalovaný měl pohledávku z DPH zajištěnou zástavním právem vzniklým na základě zákona, a to podle § 72 zákona č. 337/1992 Sb. až po vzniku smluvního zástavního práva vzniklého na základě Smlouvy o zřízení zástavního práva č. 2409-93 N ze dne 7. 12. 1993 s právními účinky vkladu dnem 8. 12. 1993.“ Za daného stavu věci vyhodnotil správce daně, že další pokračování řízení by nebylo účelné a nevedlo by zřejmě k jeho úspěchu. Současně s přihlédnutím k výši vznikajícího příslušenství na úrocích s požadované částky a hlediska ekonomiky rozpočtu organizace bylo rozhodnuto o nepodání opravného prostředku, přičemž rozsudkem uložená povinnost byla následně splněna.

3.1.4 ALTERNATIVNÍ POHLED

Shora uvedeným rozhodnutím judikoval Nejvyšší soud názor na možnost (přesněji: „nemožnost“) aplikace § 371 o. s. ř. ve znění zákona do 31. 12. 2000. Přitom se argumentačně vypořádal jak s odlišným pohledem napadeného správce daně, tak s názory soudů obou stupňů. Přesto se stále domnívám, že ještě stojí za to hlouběji se zabývat jeho důvody a proto se k nim vracím v následující části této práce.

Lze bezpochyby přisvědčit, že účelem § 371 o. s. ř. bylo přechodně zajistit kontinuitu uspokojování pohledávek tehdy nově přijatou úpravou o. s. ř. (zákonem č. 99/1963 Sb. od 1. 4. 1964) v jejíž příslušné části tato možnost absentovala. To bylo zcela v kontextu s pojetím socialistického zákonodárství, které pro futuro považovalo věcné právo zástavní za relikv minulosti, nemající v nové socialistické společnosti uplatnění. „S přijetím řady právních kodifikací v letech 1963–64 náš právní řád možnost zřizovat zástavní právo k nemovitostem opustil. Zástavní práva zřízená podle dřívějších právních předpisů sice nezanikla, nově je však již nebylo možné zřizovat. Občanský zákoník z r. 1964 zástavní právo neznal vůbec“.¹³⁴ V období od 1. 4. 1964 do 1. 1. 1992 tak podle § 495 o. s. ř. mohly zástavní práva vznikat toliko způsobem ex lege. Novelou o. s. ř. provedenou zákonem č. 519/1991 Sb., s účinností od 1. 1. 1992, byl dosavadní text § 337 změněn a doplněn tak, že nově stanovil pořadí uspokojování pohledávek dle tzv. tříd uspokojení s přímou možností zařadit mezi ně i pohledávky zástavních věřitelů.

¹³⁴ Baudyš, Petr. *Zástavní právo k nemovitosti a nejisté postavení zástavního věřitele*, Bulletin advokacie č. 3/2000, str. 15 an. (u článku poznámka: „Přetištěno ze Sborníku Karlovarské právnické dny 1999 se svolením autora a pořadatele“).

Jakým způsobem se projevila tato změna na dosud funkční přechodné ustanovení § 371, jestliže hlavní důvod pro jeho tímto odpadl? Nejvyšší soud se vyjádřil v tom smyslu, že: „*ustanovení § 371 odst. 2 se stalo obsolentním; nasvědčuje tomu i to, že odkazy na § 337 odst. 2 v něm uvedené jsou – uvažováno z pohledu platné úpravy – nepřijatelné. Z ustanovení § 731 lze tedy v současnosti použít jen takovou úpravu, jež není obsažena jinde, tj. právní úpravu obsaženou v jeho odstavci prvním, určující pořadí pohledávek uspokojovaných z výtěžku prodeje věcí movitých (§ 332 o. s. ř.).*“¹³⁵ Ve shodě s uvedenou citací se domnívám, že případná obsolentnost § 371 se musí zkoumat jednotlivě pro každé jeho ustanovení zvlášť. Přitom, pokud by některá z věcí dosud upravených jen v přechodných ustanoveních, zůstala zákonem neupravena i po novele, bylo by třeba i nadále přechodnou úpravu respektovat a řídit se jí.

Kromě zmíněného prvního odstavce, jenž upravuje rozvržení výtěžku pouze z prodeje movitých věcí (což lze dovést á contrario z odstavce druhého), a nedotčen tak zůstal působit i po provedené novele, se také domnívám (na rozdíl od názoru Nejvyššího soudu), že stejně je třeba nahlížet i na poslední větu odstavce druhého: „*Pohledávky daní a poplatků, pokud mají zástavní právo na nemovitosti, uspokojí se přitom vždy přednostně.*“ Ve svém názoru vycházím ze skutečnosti, že zmíněnou novelou, zákonem č. 519/1991 Sb. k 1. 1. 1992, sice bylo do § 337 opět vtěleno pořadí uspokojení pohledávek zajištěných zástavním právem, ale pouze, a jenom pro případ zástavního práva smluvního nebo zástavního práva soudcovského. Lze tak usuzovat přímo na úmysl zákonodárce, když namísto postačujícího obecného pojmu: „zástavní právo“ (jak ostatně bylo později užito v rámci velké novely o. s. ř. s účinností od 1. 1. 2001) se rozhodl pro konkretizaci rozvedením výrazu na: „*...pohledávky zajištěné zástavním právem (at' smluvním nebo soudcovským), ...*“. Tím však, podle mého názoru, de facto vyloučil velkou skupinu v té době existujících zástavních práv vzniklých ze zákona, dle § 72 zákona o správě daní. Obecný pojem: „Zástavní právo“ zákonodárce zpřesnil a vymezil na, buďto „**smluvní**“, tedy zástavní právo vzniklé podle § 151 a násl. zákona č. 40/1961 Sb., občanského zákoníku, ve znění platném k 1. 1. 1992 a pozdějším (*podle § 151 odst. 2 písm. b) ObčZ vzniká zástavní právo k nemovitosti vkladem do katastru nemovitostí*), nebo „**soudcovské**“ zástavní

¹³⁵ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn.: 20 Cdo 562/2006-117 ze dne 6. 9. 2007.

právo, jako zvláštní typ výkonu rozhodnutí soudem podle § 338a a násl. o. s. ř. Z naznačeného paradoxně vyplývá, že při dodržení tohoto pojmového vymezení, by nebylo vůbec možné zařadit pohledávky státu na daních, ačkoli by byly řádně a zákonným způsobem zajištěny, mezi pohledávky ostatních věřitelů se zástavním právem (*ve třetí třídě*), nýbrž uspokojovaly by se toliko s ostatními nezajištěnými pohledávkami daní a poplatků ve třídě páté. Na tomto místě je třeba také podotknout, že zákonné zástavní právo k zajištění daňových pohledávek bylo od počátku a vždy jedinou možností vzniku zástavního práva pro veřejnoprávní pohledávky daňové, jak ostatně nepřímo doložím později.

Novela § 337 tedy nepřinesla přímé řešení pro zohlednění pohledávek zajištěných zákonným zástavním právem a nezbylo tedy, než i nadále respektovat stávající úpravu danou přechodným ustanovením § 371 odst. 2 poslední větou, že pohledávky daní a poplatků, pokud mají zástavní právo na nemovitosti, uspokojí se přitom vždy přednostně. Přednostní uspokojení je v kontextu třeba chápat, jako přednostní v rámci příslušné skupiny pohledávek, kam dle svého charakteru patří. V podstatě jsem se tímto výkladem přiblížil k odůvodnění krajského soudu, který však bohužel zcela rezignoval na další právní výklad a pouze se v závěru odůvodnění omezil na toto konstatování: „*s ohledem na znění ust. § 371 odst. 2 o. s. ř., jehož zastaralost soudu, vázanému při rozhodování zákonem, posuzovat nepřisluší...*“. Podstatnou však byla jeho deklarace nesouhlasu s názorem prvostupňového soudu se zařazením zajištěné pohledávky finančního úřadu do třetí třídy podle § 337 odst. 1 písm. c): „*zařazení do třetí třídy brání skutečnost, že žádné ustanovení hmotného práva neurčuje, které pohledávky daní a poplatků, zajištěné zákonným zástavním právem, požívají přednosti, z čehož plyne, že třetí tříd zůstává nenaplněna a pohledávka žalovaného se přesouvá do režimu třídy čtvrté.*“¹³⁶ A současné potvrzení, že ustanovení § 371 zůstává ve svém druhém odstavci, poslední věty i nadále účinné pro tento případ.

Pokusil jsem se podrobit bližšímu rozboru i první variantu, tedy tu, kterou se při rozvrhovém jednání řídil žalovaný finanční úřad a která byla následně potvrzena pouze v rozhodnutí soudu prvního stupně. Tato varianta se opírala o tvrzení, že zákonným zástavním právem zajištěné daňové pohledávky, jejichž splatnost nenastala později, než

¹³⁶ Rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn.: 14 Co 572/2005-103 ze dne 3. 11. 2005.

tři roky před udělením dražebního příklepu, lze podřadit do přednostní třetí skupiny dle § 337 odst. 1 písm. c) o. s. ř. Tomu však brání skutečnost, že zákon toto postavení přiznává pouze daním a poplatkům, pokud mají podle zvláštních předpisů **přednostní** zákonné zástavní právo. Jelikož toto ustanovení nebylo původní, bylo zavedeno až novelou o. s. ř. k 1. 1. 1992, bylo zapotřebí hledat jeho účel v soudobém právu. V důvodové zprávě k novele o. s. ř. z 1. 1. 1991 provedenou zákonem č. 519/1991 Sb., je sice u § 337 uvedeno: „Protože se v našem právním řádu znovu ocitá zástavní právo jako obecný institut (a proto i soudcovské zástavní právo), bylo třeba spojit dosavadní § 337 s přechodným ustanovením § 371, které se současně stává překonaným.“¹³⁷ Ale tato proklamace, jak jsem již výše uváděl, se min. v případě prvního odstavce § 371 nenaplnila, neboť ten se vztahuje k oblasti mobiliárních exekucí, na něž nemá § 337 žádný vliv. A stejně tak se domnívám, že ani poslední věta odstavce druhého, se novou úpravou nepřekonala (viz. [výše](#)). Zajisté se v tomto smyslu nabízí otázka, proč pak nebyl § 371 z přechodných ustanovení zcela odstraněn, byl-li považován za obsolentní. Pojem „přednostní podle zvláštních předpisů“ se mohl beze zbytku vztáhnout pouze na daňové nedoplatky vzniklé podle zákona č. 143/1961 Sb., o domovní dani, který byl zrušen až ke dni 1. 1. 1993, přičemž případné pohledávky by prekludovaly až mnohem později. Jiný případ už v této době nepřipadal v úvahu, neboť předchozí úpravy daňových zákonů, pokud obsahovaly ustanovení o přednostním zákonném právu, byly vždy omezeny lhůtou k uplatnění přednostního nároku, ne delší tří let. Na tomto místě si dovoluji malou odbočku směrem k institutu zákonného zástavního práva s přednostním právem. Za pomoci právních systémů ASPI a CODEXIS jsem dohledal, že zejména v předválečné minulosti se jednalo o relativně častý způsob, jímž si stát zajišťoval přednostní postavení mezi všemi věřiteli pro případ vzniku nedoplatku na daních a poplatcích. Tato legislativní praxe byla přerušena až příchodem socialistického zákonodárství, které význam zástavního práva postupně utlumovalo. Uvedeným šetřením jsem si vyjasnil, že skutečně nelze ani teoreticky zaměňovat význam pojmů: „zákonné zástavní právo“ a „přednostní zákonné zástavní právo“, neboť to bylo vždy v právním řádu striktně rozlišováno. Níže předkládám tabulku s vesměs daňovými

¹³⁷ Z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění a doplňuje občanský soudní řád a notářský řád, sněmovní tisk č. 679 [cit. 10. února 2013]. Dostupné na WWW: http://psp.cz/eknih/1990fs/tisky/t0679_07.htm

předpisy¹³⁸, které v československém právním řádu obsahovaly prvek přednostního zákonného zástavního práva (viz příloha č. 23 a 24)

Jestliže je tedy zjevné, že zákonné zástavní právo vzniklé podle § 72 zákona o správě daní nelze pouhým gramatickým výkladem zařadit do třetí třídy dle § 337 o. s. ř., jelikož nespĺňuje podmínku přednosti dle zvláštního zákona, lze teoreticky ještě uvažovat o dovození za pomoci výkladové metody historické případně za pomoci *argumentum e ratione legis*. Vycházím přitom z historické zkušenosti, že stát vždy a za všech podmínek své nároky svým způsobem upřednostňoval. Vysledovat to lze nejen z předchozí tabulky, ale třeba i z vymezení přednostních pohledávek v § 279 odst. 2 o. s. ř., upravující srážky ze mzdy. I zde jsou (do dnes) pohledávky daní a poplatků zařazeny do zvláštní skupiny, která se uspokojuje odděleně od nepřednostních a za určitých podmínek i ve větší části. Také jsou tyto pohledávky zařazovány přednostně před ostatní pro případ, že nejsou zajištěny zástavním právem. Existovalo-li zde tedy takové pravidlo, je možné dovozovat, že přijetím úpravy § 337 od 1. 1. 1992, která explicitně neobsahovala možnost uspokojení pohledávek daní a poplatků zajištěných zákonným zástavním právem bylo způsobeno předpokladem zákonodárce, že tyto budou ex lége podle § 371 odst. 2 považovány za přednostní a tudíž budou uspokojovány ve třetí třídě dle § 337 odst. 1 písm. c). Nutno však dodat, že taková konstrukce je poměrně extenzivní a byla záhy odmítnuta.

3.1.5 **ROZPOČTOVÝ DOPAD**

Doposud jsem se problémem aplikace §§ 337 a 371 o. s. ř. při rozvrhu pohledávek daní a poplatků zajištěných zákonným zástavním právem, zabýval pouze z hlediska a v rozsahu jednoho konkrétního případu. Vzhledem ke skutečnosti, že jsem nedisponoval informacemi o počtu případů, které postupně dopadly k tíži Ministerstva financí, obrátil jsem se s prosbou o jejich poskytnutí na Oddělení daňově-právní a náhrad škod Generálního finančního ředitelství, které má tyto případy v gesci. Jelikož mi i přes velkou snahu nedokázali odpovědět, obrátil jsem se neformálně také na ředitele Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství. Bohužel, ani on nedokázal údaj vyčíslit. Proto jsem ještě oslovil Odbor dohledu na Ministerstvu

¹³⁸ Výjimkou jsou vyhláška č. 86/1955 U.I., která spadá do odvětví mezinárodního práva a ochraňuje soukromoprávní pohledávky a současně i zákon č. 143/1930 Sb., o Poštovní spořitelně.

spravedlnosti, se stejným dotazem. Ovšem ani zde jsem úspěšný nebyl, neboť žaloby z lepšího práva nejsou uvedeny v číselníku druhů sporů. Nejblíže byla kategorie neoprávněného obohacení, ta je však sledována až od roku 2008. Přestože jsem tedy úspěšný nebyl, mohu v podstatě konstatovat, že škody způsobené nesprávným postupem finančních úřadů (případně chybným výkladem soudu), zřejmě nedosáhly podstatnější výše, když z legálních zdrojů, ani prostřednictvím osobního kontaktu, nelze data ze sledované agendy náhrad škod, extrahovat.

Závěrem si dovoluji shrnout, že z dnešního pohledu nejsem zcela přesvědčen o správnosti výkladu ze strany Nejvyššího soudu a domnívám se, že finanční úřady měly použít vhodnější argumentaci, jež by se více soustředila na skutečnost, že novelou o. s. ř. provedenou zákonem č. 519/1991 Sb. od 1. 1. 1992, ještě nedošlo k plnohodnotnému vyřešení pravidel určujících pořadí uspokojování pohledávek, neboť zákonné zástavní právo bylo úpravou zcela opomenuto a proto na něj měla i nadále dopadat úprava přechodného ustanovení § 371 odst. 2 (poslední věty) o. s. ř.

Samozřejmě nelze v žádném případě zpětně předjímat, že by taková argumentace byla pro Nejvyšší soud dostatečně relevantní, avšak rozhodně by byla případnější, než z dnešního pohledu prosté konstatování, že obě ustanovení byly platnou součástí předpisu a finanční úřad jako orgán veřejné moci se v rámci řízení nemohl od platného práva odchýlit. Také si myslím, že zcela trestuhodně nebylo využito názoru JUDr. Tripese, z jehož monografie,¹³⁹ bylo lze vyčíst náznak oponentního názoru na původní výklad Bureše s Drápalem, kteří první prosadili doktrinální výklad¹⁴⁰ obsolentnosti § 371.

3.2 UPLATNĚNÍ INSTITUTU ODPOROVATELNOSTI

Institut odporovatelnosti se do našeho právního řádu vrátil po 29 letech až v rámci novely občanského zákoníku provedenou zákonem č. 509/1991 Sb., s účinností

¹³⁹ TRIPES, Antonín. *Exekuce v soudní praxi*. Vyd. 1. Prague: C.H. Beck, 1997, xii, 498 p. ISBN 80-717-9136-9.

¹⁴⁰ BUREŠ, Jaroslav a Ljubomír DRÁPAL. *Občanský soudní řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck/Sevt, 1994, xiv, 882 p. ISBN 80-704-9081-0. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 978-807-4001-864.

od 1. 1. 1992. Odporovatelnost lze zjednodušeně charakterizovat jako právo věřitele domáhat se soudního rozhodnutí o určení, že dlužníkovy úkony zkracující uspokojení vymahatelné pohledávky, jsou vůči němu neúčinné.¹⁴¹ Podle dr. Pohla: „*Odporovatelné jsou podle § 42a právní úkony učiněné s úmyslem zkrátit uspokojení vymahatelné pohledávky věřitele (jde o právní úkony in fraudem creditoris).*“¹⁴² Takovéto právní úkony sice zůstávají v platnosti ve vztahu ke třetím osobám, mohou však být pravomocným rozhodnutím soudu zbaveny právních účinků vůči věřiteli. Jde o tzv.: „*relativní bezúčinnost právního úkonu vůči zkrácenému věřiteli*“¹⁴². Při posuzování zda byla naplněna skutková podstata pro uplatnění odporovatelnosti, nutno vždy přihlížet na velikost veškerého vlastního majetku dlužníka (kromě movitých nebo nemovitých věcí i finanční pohledávky), neboť nelze uvažovat o krácení pohledávky věřitele, jestliže by věřitel ještě mohl vést s úspěchem exekuci na dlužníkův majetek (viz. *Rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn.: 30 Cdo 2474/2003*).

Při zcizení věci dlužníkem je pro další řízení právně významná otázka, kdo se stal jejím nabyvatelem. Pro případ, že je jím osoba blízká¹⁴³, stanoví zákon vyvratitelnou domněnku, že věděla o dlužníkově úmyslu zbavit se věci za účelem zkrácení věřitele. Výjimkou je případ, kdy i při náležitě pečlivosti nemohla dlužníkův úmysl poznat. Za této situací tedy nese důkazní břemeno nabyvatel a je na něm, aby se v tomto smyslu vyvinil. V opačném případě může být věc ve prospěch věřitele exekučně zabavena výkonem rozhodnutí tak, jako by k jejímu prodeji nebylo došlo. Viz. R 26/2000: „*Odporovatelným je takový právní úkon dlužníka - lhostejno, zda úplatný či bezúplatný - který učinil v posledních třech letech v úmyslu zkrátit své věřitele, musel-li být tento úmysl druhé straně znám. Úmysl dlužníka cum animo fraudandi však není podmínkou odporovatelnosti tehdy, jestliže "druhou stranou" jsou osoby dlužníkovi blízké; úmysl dlužníka zkrátit jeho věřitele v takovémto případě zákon předpokládá a je na osobách dlužníkovi blízkých, aby prokázaly opak (to jest, že úmysl*

¹⁴¹ FIALA, Josef; KINDL, Milan et al. *Občanské právo hmotné*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 650 s. ISBN 978-80-7380-228-8, str. 126.

¹⁴² ŠVESTKA, Jiří a Jan DVOŘÁK. *Občanské právo hmotné 1*. Páté, jubilejní aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, 459 s. ISBN 978-80-7357-468-0, str. 143 a 144.

¹⁴³ Ustanovení § 116 zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník: „*Osobou blízkou je příbuzný v řadě přímé, sourozenec a manžel, partner (-podle zákona o registrovaném partnerství); jiné osoby v poměru rodinném nebo obdobném se pokládají za osoby sobě navzájem blízké, jestliže by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pociťovala jako újmu vlastní.*“

*dlužníka zkrátit věřitele nemohly i při náležitě pečlivosti poznat).*¹⁴⁴ Viz. také například Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 5. 1999, sp. zn. 2 Cdon 1703/96 (R 26/2000 civ.).

Nastane-li situace, že exekuci provést nelze, má věřitel právo na náhradu vůči tomu, komu svědčil prospěch. Stejně se postupuje i v případě, že nabyvatelem byla třetí osoba (jiná, než osoba blízká), ovšem zde leží důkazní břemeno na věřiteli, aby ten prokázal, že nabyvatel musel vědět o úmyslu zkrátit věřitele. K samotnému řízení uvádí Dr. Pohl následující: *„Odpor se vznáší vůči osobě, v jejíž prospěch byl právní úkon učiněn, nebo které vznikl z odporovatelného právního úkonu dlužníka prospěch, a to v souvislosti s právními úkony dlužníka učiněnými za poslední tři roky (pojem prospěch užitý v § 42 odst. 3 nelze přitom podle soudní judikatury vykládat tak, že vylučuje z možnosti odporovat právní úkony úplatné, jako např. kupní smlouvu - srov. rozhodnutí Vrchního soudu sp. zn. 11 Cmo 47/96; podle téhož rozhodnutí musí být v případě uvedeném v § 42a odst. 2 naplněny oba uvedené předpoklady, tj. úmysl dlužníka zkrátit své věřitele a známost dlužníkovou úmyslu druhé straně, splněny zároveň).*¹⁴⁵ *„V případě, že pohledávka převedená z dlužníka na jinou osobu, kdy lze tomuto převodu úspěšně odporovat, byla převedena na ještě další osobu, platí § 42a odst. 4 ObčZ: Právní úkon, kterému věřitel s úspěchem odporoval, je vůči němu neúčinný potud, že věřitel může požadovat uspokojení své pohledávky z toho, co odporovatelným právním úkonem ušlo z dlužníkovou majetku; není-li to dobře možné, má právo na náhradu vůči tomu, kdo měl z tohoto úkonu prospěch. Tato náhrada však není náhradou škody. Žalovat je třeba tzv. na zaplacení.*¹⁴⁶

Zajímavým aspektem je vůbec otázka posouzení právního nástupnictví založeného pravomocným rozhodnutím soudu o odpůrčí žalobě, jež zakládá neúčinnost právního úkonu povinného (dlužníka) vůči oprávněnému (věřiteli). JUDr. Radkova se domnívá, že v takovém případě lze hovořit o procesní nástupnictví v důsledku hmotněprávní singulární sukcese mající za následek povinnost vést exekuci vůči osobě,

¹⁴⁴ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 5. 1999, sp. zn. 31 Cdo 1704/98 (R 27/2000 civ.).

¹⁴⁵ ŠVESTKA, Jirí a Jan DVOŘÁK. *Občanské právo hmotné I*. Páté, jubilejní aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, 459 s. ISBN 978-80-7357-468-0, str. 144.

¹⁴⁶ RADKOVA, Martina. *Exekuce jiné pohledávky*. Praha: Linde Praha, 2009, 199 p. ISBN 978-807-2017-676, na str. 70.

v jejíž prospěch byl právní úkon učiněn.¹⁴⁷ Tripes v této souvislosti oponuje názorem, že o procesním nástupnictví nemůže být řeči, viz. následující citace: „*V tomto případě je zřejmé, že z hmotněprávního hlediska osoba, v jejíž prospěch byl právní úkon učiněn, nemá podle vykonávaného rozhodnutí žádnou povinnost plnit oprávněnému. Není ani právním nástupcem původního povinného, na kterého by přešla povinnost podle § 256 OSŘ. Z tohoto hlediska lze mít výhrady k tomu, zda ho lze vůbec v případě výkonu rozhodnutí směřujícího proti němu podle rozsudku o odpůrci žalobě považovat za povinného ve smyslu procesněprávním nebo i hmotněprávním. Důsledky soudního rozhodnutí podle § 42a ObčZ jsou takové, že právní úkon povinného vůči oprávněnému je právně neúčinný, a tento důsledek se vztahuje i na třetí osobu, v jejíž prospěch byl právní úkon učiněn. Právní neúčinnost v podstatě znamená to, že ve vztahu k oprávněnému nemá žádné účinky, a tedy jako by tento úkon učiněn nebyl. Z toho se dovozuje, že povinným při nařízení výkonu rozhodnutí zůstává i nadále ten, komu bylo vykonávaným rozhodnutím uloženo plnit vůči oprávněnému, a osoba, v jejíž prospěch byl právní úkon učiněn, bude mít však rovněž postavení účastníka (trochu připomínající obdobné postavení manžela povinného podle § 255 odst. 2 OSŘ).*“¹⁴⁸ V této souvislosti ještě dr. Tripes na témže místě rozvádí, že pro případ, kdy by se měla dovozovat existence pasivní legitimace třetí osoby jako strany povinné, musela by ji přináležet úplná procesní legitimace povinného a dosavadní povinný by naopak stál mimo řízení. Z toho vyplývá, že zatímco je naprosto jisté proti komu vede zkrácený věřitel žalobní návrh (proti nabyvateli), nemusí být zcela zřetelné, jakým způsobem (rozuměj proti komu) vést následný výkon rozhodnutí, zda proti nabyvateli věci nebo proti původnímu dlužníku věřitele. Osobně se kloním k názoru dr. Tripese, který upozorňuje, že z hmotněprávního hlediska nevyplývá nabyvateli z vykonávaného rozhodnutí žádná povinnost vůči oprávněnému. Oprávněný se tedy uspokojuje postižením majetku třetí osoby, avšak nařízení výkonu rozhodnutí (v našem případě spíše daňová exekuce) směřuje i nadále proti povinnému (dlužníkovi), přičemž účastenství třetí osoby, jejíž práv se nařízený výkon rozhodnutí bezprostředně dotýká, současně nemůže být opomenuto.

¹⁴⁷ RADKOVA, Martina. *Exekuce jiné pohledávky*. Praha: Linde Praha, 2009, 199 p. ISBN 978-807-2017-676, na str. 111.

¹⁴⁸ TRIPES, Antonín. *Exekuce v soudní praxi*. 3. vyd. Praha: C.H. Beck, 2006. Beckovy příručky pro právní praxi. ISBN 80-717-9489-9, str. 68.

Pro futuro uvádím, že NOZ v rámci systematiky zařazuje tuto problematiku do své páté hlavy (*Právní skutečnosti*), přičemž ovšem mění mj. i mění dosud používanou terminologii. V důvodové zprávě předkladatelé uvádějí: „*Osnova se vrací k institutu relativní neúčinnosti právních jednání, a opouští tak pojem odporovatelnosti (§ 42a stávajícího občanského zákoníku). Důvodem této změny je fakt, že odporovatelnost je institutem práva procesního, zatímco neúčinnost institutem práva 143 hmotného. Dosud platná úprava odporovatelnosti v § 42a obč. z. je jen redukovanou a málo funkční obdobou příslušné úpravy v občanském zákoníku z r. 1950 (srov. § 46 až 52 zákona č. 141/1950 Sb.). Osnova nesleduje rozmnožení stávajících skutkových podstat neúčinnosti. Respektuje se skutečnost, že relativní bezúčinnost právních jednání je právní institucí doplňkovou, vzhledem k základnímu významu úpravy platnosti a neplatnosti právních jednání. Návrh tedy usiluje spíše o prohloubení a propracování stávající úpravy. V té souvislosti se inspiroje zejména odpůrčím řádem (čl. III. zák. č. 64/1931 Sb.), z něhož, ovšem s podstatnými redukcemi a deformacemi, vyšla jak úprava v občanském zákoníku z r. 1950, tak i úprava v občanském zákoníku dosavadním. Úprava relativní neúčinnosti právních jednání v občanském zákoníku bude využitelná jen mimo případy úpadkového řízení. Insolvenční právo má a i nadále má mít vlastní úpravu.*“¹⁴⁹

3.2.1 KAUSA FINANČNÍ ÚŘAD VS. DIXIN SPOL. S R.O.

Pravděpodobně prvním případem, kdy se finanční úřad rozhodl využít ustanovení § 42a občanského zákoníku k uplatnění odporovatelnosti vůči právnímu úkonu daňového dlužníka, směřujícího ke zkrácení možnosti uspokojení na jeho movitém majetku, došlo pravděpodobně podáním návrhu ve shora označené kauze.

Dne 23. 12. 1994 podal Finanční úřad v Sokolově žalobu na určení neúčinnosti právních úkonů – kupní smlouvy ze dne 15. 2. 1994, uzavřené mezi daňovým dlužníkem (fyzickou osobou) a žalovanou (právníckou osobou), o prodeji movitých věcí tvořících inventář prodejny masa v k.ú. Horní Slavkov. Oprávněnost žaloby finanční úřad dovozoval ze splnění všech zákonných podmínek pro uplatnění tohoto právního institutu. Zejména měl žalobce (finanční úřad) za prokázané, že dlužník (prodávající) i

¹⁴⁹ Důvodová zpráva k NOZ. MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČR. *Nový občanský zákoník účinný od 1.4.2014* [online]. Praha, 2013 [cit. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://goo.gl/rYmZe>.

žalovaná (kupující) věděly v době sjednání kupní smlouvy o daňových nedoplatecích a i o probíhajícím vymáhacím řízení k jejich vymožení, přesto předmětnou smlouvou a právě za tímto účelem, spolu uzavřely.

Okresní soud v Sokolově jako příslušný soud prvního stupně, se však překvapivě meritem věci vůbec nezabýval, když shledal, že nejsou splněny podmínky, za nichž by ve věci jednat mohl. Proto vydal usnesení sp. zn.: 9 C 545/94 ze dne 27. 8. 1996 (po 20 měsících!), kterým řízení zastavil. V odůvodnění mj. uvedl: *„Finanční úřad ve smyslu zákona č. 337/92 Sb. je správcem daně a má způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech správy daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost. Jeho způsobilost být účastníkem řízení je tedy omezená a rozhodně z ní nevyplývá nadání finančního úřadu být účastníkem řízení ve věcech určení neúčinnosti právních úkonů podle § 42 a) občanského zákoníku. Finanční úřad v Sokolově tedy nemá způsobilost být účastníkem řízení v dané věci a nedostatek této způsobilosti je neodstranitelným nedostatkem podmínky řízení, pro který je třeba řízení zastavit podle § 104 odst. 1 občanského soudního řádu.“* Proti tomuto usnesení podal finanční úřad odvolání ke Krajskému soudu v Plzni, ve kterém argumentoval zejména skutečností, že finanční úřady jako územní finanční orgány zřízené zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, vykonávají mj. tzv. správu daní. Správa daní je legislativní zkratkou zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který v § 1 odst. 1 a 3 definuje jako právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat a vymáhat. Podle novely zákona o správě daní, provedenou zákonem č. 255/1994 Sb., pak má správce daně výslovně oprávnění být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech správy daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost. Věc následně projednal odvolací soud, který dal finančnímu úřadu za pravdu, usnesení zrušil a věc vrátil zpět Okresnímu soudu v Sokolově k rozhodnutí.

Ten nakonec ve věci samé rozhodl rozsudkem ze dne 26. 8. 1997 (sp. zn.: 9 C 545/94), jež nabyl právní moci marným uplynutím odvolací lhůty 16. 12. 1997. V tomto rozhodnutí soud přisvědčil návrhu správce daně a ve výroku deklaroval, že předmětná kupní smlouva o prodeji základních prostředků a předmětů postupné spotřeby, tvořící inventář prodejny Masny v Horním Slavkově, uzavřená 15. 2. 1994 mezi daňovým

dlužníkem a nabyvatelem (žalovanou právnickou osobou), je vůči navrhovateli (Finančnímu úřadu v Sokolově) právně neúčinná. Pro posouzení oprávněnosti žaloby přitom bylo rozhodující stanovisko soudu o tom, zda finanční úřad unesl důkazní břemeno a prokázal, že žalovaná věděla (co by nabyvatelka převáděných věcí) o snaze dlužníka zbavit se tímto způsobem majetku za účelem zkrácení věřitelových nároků. Tuto okolnost nakonec soud uznal za prokázanou na základě celé řady předložených důkazů. V dané věci se jednalo o to, že jedinou společnicí a současně jednatelkou žalované osoby byla zaměstnankyně daňového dlužníka v pozici sekretářky a tajemnice, která byla navíc dlužníkem pověřena plnou mocí k jeho zastupování před správcem daně. Z odůvodnění rozsudku cituji: „...*Krátce na to, již dne 3. 1. 1994, byl do obchodního rejstříku zapsán odpůrce, jehož jediným společníkem a jednatelem byla ... (jméno), která byla od roku 1992 zaměstnána u dlužníka jako tajemnice - sekretářka a která u něj byla zaměstnána ještě v průběhu roku 1994, kdy dokonce dostala plnou moc k zastupování daňového dlužníka v daňovém řízení před Finančním úřadem v Sokolově. Z toho lze dovodit, že vztahy mezi dlužníkem a jednatelem odpůrce byly velmi úzké, takže jednatelka společnosti musela být dobře informována o podnikatelské činnosti dlužníka a také o jeho dluzích. Je nepřehlédnutelné, že v době zápisu odpůrce do obchodního rejstříku bylo základní jmění společnosti 100 000 Kč, když z vkladu 80 000 Kč bylo uhrazeno v době zápisu pouze 30 000 Kč. Přesto již 11. 1. 1994 odpůrce koupil od dlužníka nemovitosti za téměř 20 000 000 Kč. Dne 15. 2. pak odpůrce uzavřel s dlužníkem předmětnou kupní smlouvu, na základě které přešlo na odpůrce vlastnické právo k movitým věcem uvedeným v příloze smlouvy, když některé z těchto věcí byly zaneseny do soupisu věcí movitých v exekučním řízení vedeného Finančním úřadem v Sokolově. Odpůrci však fyzicky uvedené movité věci předány nebyly po dobu téměř roku a po stejnou dobu nedošlo ani k zaplacení kupní ceny ve výši 170 000 Kč, neboť splatnost kupní ceny byla vázána na vypracování faktury ze strany dlužníka. Ten měl po dobu téměř roku věci ve svém držení, údajně na základě ústně sjednané nájemní smlouvy, když na jejíž znění si jednatelka odpůrce nemohla vzpomenout (při slyšení u finančního úřadu). Vlastnické právo k věcem nemovitým tedy přešlo předmětnou kupní smlouvou na odpůrce, který kupní cenu neuhradil a navrhovatel správně podal žalobu proti odpůrci, kterému vznikl z kupní smlouvy prospěch. Soudu tedy nezbylo, než návrhu vyhovět, neboť v průběhu řízení bylo prokázáno, že podmínky shora citovaného*

ustanovení § 42a obč. zákoníku byly splněny. Podle § 42a odst. 4 obč. zákoníku právní úkon, kterému věřitel s úspěchem odporoval, je vůči němu neúčinný potud, že věřitel může požadovat uspokojení své pohledávky z toho, co odporovatelným právním úkonem ušlo z dlužníkovy majetku; není-li to dobře možné, má právo na náhradu vůči tomu, kdo měl z tohoto úkonu prospěch.“¹⁵⁰ S ohledem na shora citované je zřejmé, že z pohledu důkazní situace se zde jednalo o flagrantní případ krácení věřitele, čemuž odpovídá i závěrečné zhodnocení vlastní situace odpůrce, který ani nevyužil možnosti odvolání. Věci (vybavení prodejny masa), o něž tu šlo, byly následně po právní moci rozsudku prodány finančním úřadem v dražbě a výtěžek byl použit k částečné úhradě vymáhaných nedoplatků.

3.3 USPOKOJENÍ POHLEDÁVKY Z PRODEJE ZÁSTAVY

3.3.1 NĚKOLIK SLOV K PRODEJI ZÁSTAVY OBECNĚ

Prodej zástavy se nepovažuje za samostatný způsob výkonu rozhodnutí, jelikož se na něj nevztahuje žádná vlastní komplexní úprava, nýbrž se při něm aplikují jen ta ustanovení, která typově odpovídají charakteru hodnoty tvořící zástavu.¹⁵¹ Samotná úprava způsobu uskutečnění prodeje zástavy byla do o. s. ř. implementována až novelou provedenou zákonem č. 30/2000 Sb. od 1. 1. 2001. Teprve touto novelou bylo po dlouhých letech hledání a tápání zákonodárcem konečně vyjasněno, jak postupovat v případech dříve zakotvených v ustanovení § 151f občanského zákoníku.¹⁵² V původním znění § 151f zákon stanovil věřiteli toliko možnost domáhat se uspokojení ze zástavy, nebyla-li pohledávka řádně a včas splněna, avšak blíže již neupravoval vlastní postup věřitele. Jestliže tato bližší úprava v občanském zákoníku absentovala, mohla právní praxe přinášet nejrůznější přístupy k řešení této otázky. Například v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 4. 1997, sp. zn. 2 Cdon 1612/96, uveřejněném pod č. 30/1998 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek, soud vyslovil závěr, že:

¹⁵⁰ Rozsudek Okresního soudu v Sokolově ze dne 26. 8. 1997, sp. zn.: 9 C 545/94. V právní moci 16. 12. 1997.

¹⁵¹ GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi: podle stavu k 1. 1. 2007*. 5. aktualizované a dopl. vyd. Praha: Linde, 2007. ISBN 978-80-7201-621-1, str. 258; SCHELLEOVÁ, Ilona. *Exekuce*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 2008. Právo (Key Publishing). ISBN 978-808-7255-124, str. 168.

¹⁵² TRIPES, Antonín. *Exekuce v soudní praxi*. 3. vyd. Praha: C.H. Beck, 2006. Beckovy příručky pro právní praxi. ISBN 80-717-9489-9, str. 544.

„převzetí žalobního petitu, kterým se žalobce proti žalovanému domáhá uložení povinnosti strpět prodej zástavy, do výroku soudního rozhodnutí, činí toto rozhodnutí materiálně nevykonatelným“, jinak řečeno, exekuční prodej nemovitosti vždy předpokládá exekuční titul ukládající peněžní plnění a výrok: „strpět prodej zástavy“ není exekučním titulem. Je-li zástavní dlužník osobou odlišnou od dlužníka hlavního závazku, musí věřitel před realizací zástavního práva, získat exekuční titul proti tomu, kdo je zástavním dlužníkem. Jak jsem si ověřil, Soudobá odborná literatura k tomu buď mlčela, nebo věc již tehdy uváděla správně.¹⁵³ I podle Ústavního soudu se soudní praxe postupně ujednotila: „Při řešení otázky, jak se zástavní věřitel mohl v řízení před soudem podle právní úpravy účinné od 1. 1. 1992 do 31. 12. 1998 domáhat uspokojení ze zástavy, soudní praxe dospěla v první řadě k závěru, že zástavní věřitel se může domáhat uspokojení ze zástavy při výkonu rozhodnutí prodejem nemovité zástavy jen na základě vykonatelného rozhodnutí, případně jiného titulu pro výkon rozhodnutí směřujícího proti zástavnímu dlužníkovi (srov. např. usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 7. 1994, sp. zn. 5 Co 1599/94, uveřejněné pod č. 13/1996 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek).“¹⁵⁴ Jisté vyjasnění přinesla do věci i zpřesňující novela o. s. ř. provedená s účinností od 1. 9. 1998, když změnila stávající ustanovení § 151f odst. 1 občanského zákoníku tak, že slova „...domáhat uspokojení ze...“ nahradila: „...u soudu navrhnout prodej...“, a současně ve druhém odstavci téhož §: „zástavní věřitel je oprávněn domáhat se uspokojení celé pohledávky nebo její části z...“ slovy: „...může zástavní věřitel k uspokojení své celé pohledávky nebo její části navrhnout u soudu prodej“. Paralelně s touto novelou proběhla také změna o. s. ř., když v ustanovení § 274 bylo vloženo písmeno a), podle kterého „ustanovení § 251 až 271 se použije i na výkon usnesení soudu o prodeji zástavy“, a byl upraven § 372 tak, že nově zní: „Stanoví-li zákon, že zástavní věřitel může u soudu navrhnout prodej zástavy, použijí se přiměřeně ustanovení o výkonu rozhodnutí prodejem movitých věcí nebo prodejem nemovitostí.“¹⁵⁵

¹⁵³ Například: BUREŠ, J., DRÁPAL, L.: *Zástavní právo v soudní praxi*. 2., doplněné vydání, Praha: C. H. Beck, 1997, str. 16-17; nebo: GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce v současné právní praxi*. 1. vyd. Praha: Linde, 1996. ISBN 80-720-1046-8, str. 171.

¹⁵⁴ Nález Ústavního soudu č. 316/07 ze dne 22. 11. 2007..

¹⁵⁵ *Přehled judikatury ve věcech výkonu rozhodnutí a exekuce*. Praha: ASPI, 2005. Judikatura (ASPI Publishing). ISBN 80-735-7054-8, str. 190.

3.3.2 KAUSA FINANČNÍ ÚŘAD VS. SOUKUP

I s ohledem na nejednoznačnou úpravu realizace zástavy, která v právním řádu přetrvávala minimálně do 1. 9. 1998, byly případy jejího úspěšného provedení, v praxi finančních úřadů, jen ojedinělé. Tuto skutečnost nutno doplnit také o informaci, že i vhodných případů, bylo jen málo. Finanční úřad v Sokolově poprvé přikročil k uplatnění tohoto právního institutu v roce 2002 (viz níže popsaná kausa), avšak v daném případě postupoval podle nové úpravy §§ 200y a 200z o. s. ř., účinné od 1. 1. 2001.

V březnu 2002 zřídil finanční úřad svým rozhodnutím, podle § 72 zákona o správě daní a podle § 160 odst. 1 občanského zákoníku¹⁵⁶, zástavní právo k nemovitosti daňového dlužníka. Stalo se tak krátce po té, co okresní soud, v souladu s ustanovením § 170 odst. 1 písm. e) občanského zákoníku, zastavil výkon rozhodnutí na prodej nemovitosti vedený ve prospěch věřitele s lepším pořadím (banky). Současně s tím, podal finanční úřad i návrh na nařízení a provedení výkonu rozhodnutí prodejem nemovitostí pro nedoplatek na dani ve výši 2,6 mil. Kč. Okresní soud v Jindřichově Hradci návrh finančního úřadu akceptoval a dne 24. 9. 2002 vydal usnesení sp. zn. E 1808/2002-31 o nařízení prodeje nemovitosti. 16. 1. 2003 zaslal okresní soud věřiteli žádost o zvážení zastavení výkonu rozhodnutí, neboť bylo prokázáno, že vlastníkem předmětné nemovitosti je jiná osoba, než daňový dlužník. Následným šetřením bylo zjištěno, že dne 11. 11. 2002 povolil katastrální úřad vklad vlastnického práva k předmětné nemovitosti s právními účinky k 13. 6. 2002. Právní účinky tedy nastaly až po zápisu zástavního práva správce daně. Na základě této skutečnosti se finanční úřad rozhodl pokračovat v řízení podáním žaloby na nařízení soudního prodeje zástavy. Návrh v této věci byl okresnímu soudu doručen 9. 2. 2003. V průběhu vlastního řízení o soudním prodeji zástavy se zástavní věřitel bránil jejím nařízením zdůrazněním příčinné souvislosti mezi zastavením předchozího prodeje (nemovitost ještě ve vlastnictví daňového dlužníka) a nabytím vlastnictví, které sice je vázáno na pozdější vklad do katastru nemovitostí, ale jak tvrdil, soudu musel být znám jeho úmysl už v okamžiku zastavení řízení o prodeji (tj. v březnu 2002). K zastavení totiž došlo právě po té, co

¹⁵⁶ „(1) Zástavní právo zaniká“ (...) “e) složí-li zástavní dlužník nebo zástavce zástavnímu věřiteli obvyklou cenu zástavy,“.

zástavní dlužník uhradil za dlužníka hodnotu zástavy, o čemž byl okresní soud spraven. Zástavní dlužník se na základě této „právní konstrukce“ domáhal uznání, že vlastnické právo proto nabyl „z rozhodnutí soudu“ už v březnu 2002 a ne vkladem k 13. 6. 2002, jak tvrdil správce daně. K vyjádření k žalobě doslova uvedl, citace: *„Vlastníkem předmětných nemovitostí nejsem na základě smlouvy o převodu z 10. 6. 02, nýbrž de facto jsem se stal vlastníkem již uhrazením částky 141 668,- Kč dne 19. 11. 01 za spoluvlastnický podíl povinného, jeho věřiteli České spořitelně, a.s. Toto bylo deklaratorně potvrzeno i v usnesení OS v Jindřichově Hradci E 718/96-98 z 29. 3. 02.“* Okresní soud následně nařídil Usnesením sp. zn. Nc 2191/2003-39, soudní prodej zástavy, když námitky odpůrce neuznal, neboť je za prokázané, že v předchozím řízení soud o vlastnickém právu k nemovitosti nerozhodoval a ani nemohl, neboť to nebylo předmětem návrhu. Občanský zákoník přitom v ustanovení § 133 určuje okamžik nabytí vlastnictví k věci tak, že převádí-li se na podkladě smlouvy věc nemovitá věc, nabývá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí.¹⁵⁷ Předmětný rozsudek nabyl právní moci 15. 7. 2003. Po nabytí právní moci, postupoval Finanční úřad v Sokolově podle § 200za odst. 3 o. s. ř.: *„Podle vykonatelného usnesení o nařízení prodeje zástavy lze na návrh zástavního věřitele nařídit výkon rozhodnutí prodejem zástavy.“* a v souladu s tímto ustanovením podat návrh na výkon rozhodnutí. Nemovitosti se soudu nakonec podařilo vydražit a v rozvrhovém, které se konalo v červnu 2005, získal finanční úřad částku ve výši 168 889 Kč.¹⁵⁸

3.4 POSTIŽENÍ FINANČNÍCH PROSTŘEDKŮ NA BANKOVNÍM ÚČTU MANŽELA POVINNÉHO

Z tisku: Hospodářské noviny, 6. 11. 2012: *„Od ledna bude moci exekutor zablokovat nejen účet a příjem dlužníka, ale také jeho manžela či manželky. A to i tehdy,*

¹⁵⁷ Ustanovení § 133 odst. 2 občanského zákoníku, ve znění účinném k 1. 1. 2002.

¹⁵⁸ Usnesení Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 23. 6. 2005, sp. zn. E 2574/2003.

*pokud o dluhu svého partnera neměli nejmenší tušení. Politici tak odmítli respektovat dřívější rozhodnutí Nejvyššího soudu.*¹⁵⁹

Novela o. s. ř. provedená zákonem č. 396/2012 Sb., účinná od 1. 1. 2013, vyvolala malou revoluci¹⁶⁰ v dosavadní ustálené praxi exekučního prostředku postižením finančních prostředků na účtech dlužníků (a stejně tak pro případ srážek ze mzdy). Než však budu dále pokračovat ve výkladu, je třeba poznamenat, že shora uvedená změna zákonné úpravy, se pravděpodobně nijak nedotkne současné úpravy daňové exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, neboť ta je dnes komplexně upravena v § 190 daňového řádu a proto na ni v tomto smyslu nedopadá obecný princip subsidiarity občanského soudního řádu, vyplývající z § 177 odst. 1 daňového řádu.¹⁶¹

Předmětem postižení pohledávek z účtu u „peněžního ústavu“¹⁶² je v podstatě právní nárok povinného (dlužníka) na peněžité plnění vůči třetímu subjektu, kterým je peněžní ústav (tuzemská banka) v pozici dlužníka povinného (poddlužník), na jehož běžném, vkladovém nebo jiném účtu, povinný má nebo na němž budou pro něho uloženy peněžité prostředky.¹⁶³ V prvních letech daňové exekuce po roce 1993, vznikalo mnoho otazníků zejména kolem otázky trvání arrestatoria, tedy jestli banky pro případ nedostatku finančních prostředků na postiženém účtu, jsou povinný zadržovat přijaté platby i po nabytí právní moci až do úplného uhrazení (jak požadovaly finanční úřady) nebo zda okamžikem nabytí právní moci a odepsáním dosud zadržovaných prostředků ve prospěch oprávněného, jejich povinnosti z exekučního příkazu, končí. Další otázky panovaly ohledně možnosti zrušení účtu v průběhu exekuce, uvádění účtů

¹⁵⁹ HOSPODÁŘSKÉ NOVINY. *Poslanci proti soudu* [online]. 7. 11. 2012. [cit. 2013-02-28]. Dostupné z: <http://zpravy.ihned.cz/cesko/c1-58314950-poslanci-proti-soudu-prolomili-tabu-a-pusti-exekutory-k-penezum-dluznikova-manzela>.

¹⁶⁰ Například: JUDr. Ondřej Načeradský, vedoucího Občanské poradny o.s. Společnou cestou. *Ihned.cz* [online]. 6.11.2012. HOSPODÁŘSKÉ NOVINY [cit. 2013-03-01]. Dostupné z: <http://zpravy.ihned.cz/cesko/c1-58314950-poslanci-proti-soudu-prolomili-tabu-a-pusti-exekutory-k-penezum-dluznikova-manzela>: "Jde o revoluční změnu, která nerespektuje rozhodnutí Nejvyššího soudu z minulosti".

¹⁶¹ Omezení použití o. s. ř. správcem daně vyplývá také z první věty ust. § 177 odst. 2 DŘ: „Pravomoci správce daně, jakožto exekučního orgánu, upravuje výlučně tento zákon.“

¹⁶² BUREŠ, Jaroslav a Ljubomír DRÁPAL. *Občanský soudní řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck/Sevt, 1994. ISBN 80-704-9081-0, str.646: „...tuzemské banky(termín peněžní ústav neodpovídá hmotnému právu)“.

¹⁶³ GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi: podle stavu k 1. 1. 2007*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2007. ISBN 978-80-7201-621-1, str. 167.

na rozhodnutích, případně jejich pořadí při plnění a nakonec také postup při uvolnění prostředků pro umožnění výplat mezd zaměstnanců dlužníka, respektive obligatornost souhlasu soudu (finančního úřadu) s touto výplatou. Jednou ze sporných otázek byla také možnost postihu finančních prostředků uložených na účtu manželky (nebo manžele) daňového dlužníka (případně třetích osob). Vycházelo se přitom z premisy, že dlužník, s nímž banka uzavřela kontrakt, je majitelem účtu, respektive majitelem finančních prostředků evidovaných na tomto účtu. A proto spadají do institutu bezpodílového spoluvlastnictví manželů¹⁶⁴ (viz. *„V bezpodílovém spoluvlastnictví manželů je vše, co může být předmětem vlastnictví a co bylo nabyto některým z manželů za trvání manželství, s výjimkou věcí získaných dědictvím nebo darem, jakož i věci, které podle své povahy slouží osobní potřebě nebo výkonu povolání jen jednoho z manželů...“*). Podle ustanovení § 147 občanského zákoníku, ve znění do 1. 8. 1998, bylo možné dluh jednoho z manželů, pokud vznikl za trvání manželství, uspokojit výkonem rozhodnutí na majetek spadající do bezpodílového spoluvlastnictví manželů a stejně tak podle § 262a odst. 1, věty první, o. s. ř. ve znění účinném od 1. 1. 2001, bylo možné nařídit výkon rozhodnutí na majetek patřící do společného jmění manželů také tehdy, šlo-li o vydobytí závazku, jenž vznikl za trvání manželství jen jednomu z manželů.¹⁶⁵ Na okraj k tomu možno ještě uvést, že Tripes již v roce 1977 uváděl: *„Na základě pravomocného rozhodnutí vysloveného jen proti jednomu z manželů, možno vést výkon rozhodnutí nejen na věci náležející do bezpodílového spoluvlastnictví manželů, ale i na pohledávky manželů. V tomto případě bude třeba zřejmě přiznat účastenství v řízení i manželu povinného účastníka a — obdobně jako v případech § 255 odst. 2 — doručit mu i usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí.“*¹⁶⁶

Z pohledu finančních úřadů existoval technický problém, jestli a jakým způsobem, označovat manžela, jenž není v evidenci správce daně vedený jako daňový dlužník, na vydávaných exekučních příkazech (od počátku byly též časté případy

¹⁶⁴ Ustanovení § 143 an o. s. ř., ve znění účinném do 1. 8. 1998.

¹⁶⁵ V mezidobí (od 1. 8. 1998 do 1. 1. 2001) se v občanskoprávním řízení dovozovala odpovědnost druhého z manželů nepřímo, a to s odkazem na ustanovení § 255 odst. 2 o. s. ř.: *„Jsou-li nařízeným výkonem rozhodnutí postiženy věci v bezpodílovém spoluvlastnictví manželů, je účastníkem řízení, pokud jde o tyto věci, i manžel povinného.“*

¹⁶⁶ TRIPES, Antonín. *Výkon rozhodnutí: Příručky Ministerstva spravedlnosti ČSR*. Statistické a evidenční vydavatelství tiskopisů v Praze, 1977. 98 909 0, str. 67.

manželů, kde oba byli daňovými dlužníky z titulu nedoplatků na dani z převodu nemovitostí, přičemž z povahy této daně, odpovídal každý z nich pouze za část nedoplatku – tedy ne společně a nerozdílně). O samotné oprávněnosti takové možnosti se s odkazem na výše uvedené, ani tak příliš nepolemizovalo. Nicméně nebylo možné v exekučním příkaze označovat manžela daňového dlužníka přímo za povinného k veřejnoprávní pohledávce, neboť by to odporovalo kogentnímu charakteru zákona o správě daní, který přechod daňové povinnosti odvozoval pouze z příslušných ustanovení zákonného ručení¹⁶⁷. Vlastní provedení exekučního příkazu tak nakonec obsahovalo upravený výrok ve smyslu, že příkázání pohledávky se vztahuje i na finanční prostředky uložené na specifikovaném účtu (ve vlastnictví manžela dlužníka).

Souběžně s tím se vedla také polemika, zda je možná exekuce i v případech, kdy třetí osobou není manžel povinného, ale zcela jiná osoba, přičemž správce daně nemá pochyby, že skutečným vlastníkem finančních prostředků na bankovním účtu je daňový dlužník. V tomto případě se však záhy ujednotilo, že postihnout přímo prostředky uložené na takovém účtu nelze a je třeba postupovat prostřednictvím příkázáním jiné pohledávky.

Není nezajímavé, že až do roku 2001 k možnosti postihu finančních prostředků uložených na bankovním účtu manžela dlužníka, odborná literatura mlčí a teprve Tripes ve svém druhém vydání „Exekuce v soudní praxi“ uvádí, že v případě výkonu rozhodnutí příkázáním pohledávky z účtu je podstatné, kdo je majitelem tohoto účtu, neboť jedině jemu svědčí pohledávka vůči peněžnímu ústavu. Z tohoto pohledu je naprosto irelevantní komu patřily peněžní prostředky vloženy na účet, nebo jestli patří do (tehdy již) společného jmění manželů.¹⁶⁸ Ačkoli se napříště povětšinou praxe shodovala na nemožnosti této exekuce a realizace se prováděla uplatněním práva rovnou vůči povinnému daňového dlužníka, příkázáním jiné pohledávky, nebyl tento názor zřejmě zcela jednotný. Při studiu materiálů k této práci jsem totiž zjistil, že např. Grossová uvádí: „Pokud půjde o výkon rozhodnutí pohledávky tvořící SJM a jsou-li peněžní prostředky, které tvoří součást SJM, uloženy na účtu u peněžního ústavu, odpovídá dlužící manžel za splnění i těmito prostředky, a to bez ohledu, na to na jaké

¹⁶⁷ Ustanovení §§ 45 a 57 odst. 5 zákona o správě daní.

¹⁶⁸ TRIPES, Antonín. *Exekuce v soudní praxi*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2001, xiv, 660 s. Beckovy příručky pro právní praxi. ISBN 80-717-9483-X, str. 249.

jméno je účet veden. Při nařízení takové exekuce se stává manžel, jehož účet je postižen, účastníkem řízení (§ 255 odst. 2 OSŘ) a může uplatnit i žalobu vylučovací...¹⁶⁹. Současně i z vlastních osobních postřehů v běžném životě se dalo lze předpokládat, že ne všichni věřitelé si byly vědomy této skutečnosti a i nadále se pokoušely v duchu nemo iudex sine actore, takové exekuční příkazy vydávat (viz například Sobotková¹⁷⁰: „Dle daňového řádu je povinností poskytovatele platebních služeb provádět srážky z finančních prostředků uložených na účtu dlužníka, tj. majitele účtu. Není možné, jak tomu bylo doposud, aby byly při daňové exekuci sráženy finanční prostředky dlužníka z účtu jiných osob včetně účtu manžela. Pro tento případ platí způsob exekuce postižením jiných majetkových práv.“¹⁷¹ nebo sdělení Petry Báčové¹⁷²: „Stávající stav byl nelogický a nesmyslný, vycházel ze sporného znění zákona a starého judikátu Nejvyššího soudu, který opomíjí existenci společného jmění manželů. Příjmy manželů byly z hlediska práva v době trvání svazku společné, avšak soud je nemohl procesně-technicky postihnout. Mzdy tvoří součást společného jmění manželů, stejně jako zůstatky na účtu, jsou tedy majetkem obou manželů, tudíž i dlužníka“.¹⁷³

3.4.1 KAUSA FINANČNÍ ÚŘAD VS. ČESKÁ SPOŘITELNA, A.S.

Až do roku 1999 bylo praxí finančních úřadů (byť ojedinělou), že pro případ existence bankovního účtu manžela dlužníka, nevedlo-li dosavadní řízení k cíli, postihovaly exekučně i tyto účty a to exekučními příkazy,¹⁷⁴ vydanými podle § 73 odst. 6 písm. a) zákona o správě daní. Posledním takovým případem v působnosti Finančního úřadu v Sokolově bylo rozhodnutí postihnout finanční prostředky uložené na sporožirovém účtu manželky daňového dlužníka z července 1999. Česká spořitelna, a.s. (poddlužník), brojila proti předmětnému exekučnímu příkazu podáním námítky, ve které tvrdila marnost exekuce, když majitel postiženého účtu není v předmětném řízení osobou povinnou. Touto skutečností se finanční úřad nezabýval a řízení ve věci podané

¹⁶⁹ GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžitě plnění v současné právní praxi: podle stavu k 1.1.2007*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2007. ISBN 978-80-7201-621-1, str. 168.

¹⁷⁰ Ing. Veronika Sobotková, PhD., Ústav účetnictví a daní, Mendelova univerzita v Brně.

¹⁷¹ DAŇAŘI ONLINE. *Daňová exekuce podle nového daňového řádu* [online]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 2013-03-01]. Dostupné z: <http://goo.gl/yXPNF>

¹⁷² Mgr. Petra Báčová, tisková mluvčí, Exekutorská komora ČR.

¹⁷³ *Ihned.cz* [online]. 6. 11. 2012. Hospodářské noviny [cit. 2013-03-01]. Dostupné z: <http://goo.gl/AuAGB>.

¹⁷⁴ Exekuční příkaz na přikázání pohledávky na prostředky dlužníků na účtech vedených u bank.

námítky zastavil, neboť bylo zjištěno, že byla poddlužníkem podána po uplynutí zákonem stanovené lhůty. Vzhledem ke skutečnosti, že po nabytí právní moci exekučního příkazu, banka nesplnila povinnost uloženou jí v rozhodnutí a neodepsala finanční prostředky ve stanovené výši ve prospěch oprávněného, nadto ani nedbala povinnosti uloženého arrestatoria^{175, 176, 177, 178} a i nadále prováděla odpisy prostředků na vrub účtu, podal proti ní Finanční úřad v Sokolově poddlužnickou žalobu podle § 311 o. s. ř. Obvodní soud pro Prahu 1 vyhověl dne 7. 8. 2000 žalobnímu návrhu a platebním rozkazem uložil žalované zaplacení požadované částky, ve výši 68 573 Kč. Proti tomuto rozhodnutí si však Česká spořitelna, a.s. podala včas odpor, jenž ještě před jednáním (nařízeno na 25. 8. 2003) doplnila o vyjádření k žalobě. V textu vyjádření se pak odvolala na skutečnost, že pouze majitel účtu, pro kterého žalovaný vede běžný, vkladový nebo jiný účet má za ním pohledávku, respektive právo na výplatu peněžních prostředků z účtu. A právě pouze a jen tato pohledávka se může stát za zákonem stanovených podmínek předmětem rozhodnutí příkázáním pohledávky z účtu. Svá tvrzení, žalovaná, současně doložila Usnesením Nejvyššího soudu ČR ze dne 14. 4. 2000, sp. zn. 21 Cdo 1774/99 a Rozsudkem Nejvyššího soudu ČR ze dne 14. 3. 2002, sp. zn. 20 Cdo 681/2001. Finanční úřad na podkladě těchto skutečností následně vyhodnotil, že další setrvání na žalobě nemá naději na úspěch, a v souladu s ustanovením § 96 o. s. ř. vzal svůj návrh zpět a požádal soud o zastavení řízení.

Nejvyšší soud¹⁷⁹ k uvedenému vyložil, že: „*účet zřizuje peněžní ústav pro jeho majitele zpravidla na základě smlouvy o běžném účtu (srov. § 708 až 715 obch. zák.) nebo na základě smlouvy o vkladovém účtu (srov. § 716 až 719 obch. zák.). Uzavřením smlouvy vzniká mezi peněžním ústavem a majitelem účtu dvoustranný závazkový právní vztah, ...*“. K vlastnictví účtu pak uvedl toto: „*Obchodní zákoník používá v ustanoveních § 708 a násl. termín „majitel účtu“, i když účet sám o sobě nemá majetkovou hodnotu a peněžní prostředky na něm uložené jsou v majetku peněžního*

¹⁷⁵ BUREŠ, Jaroslav. Občanský soudní řád: komentář. 7. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006, ISBN 80-7179-378-72, str. 1542.

¹⁷⁶ WINTEROVÁ, Alena. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2011, ISBN 978-807-2018-420. str. 532.

¹⁷⁷ HLAVSA, Petr. *Exekuční řád*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2008, ISBN 978-80-7201-704-1, str. 95.

¹⁷⁸ TRIPES, Antonín. *Exekuce v soudní praxi*. Vyd. 1. Prague: C.H. Beck, 1997, ISBN 80-717-9136-9, str. 198.

¹⁷⁹ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 14. 4. 2000, sp. zn. 21 Cdo 1774/99 (uveřejněno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek č. 1, ročník 2001, poř. č. 4).

ústavu. Za „majitele účtu“ je třeba z pohledu ustanovení obchodního zákoníku o běžném a vkladovém účtu považovat osobu, pro kterou peněžní ústav zřídil na základě smlouvy účet. Na základě smlouvy o běžném nebo vkladovém účtu je peněžní ústav povinen přijmout na účet peněžité vklady učiněné majitelem účtu nebo platby uskutečněné v jeho prospěch bez zřetele k tomu, kdo je majitelem peněžních prostředků, které se tímto způsobem na účet ukládají. Při provádění výplat z účtu se peněžní ústav řídí pokyny (event. písemnými příkazy) majitele účtu; skutečnost, kdo byl majitel peněžních prostředků uložených na účtu, tu opět není významná.“¹⁸⁰ Pohledávka z účtu u peněžního ústavu, kterou jediné lze postihnout výkonem rozhodnutí podle ustanovení § 303 až § 311 o. s. ř., je oprávněním (tedy nárokem) majitele účtu a spočívá v povinnosti finančního ústavu vyplatit mu (nebo jím určeným osobám) na základě žádosti nebo písemného příkazu, není-li sjednáno jinak), peněžní prostředky z účtu. Nařízení exekuce pak představuje vstup do obligačního vztahu mezi majitelem účtu a peněžním ústavem. Vzhledem k výše uvedenému je nerozhodné, komu náležely peněžní prostředky uložené na účet (vyjma účelově určených prostředků podle § 310 o. s. ř.). Podstatná z tohoto hlediska je jediné skutečnost, kdo je majitelem účtu, neboť jediné on má pohledávku z účtu u peněžního ústavu, kterou lze soudem na návrh oprávněného (potažmo finančním úřadem) postihnout provedením exekuce. „V případě, že povinná osoba není majitelem účtu a nemá tedy ani pohledávku z účtu, jejíhož přikázání se oprávněný v návrhu na nařízení výkonu rozhodnutí domáhá, není možné výkon rozhodnutí přikázáním této pohledávky z účtu nařídit ani (byl-li přesto nesprávně nařízen) provést, a to ani, kdyby peněžní prostředky uložené na účtu před vložením na tento účet patřily povinnému.“¹⁸¹ Finanční úřady se podle Nejvyššího soudu nemůže domáhat přikázání pohledávky na peněžní prostředky patřící daňovému dlužníkovi s odkazem na § 73 odst. 6 písm. a) zákona o správě daní, neboť uvedené ustanovení nestanoví současně způsob nařízení exekuce; vyplývá z něj pouze ta skutečnost, že tato exekuce se provádí vydáním exekučního příkazu, a že jím mohou být postiženy peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank. Protože však konkrétní způsob postižení peněžních prostředků daňový zákon neupravuje, je ve smyslu subsidiarity stanovené § 73 odst. 7 použit o. s. ř. Přikázání pohledávky na peněžní

¹⁸⁰ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 14. 4. 2000, sp. zn. 21 Cdo 1774/99 (uveřejněno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek č. 1, ročník 2001, poř. č. 4).

¹⁸¹ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 3. 2002, sp. zn. 20 Cdo 681/2001.

prostředky, byť jde o peněžní prostředky daňových dlužníků, zůstává příkazáním pohledávky. Z přiměřeného užití občanského soudního řádu pak vychází, že exekuční příkaz na příkazání pohledávky na peněžní prostředky uložené na účtu, jehož majitelem je osoba od daňového dlužníka odlišná, se vydává způsobem upraveným § 320 o. s. ř.

4. LEGISLATIVNÍ ZMĚNY

Postupy finančních úřadů při exekuční činnosti byly, vedle soudních rozhodnutí, ovlivňovány změnami zákonných úprav, ke kterým průběžně docházelo. V následující stati bych rád vyjmenoval alespoň nejdůležitější změny relevantních ustanovení, ke kterým došlo v období 1993 až 2001. Výslovně budu uvádět pouze takové novelizace, o nichž vím, že přímo ovlivnily práci nebo výsledky vymáhání finančních úřadů.

4.1 ZMĚNY V ZÁKONĚ O SPRÁVĚ DANÍ A POPLATKŮ

4.1.1 ZÁKON Č. 267/2000 Sb.

Zrušení institutu zákonného zástavního práva, dosud upraveného v § 72 s odkázáním na obecné ustanovení dle § 156 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník. Z předkládací zprávy lze vyčíst: *„Možnost, aby u daňového zástavního práva uplatňovaného mimo konkurs bylo zpětně určeno výhodnější pořadí, což dnešní úprava umožňovala, je výjimkou, která nemá dostatečné opodstatnění. Úpravu je proto třeba sjednotit upuštěním od této výjimky, která nadto má značně nepříznivé politické i právní dopady. (...) Lze proto jistě spravedlivě požadovat, aby správci daně navrhovali záznamy do katastru nemovitostí bez průtahů poté, co zjistí důvod vzniku zástavního práva, i když to může znamenat určitý vzrůst jejich agendy.“* Tato změna však v důsledku nepřinesla *„určitý vzrůst agendy“* (ani není zřejmé, co tím měl předkladatel na mysli), jak se uvádělo v předkládací zprávě, ale její dopad byl výrazně negativní z jiného důvodu. Okamžik vzniku zástavního práva, podle ustanovení § 160 odst. 1 občanského zákoníku, se pojí až s nabytím právní moci rozhodnutí. Podle § 48 odst. 1 a 5 zákona o správě daní, byla možnost, aby příjemce rozhodnutí proti němu brojil podáním odvolání, ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Tato relativně dlouhá doba mezi snahou zajistit daňový nedoplatek a samotným vznikem zástavního práva způsobila, že:

- a) po účinnosti novely získali dlužníci možnost účinně mařit snahu správců daně o zajištění daňových nedoplatků tím, že před nabytím právní moci rozhodnutí (nejméně ve 31 denní lhůtě, pokud ji ještě neprodloužili podáním opravného

prostředku) podali návrh na vklad do katastru nemovitostí a zápisu zástavního práva k zajištění jejich daňového nedoplatku úspěšně zabránili.

- b) ještě závažnějším však byla skutečnost, že správce daně definitivně přišel o možnost okamžitého zásahu v případě odhalené daňové trestné činnosti, nejčastěji u neoprávněně uplatněných nároků na odpočet DPH. Podle zrušeného ustanovení § 72 odst. 2 písm. a) vznikalo zástavní právo dnem doručení zajišťovacího příkazu. Jeho předáním tedy mohl správce daně zahájit, v souladu s § 72 odst. 9, zajišťovací exekuci movitých věcí, jejich sepsáním na místě výkonu, zajištěním a odvezením k uschovateli. Později následoval přechod z režimu zajišťovací exekuce do uhrazovací, ale to již přesahuje rozsah této práce. Rád bych podotknul, že zmíněný „extrémní“ procesní postup vyžadoval vysokou míru koordinace jednotlivých složek správce daně a byl používán zcela výjimečně, a jen v opravdu závažných situacích.

4.1.2 **ZÁKON Č. 120/2001 Sb.**

§ 73 odst. 3 byl doplněn o třetí možnost volby způsobu provádění vymáhání, a to o požádání soudního exekutora.

4.2 ZMĚNY V OBČANSKÉM SOUDNÍM ŘÁDU

4.2.1 **ZÁKON Č. 238/1995 Sb.**

Změna § 309; S účinností od 1. 1. 1996 upravil zákon dobu trvání arrestatoria poddlužníka (finančního ústavu) na nejdéle šest měsíců ode dne nabytí právní moci exekučního příkazu, když do novely tato lhůta stanovena nebyla, což finanční úřady vykládaly tak, že trvá do zrušení exekučního příkazu nebo splněním příkazu uhrazením vymáhaného nedoplatku. Některé banky však příslušné ustanovení vykládaly opačně a exekuční příkazy vyřazovaly ze sledování dnem odepsání prostředků z účtu dlužníka, po nabytí právní moci příkazu, přestože prostředky nestačily k uhrazení celé vymáhané částky (viz. také kapitola 2.1.1).

4.2.2 VELKÁ NOVELA ZÁKONEM Č. 30/2000 Sb. s ÚČINNOSTÍ OD 1. 1. 2001

- c) **Změna §§ 318 a 319**; Zákon zvýšil výši postižitelné části pohledávky z podnikání fyzických osob a autorské odměny z dosavadních dvou pětín u přednostní pohledávky na tři pětiny.
- d) **Změna § 307** odst. 1; Zákon stanovil povinnost věřitele určit pořadí bankovních účtů z nichž má banka strhávat vymáhané částky. Před novelou bylo v některých případech bankám prikazováno plnit „ze všech účtů“ daňového dlužníka, aniž by je finanční úřad specifikoval.
- e) **Změna §§ 304** odst. 2, **313** odst. 2; Zákon stanovil povinnost doručení exekučního příkazu dlužníkovi až po doručení poddlužníkovi, aby tak zabránil zmaření exekuce z jeho strany. Z hlediska finančních úřadů se jednalo o formální změnu, neboť ze stejných důvodů takto postupovaly i před novelou.
- f) **Změna § 326** odst. 1; Zákon vypustil dosavadní povinnost přibrat k soupisu při výkonu rozhodnutí prodejem movitých věcí i nezúčastněnou osobu.
- g) **Změna §§ 328b** odst. 4 a **336h** odst. 4; Rozšiřuje dosavadní okruh osob vyloučených z možnosti dražit sepsané věci o „zaměstnance soudů“, z čehož ekvivalentně vyplývá zákaz dražební účasti i pro všechny zaměstnance finančních úřadů na dražbách pořádaných finančními úřady.
- h) **Změna § 329** odst. 1; Dosavadní nejnižšího podání v částce dvou třetin odhadní ceny se snížila na jednu třetinu. Tato změna měla jednoznačně pozitivní vliv na účast veřejnosti při dražbách movitých věcí.
- i) **Změna § 336e** odst. 1; Na rozdíl od dosavadní úpravy zákon stanovil nejnižší podání ve výši dvou třetin výsledné ceny nemovitosti proto, aby mohly být prodány, v zájmu dosažení účelu výkonu rozhodnutí, i nemovitosti, o které za vyšší cenu zájem nebyl.
- j) **V novém § 337c**; Zákon upravil stávající skupiny a pořadí při rozvrhu výtěžku z prodeje nemovitosti tak, že na rozdíl od dosavadní úpravy se vypustila věta "*daně a poplatky, pokud mají podle zvláštních předpisů přednostní zákonné zástavní právo*", protože pozitivní právo takové daně nezná. Daně a poplatky, zajištěné zástavním právem, měly být napříště uspokojovány ve třetí skupině podle svého pořadí a ostatní v páté skupině.

k) Vypuštění §§ 371 a 372; Podle navrhovatele byly přijaty jako přechodná ustanovení ke dni účinnosti občanského soudního řádu, tj. ke dni 1. dubna 1964. *„Jejich užití již přestalo být aktuální, nicméně v právní praxi jim bylo i nadále (s ohledem na nedostatek jiné vhodné úpravy) přisuzován význam, který nemohly mít“*. Navíc otázky upravené §§ 371 a 372 měly být nově vyřešeny v souvislosti s výkonem rozhodnutí prodejem movitých věcí a nemovitostí (viz kapitola [3.1.4](#)).

4.2.3 **ZÁKON Č. 267/2000 Sb.**

Zavádí řízení o soudním prodeji zástavy dle §§ 200x, 200y a 200z o. s. ř. v souladu s ustanovením § 165 občanského zákoníku.

5. NÁSTIN MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE

Do roku 2001 bylo Českou republikou právní zajištění spolupráce uskutečňováno především ad-hoc na základě mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Smlouvy o spolupráci výměnou informací daňových úřadů, byly uzavírány v souladu s čl. 26 vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která byla přijata Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Mezi členskými zeměmi Evropské unie se spolupráce odehrávala na podkladě směrnic Rady Evropské unie č. **76/308/EHS** ze dne 15. 3. 1976, o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel, dále pak směrnice č. **77/799/EHS** ze dne 19. 12. 1977, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, ve znění směrnic č. **79/1070/EHS** ze dne 6. 12. 1979 a č. **92/12/EHS** ze dne 25. 2. 1992, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. V rámci procesu zajištění plné slučitelnosti českého právního řádu s *acquis communautaire* Evropských společenství, byly do právního řádu přijaty zákony č. **252/2000 Sb.**, o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, a zákon č. **253/2000 Sb.**, o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona, oba ze dne 11. 7. 2000 a s účinností od 1. 1. 2001 do 30. 4. 2004. Podle shora uvedeného bylo věcně příslušným úřadem k poskytnutí, požádání nebo přijmutí mezinárodní pomoci při vymáhání některých¹⁸² finančních pohledávek, Ministerstvo financí.

V dalším vývoji nejprve 15. 6. 2001 přijala Rada Evropské unie novou Směrnicí Rady č. **2001/44/ES** a následně 13. 12. 2002 byla v úředním věstníku ES zveřejněna Směrnice Komise č. **2002/94/ES** (tzv. prováděcí směrnice), která stanovila podrobná pravidla pro realizaci určitých ustanovení Směrnice Rady č. **76/308/EHS**.¹⁸³

¹⁸² Podle § 1 odst. 2 zákona č. **252/2000 Sb.**, se mezinárodní pomoc vztahovala pouze na clo, daň z přidané hodnoty, spotřební daň a jejich příslušenství.

¹⁸³ Metodická pomůcka k mezinárodní pomoci při vymáhání daňových pohledávek čj. **49/99422/2004-491**, vydaná Odborem 49 – mezinárodních daňových vztahů a modernizace daňové správy Ministerstva financí, dne 26. 8. 2004.

Dne 1. 4. 2004 byl přijat zákon č. **191/2004 Sb.**, o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, který po vstupu České republiky do Evropské unie, ke dni 1. 5. 2004, nahradil výše uvedenou českou právní úpravu a je účinný do dnes. Oblast poskytované součinnosti se rozšířila na daň z příjmů, z nemovitosti, dědickou, darovací, z převodu nemovitosti, spotřební daň a DPH. Vedle toho se úprava vztahuje i na dovozní a vývozní cla, daně z pojistného a příslušenství ke všem těmto pohledávkám. Spolupráce mezi orgány členských zemí probíhá prostřednictvím: **a) výměny informací, b) doručováním písemností vztahujících se k vymáhání a c) vymáháním a zajištěním pohledávek.** V rámci mezinárodní pomoci byla stanovena pravidla pro možnost odepření spolupráce v případě, že hodnota pohledávky nedosahuje alespoň 1 500 € nebo je starší pěti let. Veškerá komunikace mezi členskými státy probíhá přímo mezi příslušnými orgány (Ministerstvo financí) elektronicky prostřednictvím chráněné sítě CCN/CSI.

5.1 ČLENSTVÍ V MEZINÁRODNÍCH ORGANIZACÍCH

Vedle uskutečňované přímé spolupráce při výměně informací a vymáhání daňových nedoplatků na podkladě modifikované směrnice Rady Evropské unie č. 76/308/EHS a zákona č. 191/2004 Sb., probíhá neméně intenzivní mezinárodní výměna zkušeností v rámci členství české daňové správy v mezinárodních organizacích, na základě které jsou pravidelně přijímány podněty ke zlepšení fungování daňové správy. Předmětem výměny informací jsou poznatky z organizace vlastní daňové správy, nové technologie při práci s daty, stejně jako výměna zkušeností s odhalováním daňových úniků, zejména s mezinárodním prvkem, např. caruselových obchodů, jejich vymáháním apod. Česká daňová správa se účastní mj. v těchto projektech:

5.1.1 IOTA

*(Intra - European Organisation of Tax Administrations)*¹⁸⁴ je evropská organizace daňových správ. Byla založena v říjnu roku 1996 daňovými správami sedmi evropských zemí, mezi nimiž byla i Česká republika. Význam této organizace rok od roku roste, o čemž svědčí i to, že dnes ji tvoří 42 daňových správ,



¹⁸⁴ Intra-European Organisation of Tax Administrations: Veřejná část stránek evropské organizace daňových správ. [online]. [cit. 2013-03-25]. Dostupné z: <http://www.iota-tax.org/>.

mimo jiné téměř všechny členské státy Evropské unie. Vznik IOTA byl iniciován snahou o vzájemnou výměnu zkušeností z praktické aplikace daňových předpisů a praktických postupů, které si každá daňová správa vytvořila.

5.1.2 CIAT



(*Inter-American Center of Tax Administrations*) je Americká organizace daňových správ založená v roce 1967 a sídlící v Panamě. Hlavním cílem této organizace je podpora spolupráce daňových správ členských zemí, zaměřená na vzájemnou výměnu informací a zkušeností. Pomáhá daňovým správám v jejich zdokonalení v souladu s jejich požadavky a potřebami. Specializuje se na poskytování odborné pomoci na podporu modernizace daňové legislativy a daňové správy v oblasti změn daňových systémů, strategií, organizačních struktur, řízení, správních postupů a systémů podporujících aktivity daňové správy. Struktura organizace i její řízení je v podstatě podobná jako u IOTA. Česká republika se stala členem CIAT v roce 2003. Důvodem vstupu do této organizace bylo mj. získat i zkušenosti z daňových správ Kanady a USA.¹⁸⁵



5.1.3 ITD

(*International Tax Dialogue*) je Mezinárodní daňový dialog. představuje iniciativu pro podporu vzájemného dialogu mezi mezinárodními organizacemi zabývajícími se zdaňováním - Mezinárodní měnový fond, Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD), Světová banka, a státními daňovými institucemi.

¹⁸⁵ Centro Interamericano De Administraciones Tributarias: Veřejná část stránek Americká organizace daňových správ. [online]. [cit. 2013-03-25]. Dostupné z: <http://www.ciat.org/index.php/en.html>.

6. ZÁVĚR

Základním cílem, ke kterému jsem touto prací směřoval, bylo poznání, zda finanční úřady při svém novodobém vzniku v roce 1991, a zejména pak po účinnosti nové soustavy daní, od 1. 1. 1993, dokázaly využít všech dostupných nástrojů k efektivní daňové exekuci. Přitom mě neméně zajímalo, jakým způsobem dokázala nově organizovaná daňová správa navázat na bohaté zkušenosti zaniklých berních správ, popřípadě, co bránilo lepšímu fungování státu v této oblasti.

Odpovědí na shora položené otázky je syntéza několika paralelně působících vlivů a je potřeba krátce zmínit všechny. Nicméně mám za to, a poskytnutý popis předmětného období tomu i napovídá, že hlavním handicapem úseku vymáhání nově vytvořené daňové správy, byl samotný způsob provedení její dekoncentrace,¹⁸⁶ tedy jednak v rovině horizontální - výrazná dekoncentrace územní (zřízeno 223 prvoinstančních úřadů) a současně existence osmi finančních ředitelství, jako na sobě relativně nezávislých metodických středisek. Smyslem tohoto uspořádání, bylo vybudovat daňovou správu dostupnou veřejnosti a současně i natolik blízkou spravované oblasti, aby byla schopna rozhodovat s dostatečným přehledem a znalostí místní situace. Na druhou stranu, vztažení stejného principu i pro vymáhání, bránilo rychlému vytvoření útvarů či alespoň vyškolených profesionálů s dostatečnou erudicí a technickým vybavením. Personální nedostatečnost vyplývající z povinnosti zajistit stejný rozsah správy (téměř) na všech úřadech, nutilo ředitele těchto úřadů volit mezi agendami ty prioritní, mezi které vymáhání většinou nepatřilo. Z osobní zkušenosti přitom vím, že zejména v prvních letech po přijetí zákona o správě daní, existoval ve společnosti obecný respekt i akceptace činnosti exekutorů, a vedle toho i stávající předpisy umožňovaly relativně široké uplatnění exekučních prostředků. Historickou komparací lze namítnout, že v době berních správ byla obdobná dekoncentrace funkční. Dokonce byly v rámci výkonu berními úřady upřednostňovány exekuce mobiliární

¹⁸⁶ BONĚK, Václav. Jak se fendovalo. *Kurýr ČDS*. Ministerstvo financí - Ústřední finanční a daňové ředitelství, PRAHA, roč. 2009, č. 3, str. 7-9, a také: KLÍMA, Stanislav. *Exekuce v praxi berní a soudní*. Praha: Nakladatelství akademického domu A. Pekárek, 1937, str. 157: *prvorepublikový slangový výraz pro sbírky normálních výnosů zemských finančních ředitelství a ministerstva financí*.

(tedy z hlediska procesu i personálních zdrojů náročnější). Ovšem tehdejší administrativní náročnost správy daní se stou současnou, lze jen sotva srovnávat. Exekuční činnost berních vykonavatelů byla navíc metodicky centrálně vedena, mj. například prostřednictvím tzv. „normálek“¹⁸⁷, jejichž znalost byla pravidelně ověřována přezkušováním. Absence centrálního metodického řízení vymáhacích činností je tedy to, co vedle slabého personálního zajištění i technického vybavení, spatřuji jako jeden z hlavních důvodů málo funkční tehdejší daňové správy na úseku vymáhání.

Také mám za to, že přílišné zahledění do formalismu, přísné uplatňování principu písemného řízení (srovnej řízení v německé daňové správě) a celková komplikovanost daňového procesu, vedla k postupnému prodražování a neefektivnosti správy. Myslím si, že v naší společnosti záhy převážilo nahlížení na stát pouze skrze jeho znaky soukromoprávní korporace, přehlížejíc tak jeho funkce suveréna, garanta právního prostředí a služeb státu, od jehož existence se přímo odvíjí i fungování celé společnosti. To se bohužel občas odráží i v některých významných judikátech¹⁸⁸ i v následné (zbytečné) sebereflexi státu prostřednictvím samoregulací a sebeomezování, například úpravami procesních předpisů.¹⁸⁹

V zásadě však lze konstatovat, že jsem z pohledu soudobých právních předpisů nenašel, a tedy pravděpodobně ani nebyla oblast, kterou by tehdejší finanční úřady při vymáhání daňových nedoplatků opomenuly. Nedostatky snad lze z dnešního pohledu shledat, pouze v jejím pomalém a nerovnoměrném etablování, které lze obecně přičítat jistému podcenění této oblasti.

¹⁸⁷ HENDRYCH, Dušan. *Správní právo: obecná část*. 8. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, xxxiv, 792 s. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 978-807-1792-543, str. 104.: „V případě vertikální dekoncentrace jde pouze o delegaci působnosti a pravomoci z vyššího na nižší úřad nebo útvar v rámci jednoho subjektu (zpravidla státu). Tím nejsou přerušeny vztahy nadřízenosti a podřízenosti, a proto ani možnost vyššího útvaru ingerovat formou interních směrnic a pokynů do činnosti úřadu nižšího.“

¹⁸⁸ Například výklad počátku běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daňové povinnosti dle § 47 zákona o správě daní (rozhodnutí známé pod označením: „3+0“) učiněný Ústavním soudem nálezem sp. zn. I.ÚS 1611/07 dne 2. 12. 2008.

¹⁸⁹ Například rezignace na vlastní úpravu daňové exekuce (zákonem o výkonu správních aktů, exekuční řád správní) a vedle toho akcent na komerční exekuce (zákon č. 120/2001 Sb., exekuční řád a zákon č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách), nebo opuštění vlastní úpravy zákonného zástavního práva v § 72 zákona o správě daní (od 1. 1. 2001) nebo odstranění ustanovení o zákonném zástavním právu v § 72 zákona o správě daní, takovým způsobem, že následujících 8 let byla možnost zajištění zástavním právem v oblasti daní omezenější, než například v oblasti sociálního pojištění (viz kapitola 4.1.1).

7. RESUMÉ

This diploma thesis deals with tax execution. The beginning of this work provides description of tax execution in the Czech history since the nineteenth century. Especially there is a mention of communism influence on state and local financial administration in this work. The transformation of an old financial administration into the new system which was established after the fall of communism in the year 1991 is described as well.

The second chapter is devoted to the birth of tax execution in the new democratic environment. This chapter deals with tax reform in 1993 and influence of new laws in this area. This chapter also contains description of legislative process in general. In particular, the reasons why was not accepted a special law for tax execution are characterized as well.

The third chapter characterizes standard execution legal means. It also contains the methodological guidelines of superior authorities to accomplish certain specific activities during tax execution.

The fourth chapter describes in detail some contested proceedings conducted by financial authorities before civil courts in the area of recovery of debts. Next chapter is devoted to some changes in laws that affect process of tax execution.

The last chapter deals with international cooperation in tax administration. In conclusion, the author summarizes his finding. He claims that tax execution was used in all legal options by financial authorities. The deficiencies and inefficiency was caused especially by state's underestimation of this area and deficiencies in staffing, especially in 1991 - 1995.

8. SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

8.1 MONOGRAFIE:

- ADAMOVIČ, Karolína. *Dějiny veřejného práva ve střední Evropě: přehled vybraných otázek*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2000, xi, 155 s. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 80-717-9282-9.
- BĚLINA, Miroslav. *Pracovní právo*. 4. dopl. a přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010, xxxv, 575 s.
- BONĚK, Václav. *Zákon o správě daní a poplatků: komentář*. Vyd. 1. Praha: CODEX Bohemia, 1997, 357 s. ISBN 80-859-6330-2.
- BUREŠ, Jaroslav a Ljubomír DRÁPAL. *Občanský soudní řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck/Sevt, 1994, xiv, 882 p. ISBN 80-704-9081-0. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 978-807-4001-864.
- BUREŠ, Jaroslav. *Občanský soudní řád: komentář*. 7. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006, ISBN 80-7179-378-72
- BUREŠ, J., DRÁPAL, L.: *Zástavní právo v soudní praxi*. 2., doplněné vydání, Praha: C. H. Beck, 1997
- DELONG, Vladimír a kol., *Československé socialistické správní právo, zvláštní část*, 1.díl, Praha, Ústav státní správy, 1971,
- HANUŠ, Jaromír, Bohumil HOLUŠA a Lydie MUSILOVÁ. *Správa daní jak ji neznáte aneb práva a povinnosti podnikatele vůči Finančnímu úřadu a naopak*. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 1997, 328 s. ISBN 80-859-2240-1.
- HENDRYCH, Dušan. *Správní právo: obecná část*. 8. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, xxxiv, 792 s. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 978-807-1792-543.
- HLAVSA, Petr. *Exekuční řád*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2008, ISBN 978-80-7201-704-1
- FIALA, Josef; KINDL, Milan et al. *Občanské právo hmotné*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 650 s. ISBN 978-80-7380-228-8, str. 126.
- GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce v současné právní praxi*. 1. vyd. Praha: Linde, 1996, 389 s. ISBN 80-720-1046-8.

- GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžitě plnění v současné právní praxi: podle stavu k 1.1.2007*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2007, 603 s. ISBN 978-80-7201-621-1.
- HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK, Jan DOBEŠ a Jan JANÁK. *Dějiny správy v českých zemích od počátků státu po současnost*. [2. vyd.]. Praha: NLN, 2005, 568 p. ISBN 978-807-1067-092.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 525 p. ISBN 80-738-0155-8.
- KLÍMA, Stanislav. *Exekuce v praxi berní a soudní*. Praha: Nakladatelství akademického domu A. Pekárek, 1937
- KOCOUREK, Ludomír. *Správa v českých zemích a v Československu v letech 1848-2005: historický přehled*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2007, 105 s. ISBN 978-808-6754-758.
- MACUR, Josef. *Kurs občanského práva procesního: exekuční právo*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1998, xv, 207 s. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 80-717-9190-3.
- MALÝ, Karel. *Dějiny českého a československého práva do roku 1945*. 4. přeprac. vyd. Praha: Leges, 2010, 640 s. Student (Leges). ISBN 978-808-7212-394.
- *Občanský soudní řád a předpisy souvisící: [Poznámkové vyd.]*. 4., podstatně přeprac. a dopl. vyd. Praha: Linde, 1992, 530 s. ISBN 80-856-4700-1.
- *Občanský zákoník: komentář*. 10., jubilejní vyd. Praha: C. H. Beck, 2006, xxvi, 1465 s. ISBN 80-717-9486-4.
- *Přehled judikatury ve věcech výkonu rozhodnutí a exekuce*. Praha: ASPI, 2005, 316 s. Judikatura (ASPI Publishing). ISBN 80-735-7054-8.
- RADKOVA, Martina. *Exekuce jiné pohledávky*. Praha: Linde Praha, 2009, 199 p. ISBN 978-807-2017-676.
- RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, 509 s. Edice učebnic Právnícké fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 417. ISBN 978-807-2392-308.
- SCHELLEOVÁ, Ilona. *Exekuce*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 2008, 216 s. Právo (Key Publishing). ISBN 978-808-7255-124.
- SCHELLEOVÁ, Ilona, Karel SCHELLE a Renata VESELÁ. *Úvod do civilního řízení*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2005, 227 s. ISBN 80-868-6181-3.

- ŠVESTKA, Jiří a Jan DVOŘÁK. *Občanské právo hmotné. 5., jubilejní aktualiz.* vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, 459 s. ISBN 978-807-3574-680.
- TRIPES, Antonín. *Exekuce v soudní praxi.* Vyd. 1. Prague: C.H. Beck, 1997, xii, 498 p. ISBN 80-717-9136-9.
- TRIPES, Antonín. *Exekuce v soudní praxi. 2. vyd.* Praha: C.H. Beck, 2001, xiv, 660 s. Beckovy příručky pro právní praxi. ISBN 80-717-9483-X
- TRIPES, Antonín. *Exekuce v soudní praxi. 3. vyd.* Praha: C.H. Beck, 2006, xvi, 836 s. Beckovy příručky pro právní praxi. ISBN 80-717-9489-9.
- TRIPES, Antonín. *Výkon rozhodnutí: Příručky Ministerstva spravedlnosti ČSR.* Statistické a evidenční vydavatelství tiskopisů v Praze, 1977. 98 909 0
- VYBRAL, Vladimír. *Nástin československého práva finančního.* Praha: Nakladatelství Orbis, Edice: Sběrka spisů právnických a národohospodářských, Sv. LXXI, 1934
- WINTEROVÁ, Alena. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice. 6. aktualiz. vyd.* Praha: Linde, 2011. ISBN 978-807-2018-420.

8.2 PRÁVNÍ PŘEDPISY:

- Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ze dne 4. 12. 1963, účinný od 1. 4. 1964.
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ze dne 26. 2. 1964, účinný od 5. 3. 1964 do 31. 12. 2013.
- Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ze dne 28. 2. 2001, účinný od 1. 5. 2001.
- Zákon č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, ze dne 18. 1. 2000, účinný od 1. 5. 2000.
- Zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ze dne 5. 5. 1992, účinný od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2010.
- Zákona ČNR č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ze dne 28. 11. 1990, účinný od 1. 1. 1991.
- Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ze dne 15. 4. 1992, účinný od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2003.
- Zákone č. 30/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, ze dne 12. 1. 2000, účinný od 1. 1. 2001.
- Zákon České národní rady č. 33/1970 Sb., o finančních správách, ze dne 21. 4. 1970, účinný do 31. 12. 1990.
- Zákon Slovenské národní rady č. 115/1970 Sb., o finančních správách, ze dne 14. 12. 1970, účinný do 20. 3. 1991.
- Vyhláška Ministerstva financí ČR č. 16/1962 Sb. o řízení ve věcech daní a poplatků, ze dne 15. 2. 1962, účinná od 28. 2. 1962 do 31. 12. 1992.
- Vyhláška ministra financí č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových a vydávají se společné předpisy k provedení daňových zákonů; účinná od 8. 6. 1953 do 27. 2. 1962.
- Zákon č. 281/1948 Sb., o výkonu finanční správy národními výbory, ze dne 21. 12. 1948.
- Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, ze dne 15. 6. 1927, účinný od 1. 7. 1927 do 31. 12. 1952.
- Vládní nařízení č. 107/1967 Sb., o zabezpečení vztahů organizací ke státnímu rozpočtu, ze dne 17. 11. 1967.

- Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ze dne 20. 12. 1991, ve znění účinném od 1. 2. 1992 do 31. 8. 1998.
- Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, účinný od 1. 1. 1993.
- Zákon ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinný od 1. 1. 1993.
- Zákon ČNR č. 16/1993 Sb. o dani silniční, účinný od 1. 1. 1993.
- Zákon ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, účinný od 1. 1. 1993.
- Zákon ČNR č. 367/1990 Sb., o obcích (obecní zřízení), účinný od 24. 11. 1990.
- Zákon č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy, ze dne 11. 12. 1952, účinný do 31. 12. 1992.
- Zákon č. 222/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ze dne 16. 4. 1993, účinný do 31. 7. 1993.
- Zákon č. 213/1992 Sb., zákon o spotřebních daních, ze dne 16. 4. 1992, účinný do 31. 7. 1992.
- Zákon č. 286/1992 Sb., o dani z příjmů, ze dne 28. 4. 1992, účinný do 31. 12. 1993.
- Dekret presidenta republiky č. 128/1945 Sb., o zatímní územní organizaci některých finančních úřadů a změnách s tím spojených v zemích České a Moravskoslezské, ze dne 27. 10. 1945.

8.3 JUDIKATURA:

- Nález Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 1611/07 dne 2. 12. 2008.
- Nález Ústavního soudu č. 316/07 ze dne 22. 11. 2007..
- Rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn.: 20 Cdo 562/2006-117 ze dne 6. 9. 2007.
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 14. 4. 2000, sp. zn. 21 Cdo 1774/99 (uveřejněno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek č. 1, ročník 2001, poř. č. 4).
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 3. 2002, sp. zn. 20 Cdo 681/2001
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 5. 1999, sp. zn. 31 Cdo 1704/98 (R 27/2000 civ.).
- Rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn.: 20 Cdo 562/2006-117 ze dne 6. 9. 2007.
- Rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn.: 14 Co 572/2005-103 ze dne 3. 11. 2005.
- Usnesení Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 23. 6. 2005, sp. zn. E 2574/2003.
- Rozsudek Okresního soudu v Sokolově sp. zn. 11 C 28/95.
- Rozsudek Okresního soudu v Sokolově sp. zn. 9 C 236/2000-86 ze dne 22. 6. 2005.
- Usnesení Okresní soudu v Sokolově sp. zn. 7 Nc 1119/94 ze dne 25. 3. 1995.
- Rozsudek Okresního soudu v Sokolově sp. zn.: 9 C 236/2000 ze dne 17. 1. 2008.
- Rozsudek Okresního soudu v Sokolově ze dne 26. 8. 1997, sp. zn.: 9 C 545/94. V právní moci 16. 12. 1997.

8.4 OSTATNÍ:

- BONĚK, Václav. Kurz OSK D40 - *Daňová teorie a politika*, 2009, VZ MFČR.
- Deník Nová Pravda: Západočeský zpravodajský list. Plzeň, 2.6.1992, roč. 1992, č. 128. ISSN 1803-165X., str. 2.
- Metodický pokyn ministerstva financí DS-2 ze dne 31. 8. 1993, čj. 252/47 958/1993, kolektiv autorů Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ve spolupráci s oddělením 252 Ministerstva financí ČR. Lektoroval: Komise pro legislativní úpravu daňové exekuce.
- KOLEKTIV PRÁVNÍHO KOLÉGIA ŘEDITELE FINANČNÍHO ŘEDITELSTVÍ V BRNĚ. *Daňová exekuce v praxi finančních úřadů*. Přehrada: Ediční středisko VZ MFČR, 1995.
- Baudyš, Petr. *Zástavní právo k nemovitosti a nejisté postavení zástavního věřitele*, Bulletin advokacie č. 3/2000, str. 15 an. (u článku poznámka: „Přetištěno ze Sborníku Karlovarské právnické dny 1999 se svolením autora a pořadatele“).
- Metodická pomůcka k mezinárodní pomoci při vymáhání daňových pohledávek čj. 49/99422/2004-491, vydaná Odborem 49 – mezinárodních daňových vztahů a modernizace daňové správy Ministerstva financí, dne 26. 8. 2004.
- BONĚK, Václav. *Jak se fendovalo*. Kurýr ČDS. Ministerstvo financí - Ústřední finanční a daňové ředitelství, PRAHA, roč. 2009, č. 3, str. 7-9

8.5 ELEKTRONICKÉ PRAMENY:

- „*Historie Ministerstva financí - od roku 1918 do roku 2004*“ [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2005. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Publikace__Historie_MF_1918-2004.pdf [cit. 2013-03-10].
- Portál: BECK-ONLINE, dostupné z: <http://www.beck-online.cz/bo/index.seam>
- Právní systém ASPI
- Právní systém CODEXIS ACADEMIA
- SPOLEČNÁ ČESKO-SLOVENSKÁ DIGITÁLNÍ PARLAMENTNÍ KNIHOVNA. Sněmovní tisk č.685/0: Vládní návrh zákona daňový řád [online]. 18. 12. 2008 [cit. 2013-03-11]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1990cnr/tisky/t0079_01.htm.
- TARANDA, Petr. „*Několik prvních obecných úvah k daňové exekuci: Jde opravdu o exekuci či spíše o výkon daňového rozhodnutí?*“. Daně a právo v praxi. roč. 2010, č. 5. Dostupné z: <http://1url.cz/0iz8>:
- SPOLEČNÁ ČESKO-SLOVENSKÁ DIGITÁLNÍ PARLAMENTNÍ KNIHOVNA. Tisk č.79: *Vládní návrh zákona o územních finančních orgánech* [online]. 28.11.1990. [cit. 2013-03-11]. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1990cnr/tisky/t0079_01.htm.
- SPOLEČNÁ ČESKO-SLOVENSKÁ DIGITÁLNÍ PARLAMENTNÍ KNIHOVNA. *Stenografický zápis z jednání o schválení vládního návrhu zákona ČNR o územních finančních orgánech.* [online]. 28. 11. 1990. [cit. 2013-03-11]. Dostupné z: <http://goo.gl/VlzWC>
- [DĚLENÁ SPRÁVA: *Právní úprava a její změny.* In: [online]. Sagit [cit. 2013-03-17]. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_113.htm].
- SPOLEČNÁ ČESKO-SLOVENSKÁ DIGITÁLNÍ PARLAMENTNÍ KNIHOVNA. Tisk č. 1085: *Vládní návrh exekučního řádu správního* [online]. 19. 10. 2001. [cit. 2013-03-18]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/eknih/1998ps/stenprot/039schuz/s039147.htm>.
- *Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění a doplňuje občanský soudní řád a notářský řád*, sněmovní tisk č. 679 [cit. 10. února 2013]. Dostupné na WWW: http://psp.cz/eknih/1990fs/tisky/t0679_07.htm
- Důvodová zpráva k NOZ. MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČR. *Nový občanský zákoník*, účinný od 1.4.2014 [online]. Praha, 2013 [cit. 2013-02-16]. Dostupné z: <http://goo.gl/rYmZe>.

- HOSPODÁŘSKÉ NOVINY. „*Poslanci proti soudu*“ [online]. 7.11.2012. [cit. 2013-02-28]. Dostupné z: <http://zpravy.ihned.cz/cesko/c1-58314950-poslanci-proti-soudu-prolomili-tabu-a-pusti-exekutory-k-penezum-dluznikova-manzela>.
- Načeradský, Ondřej. Vedoucího Občanské poradny o.s. Společnou cestou. Ihned.cz [online]. 6.11.2012. HOSPODÁŘSKÉ NOVINY [cit. 2013-03-01]. Dostupné z: <http://zpravy.ihned.cz/cesko/c1-58314950-poslanci-proti-soudu-prolomili-tabu-a-pusti-exekutory-k-penezum-dluznikova-manzela>: "*Jde o revoluční změnu, která nerespektuje rozhodnutí Nejvyššího soudu z minulosti*".
- DAŇAŘI ONLINE. „*Daňová exekuce podle nového daňového řádu*“ [online]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 2013-03-01]. Dostupné z: <http://goo.gl/yXPNF>
- Ihned.cz [online]. 6. 11. 2012. Hospodářské noviny [cit. 2013-03-01]. Dostupné z: <http://goo.gl/AuAGB>.
- Intra-European Organisation of Tax Administrations: Veřejná část stránek evropské organizace daňových správ. [online]. [cit. 2013-03-25]. Dostupné z: <http://www.iota-tax.org/>.
- Centro Interamericano De Administraciones Tributarias: Veřejná část stránek Americká organizace daňových správ. [online]. [cit. 2013-03-25]. Dostupné z: <http://www.ciat.org/index.php/en.html>.
- Elektronická on-line verze Ottovy encyklopedie, 1888-1909; dostupné z: <http://cotoje.cz/hledani.aspx?Kniha=otto&Id=151983>

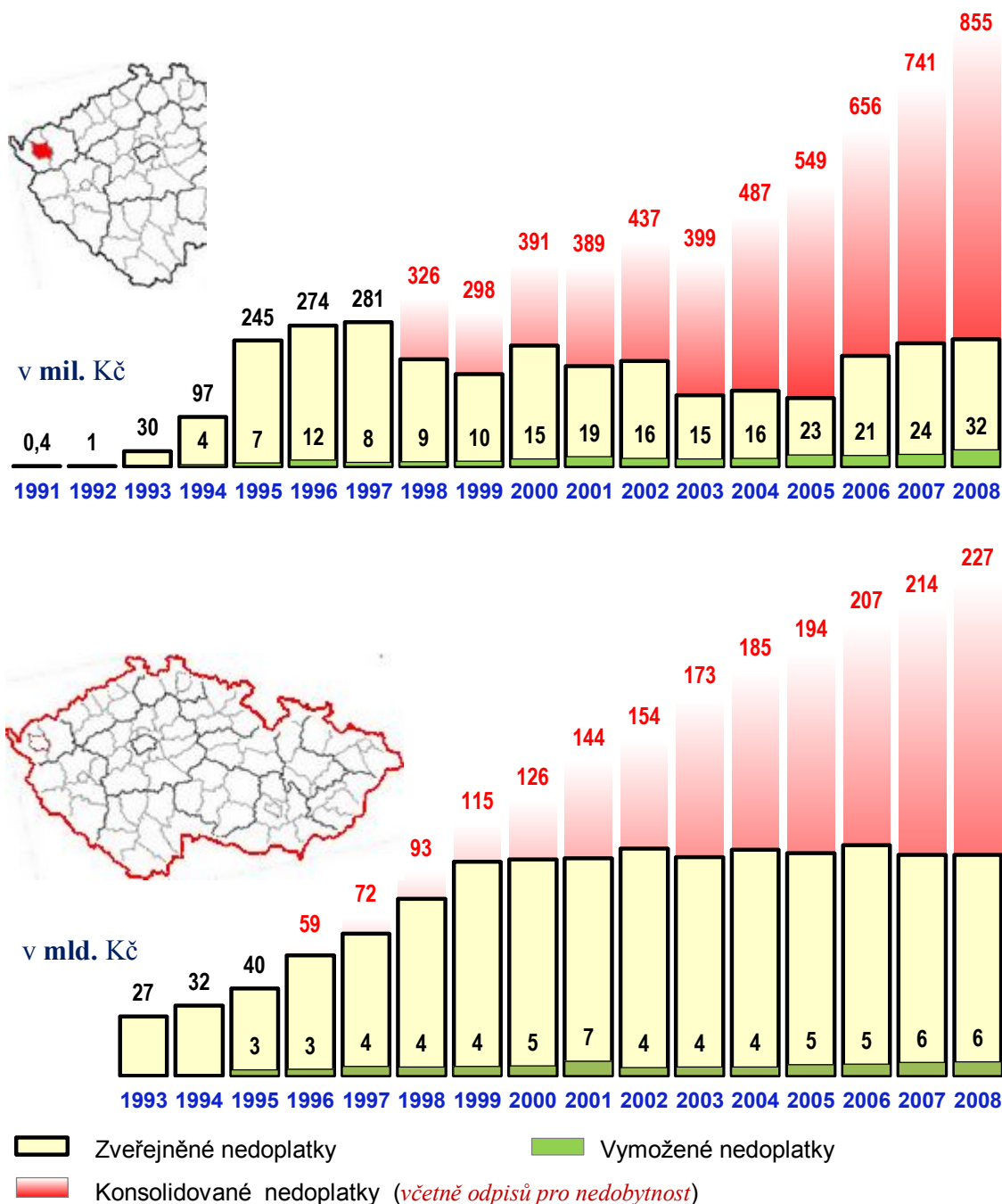
9. SEZNAM PŘÍLOH

č. 1	Tabulka	1	Srovnání vývoje daňových nedoplatků evidovaných FÚ v Sokolově s vývojem nedoplatků v rámci celé ČR
č. 2	Obrázek	1	exekuční příkaz příkázáním pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na účtech vedených u bank
č. 3	Obrázek	2.1	exekuční příkaz na prodej movitých věcí (Strana č. 1)
č. 4		2.2	Daňová exekuce: exekuční příkaz na prodej movitých věcí (Strana č. 2)
č. 5		2.3	Daňová exekuce: zájemní protokol (Strana č. 1)
č. 6		2.4	Daňová exekuce: zájemní protokol (Strana č. 2)
č. 7		2.5	Daňová exekuce: zájemní protokol (Strana č. 3)
č. 8		2.6	Daňová exekuce: soupis věcí
č. 9		Obrázek	3.1
č. 10	3.2		Daňová kontrola: zpráva o výsledku kontroly, včetně platebního výměru (Strana č. 4)
č. 11	Obrázek	4	Daňová kontrola: platební výměr
č. 12	Obrázek	5.1	Daňová exekuce: exekuční příkaz na prodej movitých věcí (Strana č. 1)
č. 13		5.2	Daňová exekuce: exekuční příkaz na prodej movitých věcí (Strana č. 2)
č. 14		5.3	Daňová exekuce: zájemní protokol (Strana č. 1)
č. 15		5.4	Daňová exekuce: zájemní protokol (Strana č. 2)
č. 16		5.5	Daňová exekuce: soupis věcí
č. 17	Obrázek	6.1	Správa daní (1927) daň domovní (Strana č. 1)
č. 18		6.2	Správa daní (1927) daň domovní (Strana č. 2)
č. 19		6.3	Správa daní (1927) daň domovní (Strana č. 3)
č. 20		6.4	Správa daní (1927) daň domovní (Strana č. 4)
č. 21	Obrázek	7	Návrh berního úřadu v Hořovicích na vklad exekučního práva zástavního a rozhodnutí okresního soudu o jeho povolení (1884)
č. 22	Diagram	1	Berní úřady a referáty v rámci finanční správy (Předlitavsko 1868)
č. 23	Tabulka	2.1	Právní předpisy obsahující institut přednostního zákonného zástavního práva (první část)
č. 24		2.2	Právní předpisy obsahující institut přednostního zákonného zástavního práva (druhá část)

Příloha č. 1:

Tabulka č. 1

Srovnání vývoje daňových nedoplatků evidovaných FÚ v Sokolově²⁰⁰ s vývojem nedoplatků v rámci celé ČR²⁰¹



²⁰⁰ Zdroj: interní statistická data vedená Oddělením vymáhacím – Finanční úřad pro Karlovarský kraj, Územní pracoviště v Sokolově.

²⁰¹ Intranet České daňové správy: Roční výsledky činnosti; údaje z evidence daní. [online]. [cit. 2013-03-21]. Dostupné z: http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ufdr_vysledky_cinnosti.html. Data jsem sestavil srovnáním údajů o vymáhání zveřejněných v interních ročenkách 1998 - 2008 a interních údajů z evidence daní. Jedná se o statistická a zobecněná data.

Příloha č. 3:

Obrázek č. 2.1

Daňová exekuce: exekuční příkaz na prodej movitých věcí (Strana č. 1)²⁰³

Finanční úřad v Sokolově
Dne: 26.11.1993
Rozhodnutí
Odesláno dne 29.11. Doručeno dne 1.12.
Nabylo právní moci dne 16.11.1993

Finanční úřad v Sokolově V Sokolově dne 26.11. 1993
(označení správce daně)

Čj. SO Čj. 01-60/13185-1993

R o z h o d n u t í č. 57/93

E X E K U Č N Í P Ř Í K A Z
na prodej movitých věcí dle § 73 odst.6 písm. c)
zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve
znění zákona č. 35/1993 Sb., a zákona č. 157/1993 Sb.

Daňový dlužník:
I
I
K
356 01 S O K O L O V
DIČ: '8

Podle údajů evidence daní podepsaného správce daně činí ke
dni 25.11. 1993 Vaše daňové nedoplatky
na:
dovozní přírážce ve výši:
dani z příjmů ze závislé činnosti 94 971,- Kč,
316 964,- Kč,
Kč,
Kč,

a na příslušenství: exekuční náklady 2 % 8 239,- Kč.

celkem 420 174,- Kč.

K vymožení shora vykázaného splatného daňového
nedoplatku p ř í k a z u j e podepsaný správce daně podle § 73
odst.6 písm. c) zákona č.337/1992 Sb., ve znění pozdějších
předpisů, provést soupis, převzetí, zajištění a prodej movitých
věcí daňového dlužníka *), a to až do výše daňových nedoplatků,
příslušenství a exekučních nákladů.
Daňovému dlužníkovi se zakazuje nakládat s věcmi, které
správcem daně pověřený pracovník sepíše, a to od chvíle jejich
sepsání (§ 324 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve
znění pozdějších předpisů).
Porušení tohoto zákazu může být postiženo uložením pokuty
dle § 37 zákona č.337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Provedením exekučního příkazu podepsaný správce daně
pověřuje:

Jméno a příjmení	číslo služebního průkazu
Jiří Blecha	34/09/065,
Ing. Čestmír Kubera	34/09/106,
Ing. Martin Kovanda	34/09/059,
Pavel Náhlovský	34/09/063 .

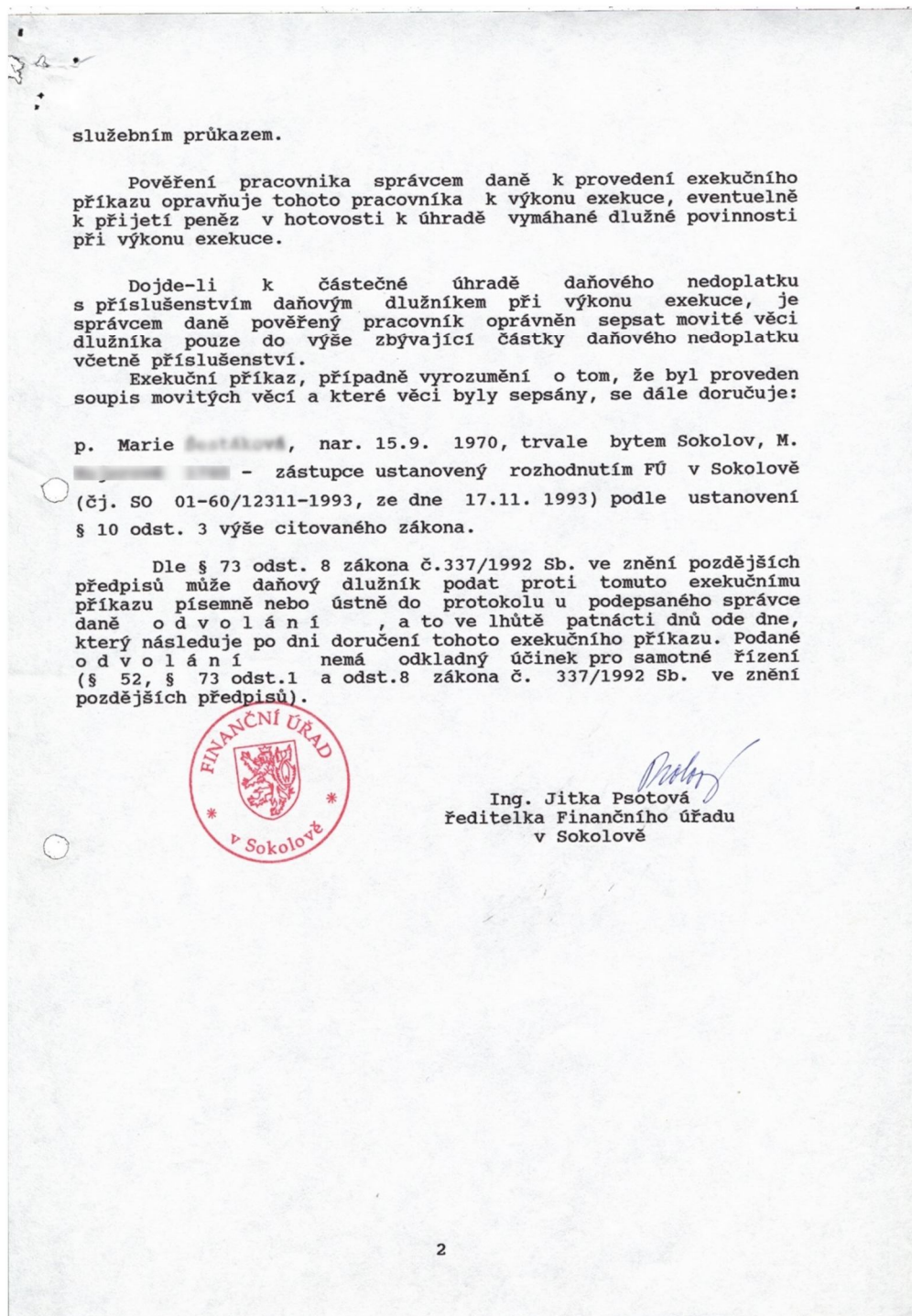
Pověření pracovníci jsou povinni se na požádání prokázat

1

²⁰³ Jedná se o realizaci první mobiliární exekuce podle § 73 odst. 6 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Vydáno dne 26. 11. 1993. Jde o autentické rozhodnutí z daňového spisu, které bylo **dodatečně anonymizováno**.

Příloha č. 4:

Obrázek č. 2.2

Daňová exekuce: exekuční příkaz na prodej movitých věcí (Strana č. 2)²⁰⁴

²⁰⁴ Jedná se o realizaci první mobiliární exekuce podle § 73 odst. 6 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Vydáno dne 26. 11. 1993. Jde o autentické rozhodnutí z daňového spisu, které bylo **dobatečně anonymizováno**.

Příloha č. 5:

Obrázek č. 2.3

Daňová exekuce: zájemní protokol (Strana č. 1)²⁰⁵

č.j. SO 01-60/13255-1993

**Protokol o soupisu věcí
(zájemní protokol)**

1. Označení správce daně:
Finanční úřad v Sokolově
B. Němcové 1932
356 01 S O K O L O V

2. Místo a datum výkonu exekuce:
Dolní 17
prodejna *Finanční - KEDIRA*
26.11. 1993

3. Výkonu exekuce byli přítomni:
Jméno a příjmení, číslo a série občanského - služebního*) průkazu:

Pavel Náhlovský	34/09/063 ,
Ing. Martin Kovanda	34/09/059 ,
<i>eva Radka</i>	<i>VK 327.</i>
<i>eva Dagmar</i>	<i>JS 263.</i>
<i>Jaroslav</i>	<i>246</i>
<i>Luděk</i>	<i>249</i>

4. S příčinou příchodu pověřených pracovníků správce daně byl seznámen :

5. Byl - nebyl *) do okamžiku oznámení příčiny příchodu pověřenými pracovníky správce daně daňovým dlužníkem uhrazen v exekučním příkaze vykázaný daňový nedoplatek? Doklad o zaplacení je - není *) přiložen k protokolu? V případě, že není přiložen, uveďte identifikační údaje předloženého platebního dokladu.

6. Daňový dlužník byl vyzván k úhradě v exekučním příkaze vykázaného daňového nedoplatku.

Dagmar

1

²⁰⁵ Jedná se o realizaci první mobiliární exekuce podle § 73 odst. 6 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Vydáno dne 26. 11. 1993. Jde o autentické rozhodnutí z daňového spisu, které bylo **dobře** anonymizováno.

Příloha č. 6:

Obrázek č. 2.4

Daňová exekuce: zájemní protokol (Strana č. 2)²⁰⁶

Č.j. SO 01-60/13255-1993 , druhá strana:

Vyjádření daňového dlužníka:

- zaplatil v hotovosti v exekučním příkaze uvedený daňový nedoplatek, a to úplně - částečně *) ve výši Kč, (na přijatou platbu byla vydána stvrženka č. _____ , serie _____)
- žádá o splátky, o posečkání daně, o prominutí daňového nedoplatku *),
- nabízí k úhradě daňového nedoplatku
-
-

- jiná vyjádření:

7. Učiněná rozhodnutí a případná opatření pověřenými pracovníky správce daně na místě:

V případě, že se při výkonu rozhodnutí nalezne finanční hotovost, tato bude sepsána, zajištěna a dále s ní bude naloženo ve smyslu ustanovení § 333 zákona č. 240/1993 Sb., Občanský soudní řád.

8. Celková částka uložena k vymáhání exekučním příkazem: 411 935,- Kč,
Daňovým dlužníkem zapláceno: Kč,

K vymožení zůstává: 411 935,- Kč,
Z toho exekuční náklady za výkon zabavení: 8 239,- Kč,

Celkem bude vymáháno: 420 174,- Kč.

9. S prováděním soupisu movitých věcí daňového dlužníka bylo započato dne 26. 11. 1993 v 17.00 hod. a skončeno dne 26. 11. 1993 v 17.20 hod.. Sepsané věci daňového dlužníka jsou uvedeny soupisu, s uvedením popisu a ocenění pod položkou 1 až a to v celkové odhadní ceně 79.600,- Kčs, slovy:
Soupis movitých věcí daňového dlužníka je nedílnou součástí tohoto protokolu. Dalšími nedílnými přílohami tohoto protokolu jsou: soupis, popis a ocenění věci strana 1 (jedna)

1 1 a b - 1
2

²⁰⁶ Jedná se o realizaci první mobiliární exekuce podle § 73 odst. 6 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Vydáno dne 26. 11. 1993. Jde o autentické rozhodnutí z daňového spisu, které bylo **dodatečně anonymizováno**.

Příloha č. 7:

Obrázek č. 2.5

Daňová exekuce: zájemní protokol (Strana č. 3)²⁰⁷

Č.j. SO 01-60/13225-1993 , třetí strana:

10. Důležité zjištění při výkonu exekuce:
*zjištěn provoz zabudovaný ve zdi. Bez přístupu vedouc.
 opatření úřadů uvažovan v 17.20hod.*

11. Vyjádření a návrhy daňového dlužníka:

12. Učiněná rozhodnutí a opatření pověřenými pracovníky správce daně:

13. Exekuční příkaz byl doručen - předán daňovému dlužníkovi:
Exekuční příkaz nebyl doručen. Majitel ani oprávněný zastupitel - nepřítomen.

14. Zjištění jména, příjmení a adresy manžela daňového dlužníka, včetně stavu vypořádání bezpodílového spoluvlastnictví manželů:

Pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejích s podnikáním.
 Za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost lze pracovníkovi správce daně, popřípadě třetí osobě, která byla jakkoliv účastna na daňovém řízení, uložit pokutu až do výše 250 tis. Kč (§ 24 a 25 zákona č.337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů).

V Sokolově dne 26.11. 1993.

Skončeno, přečteno, odsouhlaseno, podepsáno.

Podpisy pověřených pracovníků správce daně: *[Podpis]*

Podpis daňového dlužníka: *[Podpis]*

Čitelné podpisy ostatních přítomných: *[Podpisy]*

Kopie předána v 17.35hod 26.11.93. *[Podpis]*

²⁰⁷ Jedná se o realizaci první mobiliární exekuce podle § 73 odst. 6 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Vydáno dne 26. 11. 1993. Jde o autentické rozhodnutí z daňového spisu, které bylo **dobatečně anonymizováno**.

Příloha č. 8:

Obrázek č. 2.6

Daňová exekuce: soupis věcí²⁰⁸

Finanční úřad v Sokolově
(označení správce daně)
Příloha k: Protokolu o soupisu věcí
SO čj. 01-60/13255-1993 ze dne 26.11. 1993 daňový subjekt:
150, Sokolov
DIČ: 155 928

Strana: 1 (jedna)

Soupis, popis a ocenění věcí

Po skončení soupisu jej nutno pod poslední položkou uzavřít, sečíst odhadní ceny, podepsat pověřenými pracovníky správce daně, případně znalci, a uvést datum uzavření.

Pol.	Název věci	Stav věci	Množství v ks,kg,t *)	Odhadní cena v Kč	Poznámka
1	pekařská hořec bakaláry a ště bunčičky		3		3.000,-
2	a ště bunčičky		4		2.000,-
3	a ště bunčičky		16		1.600,-
4	trezor bankovní a ště		7		7.000,-
5	trezor bankovní a ště		4		2.000,-
		celkem			15.600,-

Vysvětlivka: Do kolonky "Poznámka" se uvede, které z věcí pojatých do soupisu byly převzaty správcem daně, resp. ponechány a zabezpečeny na místě a příp. způsob převzetí a zabezpečení věcí nacházejících se v držení třetí osoby.

MFin 5815 - vzor č.1. *)nehodící se škrtněte

1. 11. 1993
Bůdala jezu 26.11.93 n 14¹⁶ ho
1
Dědala jezu

²⁰⁸ Jedná se o realizaci první mobiliární exekuce podle § 73 odst. 6 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Vydáno dne 26. 11. 1993. Jde o autentické rozhodnutí z daňového spisu, které bylo **dobře** anonymizováno.

Příloha č. 9:

Obrázek č. 3.1

Daňová kontrola: zpráva o výsledku kontroly, včetně platebního výměru
(Strana č. 1)²⁰⁹

FINANČNÍ ÚŘAD
v Sokolově
C. j. S/42/32-12/1993

Zpráva
O VÝSLEDKU KONTROLY DANĚ ZE MZDY

provedené dne 7. - 9., 14. dubna 1993
u plátce rel [redacted], firma [redacted]
v Sokolově

I.

- Kontrolu provedl(a) p. Grgnarová, Temnáková
pracovník finančního úřadu v Sokolově
- Za plátce byl přítomen a vysvětlení podal p. Schröderová Eva - ved. mezd a os. odd.
1992
- Kontrola byla provedena za [redacted] rok
- Předchozí kontrola byla provedena dne 11. února 1993 za rok X-XII/1992
a zjištěn celkový rozdíl Kčs 1 125 386, --
- Počet pracovníků v době kontroly 486 + příležitostní
- Plátce provádí vyúčtování mezd za uplynulý měsíc k 25. dni měsíce.

II.

- Zaměření kontroly a úseky (doklady) výplat, jejichž zdanění bylo přezkoušeno:
Dle Směrnice MF ČSR čj. 15/20 300/1983 - kontrola dodržování zákona
o dani ze mzdy č. 76/52 Sb. a vyhl. č. 161/76 Sb., kterou se provádí
zákon o dani ze mzdy, ve znění vyhl. č. 14/82 Sb., 86/84 Sb.,
311/90 Sb., 72/91 Sb., 578/91 Sb. a 49/92 Sb..

Při kontrole daně ze mzdy byly přezkoušeny tyto doklady:
mzdové listy, výplatní listiny, daňová prohlášení a potvrzení
poskytující slevu na dani ze mzdy - rok 1992.

*) Nebodíci se škrtněte.
SEVT - 2 5 0 1 4 1 MFin 141 1/92 Typos 301 - 6130

²⁰⁹ Protokolované projednání zprávy o výsledku kontroly daně ze mzdy ze dne 29. 4. 1993. Vydáno na formuláři ministerstva financí „MFin 141“. Jedná se o autentické rozhodnutí z daňového spisu, které bylo **dobře** dodatečně anonymizováno.

Příloha č. 10:

Obrázek č. 3.2

Daňová kontrola: zpráva o výsledku kontroly, včetně platebního výměru
(Strana č. 4)²¹⁰

- 6 -
IV.

ZÁVĚREČNÝ PROTOKOL

sepsaný dne 29. 4. 1993 se zástupci plátce. Předmětem je projednání závad — rozdílů — zjištěných při kontrole daně ze mzdy.

Odpovědní zástupci plátce prohlašují:
Zjištěné závady — rozdílů — při kontrole daně ze mzdy byly s námi podrobně a věcně projednány a budou odstraněny do _____
Právo finančních orgánů provést další podrobnější kontrolu bez ohledu na výsledek této kontroly, zůstává nedotčeno.
Veškeré zápisy, doklady a účinnosti předložené, k nahlédnutí kontrolním orgánům, byly nám v pořádku vráceny.
Plátce prohlašuje, že (ne)provedl kontroly, zda veškerá sražená daň ze mzdy podle jednotlivých poplatníků za ~~rok~~ _____ kontrolovaného období byla v plné výši odvedena.

v Sokolově dne 29. 4. 1993

Za finanční úřad
**FINANČNÍ ÚŘAD
V SOKOLOVĚ**

Za plátce:

soukromý podnikatel

Finanční úřad
v Sokolově
č. j. S/42/32-12/1993

Dne 29. 4. 1993

JUDr. _____
Nádražní 1, Sokolov

Resoluce: _____
Datum: 29. 5. 1993
Místo: _____
v Sokolově.

Platební výměr

Při kontrole daně ze mzdy provedené ve dnech 7. - 9., 14. 4. 1993 bylo podle příložené kontrolní zprávy č. j. 42/32-12/1993 zjištěno, že jste u 17 poplatníků v roce 1992 nesprávně srazili daň ze mzdy. Podle § 14 odst. 2 zákona č. 76/1952 Sb. v platném znění předepisujeme Vám proto na daň ze mzdy za rok 1992 částku 10 915,- Kč, kterou jste povinni uhradit do 5 dnů po převzetí (doručení) tohoto platebního výměru (§ 15 odst. 3 citovaného zákona).

Kromě toho bylo shora uvedenou kontrolní zprávou zjištěno, že jste neodvedli sraženou daň ze mzdy za období (podle měsíců) _____ v celkové částce _____ Kč.


Tuto sraženou a neodvedenou daň ze mzdy jste povinni uhradit ihned, nejpozději však do _____ (§ 15 odst. 2 citovaného zákona), tato částka bude penálovaná ode dne původní lhůty splatnosti až do dne skutečného zaplacení.

Vytislené částky zaplatte samostatnými řádně deklarovanými platbami na účet č. 3607-7627-391/0710 u ~~_____~~ **CNB v Sokolově** **VS 1869290** **KS 1144** **Plzeň**

Proti tomuto výměru se můžete odvolat k Finančnímu nadětelství v _____ prostřednictvím podepsaného finančního úřadu do 30 dnů od jeho převzetí (doručení) podle § 12 odst. 1 vyhl. č. 16/1982 Sb. Odvolání nemá odkladný účinek, tj. nestaví placení nebo vymáhání daně (§ 12 odst. 2 citovaného vyhlásky).

Ing. Jitka P a o t o v á
ředitelka FÚ v Sokolově

Platební výměr převzal za plátce dne 29. 4. 1993
Razítko a podpis
29. 4. 93



podpis s uvedením jména, příjmení a funkce oprávněné osoby

*) Nebodící se škrtněte.

²¹⁰ Protokolované projednání zprávy o výsledku kontroly daně ze mzdy ze dne 29. 4. 1993. Vydáno na formuláři ministerstva financí „MFin 141“. Jedná se o autentické rozhodnutí z daňového spisu, které bylo **dobatečně anonymizováno**.

Příloha č. 11:

Obrázek č. 4

Daňová kontrola: platební výměr²¹¹

Finanční úřad **v Sokolově** v **Sokolově** dne **29. 4.** 19**93** (11)

č. j. **S/42/32-12/1993**
 Vytváří: **Graznarová, Temnáková**

Plátců: **██████████**
 Adresa: **██████████ 1**
356 01 Sokolov

Rozhodnutí o správnosti právního názoru dne **24. 5. 1993**
 Sokolovská 1140, Sokolov
 v Sokolově

PLATEBNÍ VÝMĚR

č. **1.**

daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků

Na základě zprávy o výsledku kontroly zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků č. **S/42/32-12/1993** předepisujeme Vám podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., na daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za ~~rok~~ **měsíc leden - březen 1993** k přímému placení

Kčs **343 102,--**


slovy **třistačtyřicettřítisícjednostávkorun**

Tuto částku jste povinni podle § 85 odst. 4 uvedeného zákona uhradit do 5 dnů po doručení tohoto platebního výměru.

Předepsanou částku, pokud nebude uhrazena jiným způsobem, zaplatte na účet finančního úřadu č. **713-7627-391/0710** u Komerční banky, konst. symbol **1144** variabilní symbol **18692**

Proti tomuto rozhodnutí se můžete podle § 48 uvedeného zákona o správě daní a poplatků odvolat písemně nebo ústně do protokolu u Finančního úřadu **v Sokolově** k Finančnímu ředitelství v **Plzni** do jednoho měsíce ode dne, který následuje po doručení platebního výměru. Odvolání nemá odkladný účinek.

30.4.93



Ing. Jitka Pšetová
 ředitelka Finančního úřadu v Sokolově

podpis s uvedením jména, příjmení a funkce oprávněné osoby za FÚ

MFin 5446 - vzeš č. 1

²¹¹ První platební výměr na DPFO, vydaný v rámci nové daňové soustavy na FÚ v Sokolově, dne 24. 4. 1993. Jedná se o autentické rozhodnutí z daňového spisu, které bylo **dodatečně anonymizováno**.

Příloha č. 12:

Obrázek č. 5.1

Daňová exekuce: exekuční příkaz na prodej movitých věcí (Strana č. 1)²¹²

Finanční úřad v Sokolově
srazení správce daně

v Sokolově dne 29.7. 1994

Čj. SO 4000-6091/01/94/Ex.

Vyřizuje: Ing. Ladislav Jurišta Rozhodnutí č. 212/94

EXEKUČNÍ PŘÍKAZ
na prodej movitých věcí
dle § 73 odst. 6 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Daňový dlužník:
Karel
356 01 Sokolov
DIČ: 155-0

Podle údajů evidence daní podepsaného správce daně činí ke dni 27.7. 1994 Vaše daňové nedoplatky

na:	ve výši:
dani z přidané hodnoty	177.760,- Kč
dani z objemu mezd	45.505,- Kč
	Kč
	Kč
a na příslušenství: exekuční náklady	3.364,- Kč
celkem	226.629,- Kč

K vymození shora vykázaného splatného daňového nedoplatku **přikazuje** podepsaný správce daně podle § 73 odst. 6 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů, provést soupis, převzetí, zajištění a prodej movitých věcí daňového dlužníka*, a to až do výše daňových nedoplatků, příslušenství a exekučních nákladů.

Daňovému dlužníkovi se zakazuje nakládat s věcmi, které správcem daně pověřený pracovník sepsal, a to od chvíle jejich sepsání (§ 73 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů; § 324 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů).

Porušení tohoto zákazu může být postíženo uložením pokuty dle § 37 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Provedením exekučního příkazu podepsaný správce daně pověřuje:

Jméno a příjmení	číslo a série služebního průkazu
Jiří Blecha	149 PN 40200
Ing. Ladislav Jurišta	1514 PN 040227

Pověření pracovníci jsou povinni se na požádání prokázat služebními průkazy.
Pověření pracovníka správcem daně k provedení exekučního příkazu opravňuje tohoto pracovníka k výkonu exekuce, eventuelně k přijetí peněz v hotovosti k úhradě vymáhané dlužné povinnosti při výkonu exekuce.

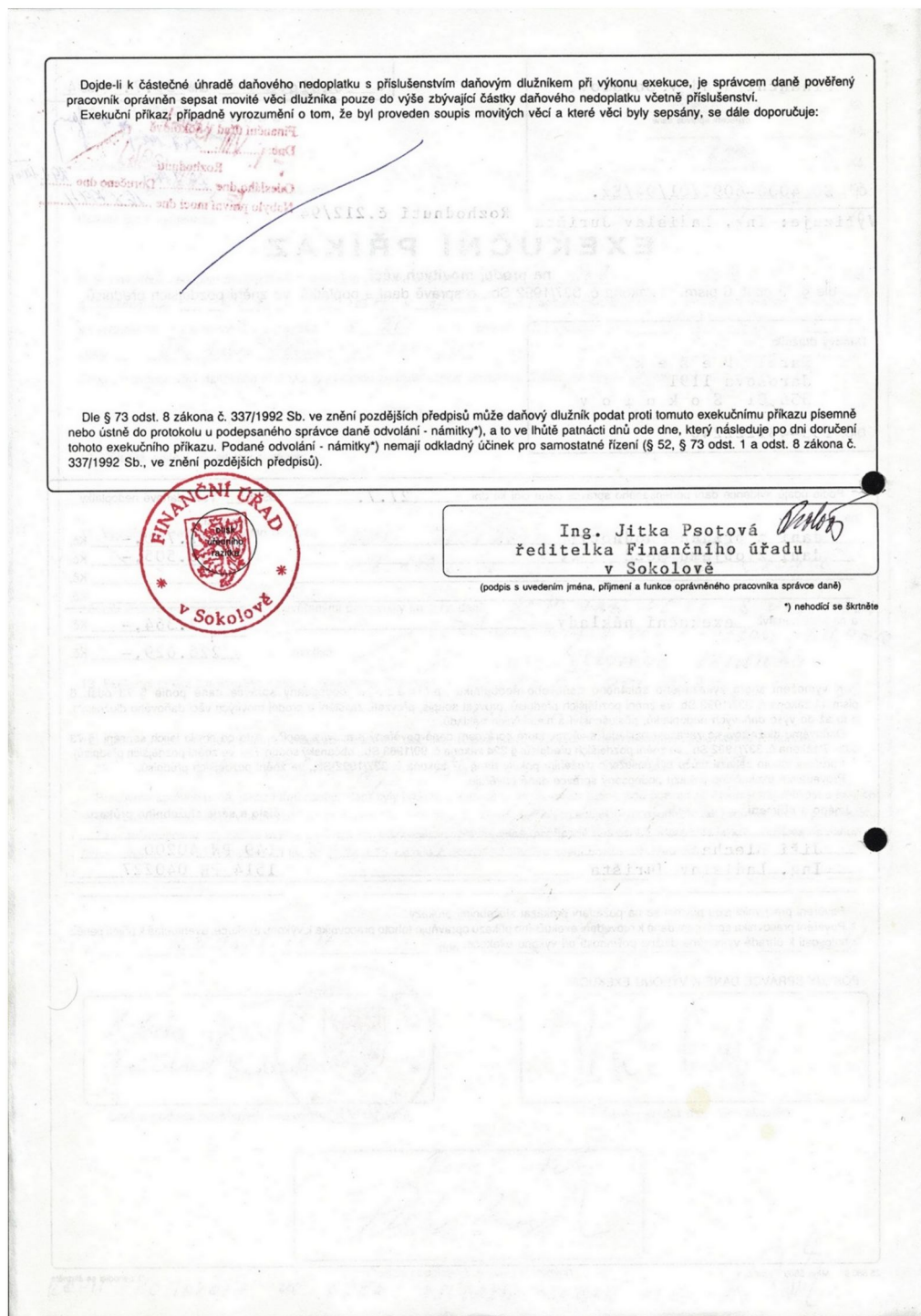
POKYNY SPRÁVCE DANĚ K VÝKONU EXEKUCE:

25 580 9 MFin 5809 - vzor č. 1

* nehotič se štráha

²¹² Jedna z prvních mobiliárních exekucí realizovaná Finančním úřadem v Sokolově podle § 73 odst. 6 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků dne 29. 7. 1994. Exekuční příkaz a zájemní protokol byly vydány na tiskopisu ministerstva financí „MFin 5809 – vzor č. 1“. Jedná se o autentické rozhodnutí z daňového spisu, které bylo **dobatečně anonymizováno**.

Obrázek č. 5.2

Daňová exekuce: exekuční příkaz na prodej movitých věcí (Strana č. 2)²¹³

²¹³ Jedna z prvních mobiliárních exekucí realizovaná Finančním úřadem v Sokolově podle § 73 odst. 6 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků dne 29. 7. 1994. Exekuční příkaz a zájemní protokol byly vydány na tiskopisu ministerstva financí „MFin 5809 – vzor č. 1“. Jedná se o autentické rozhodnutí z daňového spisu, které bylo **dobatečně anonymizováno**.

Obrázek č. 5.3

Daňová exekuce: zájemní protokol (Strana č. 1)²¹⁴

PROTOKOL O SOUPISU VĚCÍ
(ZÁJEMNÍ PROTOKOL)

1. Označení správce daně: FU SOKOLOVÉ

2. Místo a datum výkonu, exekuce: 29. 7. 1994, EDRAŠICE, ŽYKLEC

3. Výkon, exekuce byli přítomni:

Jméno a příjmení:	číslo a série občanského - služebního průkazu:
<u>LEPŠÍ BLECHA</u>	<u>147</u>
<u>JUD. JAROLÍM JAROLÍM</u>	<u>1524</u>
<u>JUD. PETR RAČEK</u>	<u>6. 01</u>
<u>Karel</u>	<u>č. 2454</u>
<u>Blah</u>	<u>č. 2454</u>

4. Březběru příchodu pověřených pracovníků správce daně byli seznámeni: KADEL

5. „nebyl“ do okamžiku oznámení příbrly příchodu pověřenými pracovníky správce daně daňovým dlužníkem uhrazen v exekučním příkaze vykázaný daňový nedoplatek? Doklad o zaplacení - není“ přiložen k protokolu? V případě, že není přiložen, uveďte identifikační údaje předloženého platebního dokladu.

6. Daňový dlužník byl vyzván k úhradě v exekučním příkaze vykázaného daňového nedoplatku.

Vyjáždění daňového dlužníka:

zaplátí v hotovosti v exekučním příkaze uvedený daňový nedoplatek, a to úplně - částečně) ve výši _____ Kč,
(na přijatou platbu byla vydána svrženka č. _____, série _____)

- žádá o splátky, o posečkání daně, o prominutí daňového nedoplatku), _____

- nabízí k úhradě daňového nedoplatku _____

- jiná vyjádření: _____

7. Učiněná rozhodnutí a případná opatření pověřenými pracovníky správce daně na místě: _____



²¹⁴ Jedna z prvních mobiliárních exekucí realizovaná Finančním úřadem v Sokolově podle § 73 odst. 6 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků dne 29. 7. 1994. Exekuční příkaz a zájemní protokol byly vydány na tiskopisu ministerstva financí „MFin 5809 – vzor č. 1“. Jedná se o autentické rozhodnutí z daňového spisu, které bylo **dobatečně anonymizováno**.

Příloha č. 15:

Obrázek č. 5.4

Daňová exekuce: zájemní protokol (Strana č. 2)²¹⁵

8. Celková částka uložena k vymáhání
exekučním příkazem: 226.629,- Kč.

Daňovým dlužníkem zaplacen: 0 Kč.

K vymožení zůstává: 226.629,- Kč.

Z toho exekuční náklady za výkon zabavení: _____ Kč.

Celkem bude vymáháno: 226.629,- Kč.

9. S prováděním soupisu movitých věcí daňového dlužníka bylo započato dne 29.7. 1994 v 10.45 hod.
a skončeno dne 29.7. 1994 v 12.30 hod. Sepsané věci daňového dlužníka jsou uvedeny v soupisu,
s uvedením popisu a ocenění pod položkou 1. až 20, a to v celkové odhadní ceně 505.500,- Kč.
slovy: Desetipětina nepříslušnosti

Soupis movitých věcí daňového dlužníka je nedílnou součástí tohoto protokolu. Dalšími nedílnými přílohami tohoto protokolu jsou:

STRANA č. 1

10. Důležitá zjištění při výkonu exekuce:

11. Vyjádření a návrhy daňového dlužníka: DAŇ. DLUŽNÍK SE VYJÁDRÍ
1.8.1994 v 10.00 NA FU - SOKOLOVĚ.



12. Učiněná rozhodnutí a opatření pověřenými pracovníky správce daně: SEPSANÉ VĚCI S VYJÁDRĚNÍM
VĚCI UVEDENÝCH POD PŮLOŽKOU 1, 19, 20
JSOU PŮLOŽKOVĚ ZAHLEŽENY.


13. Exekuční příkaz byl doručen - předán daňovému dlužníku: OSOBNĚ PŘI PODPISU
PROTOKOLU.

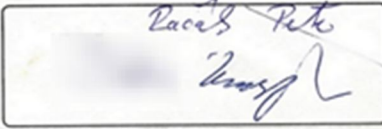
14. Zjištěná jména, příjmení a adresy manžela daňového dlužníka, včetně stavu vypořádání bezpodmínečného spoluvlastnictví manželů:
BSM NEJÍ ROZDĚLENO

Pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním. Za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost lze pracovníky správce daně, popřípadě třetí osobě, která byla jakkoliv účastna na daňovém řízení, uložit pokutu až do výše 250 tis. Kč (§ 24 a 25 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

v KRASICÍCH dne 29.7. 1994

 
Čitelné podpisy pověřených pracovníků správce daně


Čitelný podpis daňového dlužníka


Čitelné podpisy ostatních přítomných

KOPIE PRO TOKOBY UC. FLEK. PŘIKAZU OSOBNĚ PŘEČTEN

²¹⁵ Jedna z prvních mobiliárních exekucí realizovaná Finančním úřadem v Sokolově podle § 73 odst. 6 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků dne 29. 7. 1994. Exekuční příkaz a zájemní protokol byly vydány na tiskopisu ministerstva financí „MFin 5809 – vzor č. 1“. Jedná se o autentické rozhodnutí z daňového spisu, které bylo **dobatečně anonymizováno**.

Příloha č. 16:

Obrázek č. 5.5

Daňová exekuce: soupis věcí²¹⁶

FINANČNÍ ÚŘAD
v Sokolově

Průběh k: _____ exekučnímu příkazu (Rozhodnutí č. 212/1994)

SO 4000 6091/01/54/EX 29 7 94 199 _____ danový subjekt: KAN P

Ja: _____ Sokolov DP: 155- 2240

Strana 1

SOUPIS, POPIS A OCENĚNÍ VĚCI

Po skončení soupisu je nutno ho pod poslední položkou uzavřít, sečíst odhadní ceny, podepsat pověřenými pracovníky správce daně, případně znalci, a uvést datum uzavření.

Por.	Název věci	Stav věci	Množství v ks, kg, l, g	Odhadní cena v Kč	Poznámka
1.	Radiomagnetofon m. HARMONIE	dobry	1	5 000	byl c. 2004000
2.	Telefon, pusky "Beethel produkt v	dobry	1	2 000	bez cny
3.	Radioklavec - T1-5045 II	dobry	1	2 500	v.c. 103118
4.	Ponorní protirečky 3x200 Kč			600	
5.	Radioklavec dle ZVAC LEAF R-200	dobry	1	1000	bez v.c.
6.	Telefon - Panasonic AX-F50	dobry	1	22 000	5 6744277039
7.	Kejřička - VEDOX 5009	dobry	1	50 000	299 5123730
8.	Pusa, thy - EPTIME - 08-28	dobry	1	10 000	v.c. 0120
9.	Radiomagnetofon - GARRI GP-200S	dobry	1	1500	v.c. bez oceneni

Vysvětliva: Do kolony "Poznámka" se uvádí, které z věcí popsaných do soupisu byly převzaty správcem daně, nesp. ponechány a zabezpečeny na místě a příp. způsob převzetí a zabezpečení věcí nacházejících se v držení třetích osob.
29.8.1994 M. Benc - v.č. 1

²¹⁶ Jedna z prvních mobiliárních exekucí realizovaná Finančním úřadem v Sokolově podle § 73 odst. 6 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků dne 29. 7. 1994. Soupis byl vydán na tiskopisu ministerstva financí „5815 – vzor č. 1“. Jedná se o autentické rozhodnutí z daňového spisu, které bylo **dobatečně anonymizováno**.

Příloha č. 17:

Obrázek č. 6.1

Správa daní (1927): daň domovní (Strana č. 1)²¹⁷

Vrorek **L.**

Okres ukládací:
Veranlagungs-Bezirk: *Falknov n./O. Falkenau a./E.*

Okres berní:
Steuerbezirk: *Falknov n./O. Falkenau a./E.*

Obec berní:
Steuergemeinde: *Oberweißgrün*

Obec místní:
Ortschaft: *Oberweißgrün*

č. *11/352* ai 192*7*
z *✓*

Falknov n./O. Falkenau a./E. dne *6./XII.* 192*7*
am

Výměr. Verständigung.

Váš dům čis. pop. v
..., jenž byl podle katastravacího protokolu ze dne 19... nově vystaven, přestaven, rozšířen, a má místnost k obývání způsobil jejichž uživatelnost nastala podle povolení k obývání ze dne (podle doby skutečného dokončení [užívání]) dne , řadíme podle § 23. patentu o dani domovní ze dne 23. února 1820 (díl 2. prov. sbírky zákonů pro Čechy, č. 36) a po rozumu § 8. zákona ze dne 9. února 1882, ř. z. č. 17, do třídy daně domovní, rokem 19... počínaje.

Zároveň vyměřujeme domovní daň třídni, a to za léta 191... až 1918, podle § 3. zák. ze dne 13. ledna 1914, č. 14 ř. z., ročně částkou Kč h, počínaje rokem 1919 podle zákona ze dne 26. března 1919, čis. 170 Sb. z. a nař., ročně částkou Kč h a počínaje rokem 1922 podle zákona ze dne 12. srpna 1921, čis. 334 Sb. z. a nař., částkou Kč h.

V těchto částkách je %ní srážka, která vypadá podle § 3, č. 3 zákona ze dne 28. prosince 1911, č. 242 ř. z., na dům a která činí za léta 191... až 1921 Kč h, za léta 1922 a následující Kč h, již odpočítána.

(Vyměřená domovní daň [z vyměřené domovní daně] třídni nebude vybírána po dobu berních úlev, povolených pro dům nově(y) obytné(y) místnosti(j) domu zdejším výměrem ze dne 19..., čis. (všec.) h.)

Fondovní přírážky vypočítou se i po dobu trvání povolených berních úlev z plné daňové sazby ročních Kč h. ze dne 30. března 1920, č. 209 Sb. z. a nař.

Das Ihnen gehörige Haus K.-Nr. *38* in *Oberweißgrün*, welches nach dem Katastrierungsprotokolle vom *4. März* 19*27* neugebaut, ~~umgebaut~~ durch Zu- oder Aufbau ~~erweitert~~ wurde und *5. fünf* Wohnbestandteile enthält, rücksichtlich deren die Benützbarkeit inhaltlich des Wohnungskontenses vom *7. 18. 1926* (zufolge des Zeitpunktes der tatsächlichen Bauvollendung [Benützung]) am *15. 5.* 192*6* eingetreten ist, wird nach § 23 des Gebäudesteuerpatentes vom 23. Feber 1820 (Prov. G.-S. für Böhmen 2. Band, Nr. 36) und nach § 8 des Gesetzes vom 9. Feber 1882, R.-G.-Bl. Nr. 17, vom Jahre *1926* angefangen in die *XII.* Tarifklasse eingereiht. (*vom 15. 1927*)

Zugleich wird die Hausklassensteuer, u. zw. für die Jahre 191... bis 1918, gemäss § 3 des Gesetzes vom 13. Jänner 1914, R.-G.-Bl. Nr. 14, mit dem jährlichen Betrage von Kč h, vom Jahre 1919 angefangen auf Grund des Gesetzes vom 26. März 1919, Nr. 170 Sig. d. Ges. u. Vdg., mit dem jährlichen Betrage von Kč h und vom Jahre 1922 angefangen auf Grund des Gesetzes vom 12. August 1921, Nr. 334 Sig. d. Ges. u. Vdg. mit dem jährlichen Betrage von *30* Kč h bemessen (*vom 15. 1927 - 11 - 30 Kč*)

Hiebei erscheint der gemäss § 3, Z. 3 des Gesetzes vom 28. Dezember 1911, R.-G.-Bl. Nr. 242, für ~~das Haus~~ ~~die neuen Wohnbestandteile~~ entfallende *20*% Abschlag im Betrage von *7* Kč h bereits in Abrechnung gebracht. (*vom 15. 1927 ohne Abschlag*)

(Die bemessene Hausklassensteuer gelangt während der Dauer der mit dem hierämlichen Bescheide vom *6. XII.* 192*7* z. 12/63 für ~~das Haus~~ ~~den Wohnbestandteil des Hauses~~ nicht zur Einhebung.)

Die Fondszuschläge ~~werden auch während der Dauer der be~~ ~~werden auf Grund des § 2 des Gesetzes~~ ~~volligen zeitlichen Steuerbegünstigung vom vollen Steuersatze jährlich~~ vom 30. März 1920, Nr. 209 Sig. d. Ges. u. Vdg. nicht eingehoben. ~~Kč berechnet und eingehoben.~~

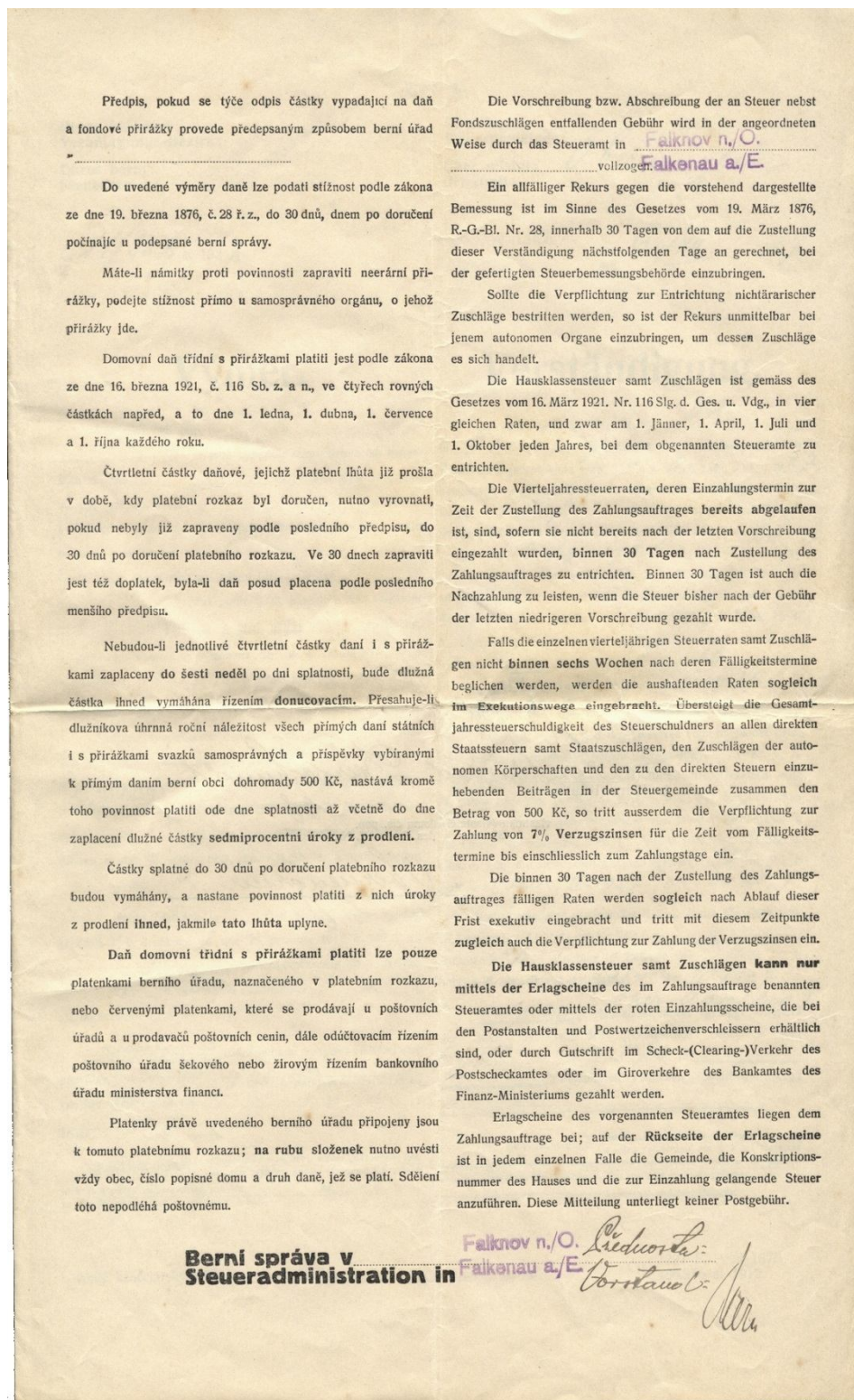
Čis. 1297 P. P. ai 1876.
186.356 ai 1912.

Malý kancelářský 40/b. Tiskárna zem. fin. Fed. v Praze-Č. čoj. 239/24

²¹⁷ Daňový výměr o zařazení nemovitosti do XII. třídy daně domovní, podle § 23 patentu o dani domovní ze dne 23. 2. 1820 a v souladu s § 8 zákona ze dne 9. 2. 1882, ř. z. č. 17. Jedná se o autentické rozhodnutí vydané Berní správou v Sokolově dne 6. 12. 1927.

Příloha č. 19:

Obrázek č. 6.3

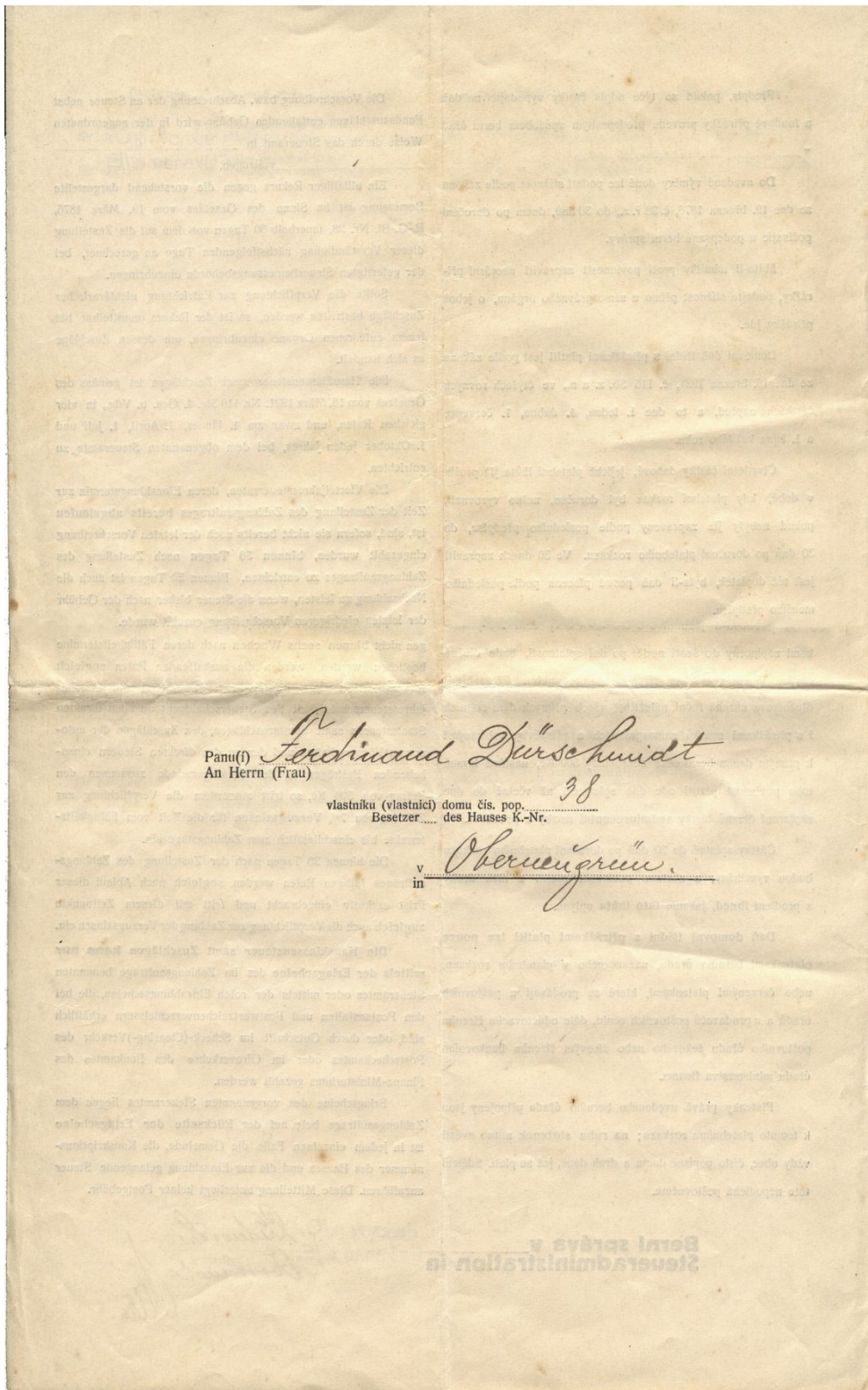
Správa daní (1927): daň domovní (Strana č. 3)²¹⁹

²¹⁹ Daňový výměr o zařazení nemovitosti do XII. třídy daně domovní, podle § 23 patentu o dani domovní ze dne 23. 2. 1820 a v souladu s § 8 zákona ze dne 9. 2. 1882, ř. z. č. 17. Jedná se o autentické rozhodnutí vydané Berní správou v Sokolově dne 6. 12. 1927.

Příloha č. 20:

Obrázek č. 6.4

Správa daní (1927): daň domovní (Strana č. 4)²²⁰



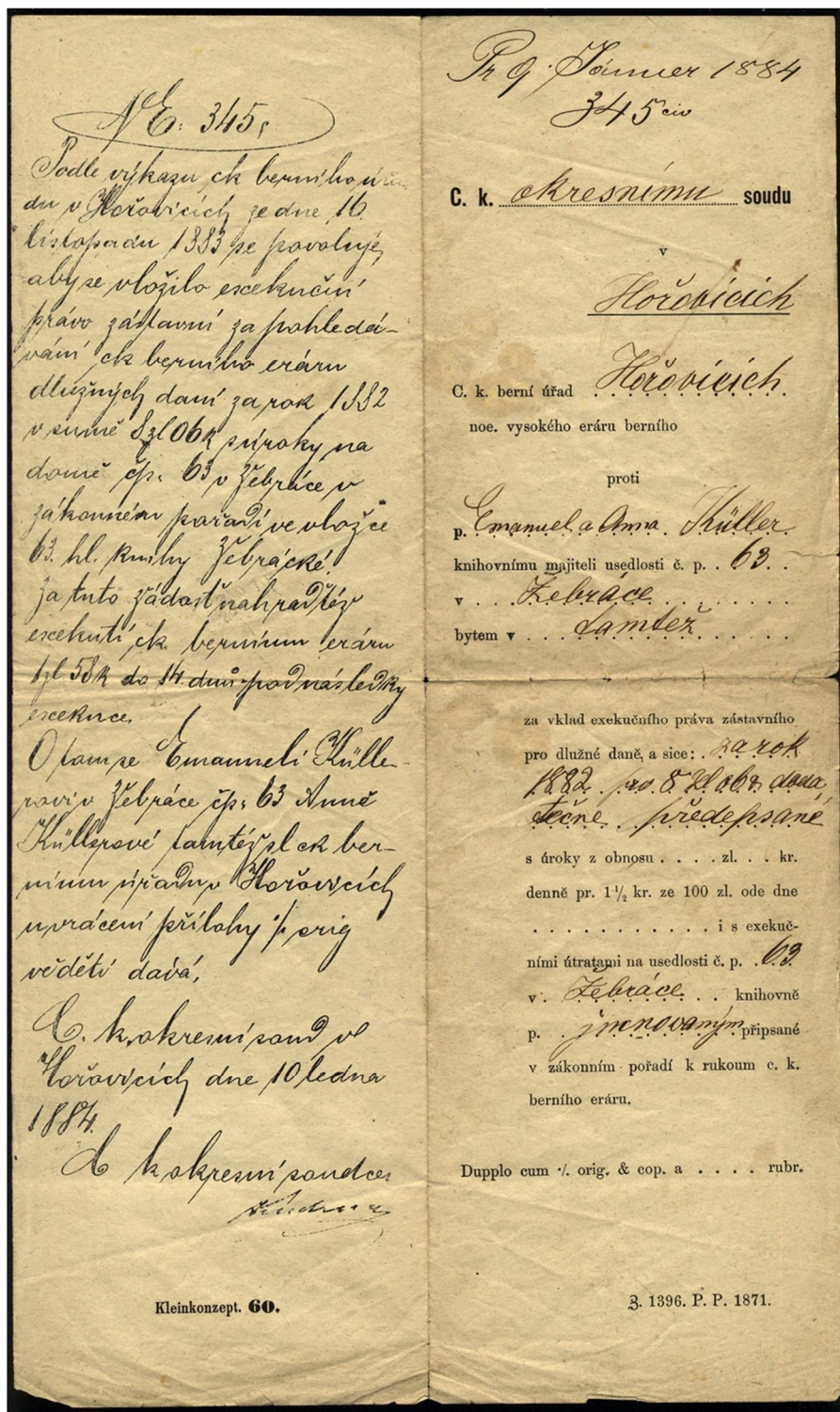
²²⁰ Daňový výměr o zařazení nemovitosti do XII. třídy daně domovní, podle § 23 patentu o dani domovní ze dne 23. 2. 1820 a v souladu s § 8 zákona ze dne 9. 2. 1882, ř. z. č. 17. Jedná se o autentické rozhodnutí vydané Berní správou v Sokolově dne 6. 12. 1927.

Příloha č. 21:

Obrázek č. 7

Návrh berního úřadu v Hořovicích na vklad exekučního práva zástavního a rozhodnutí okresního soudu o jeho povolení (1884)²²¹

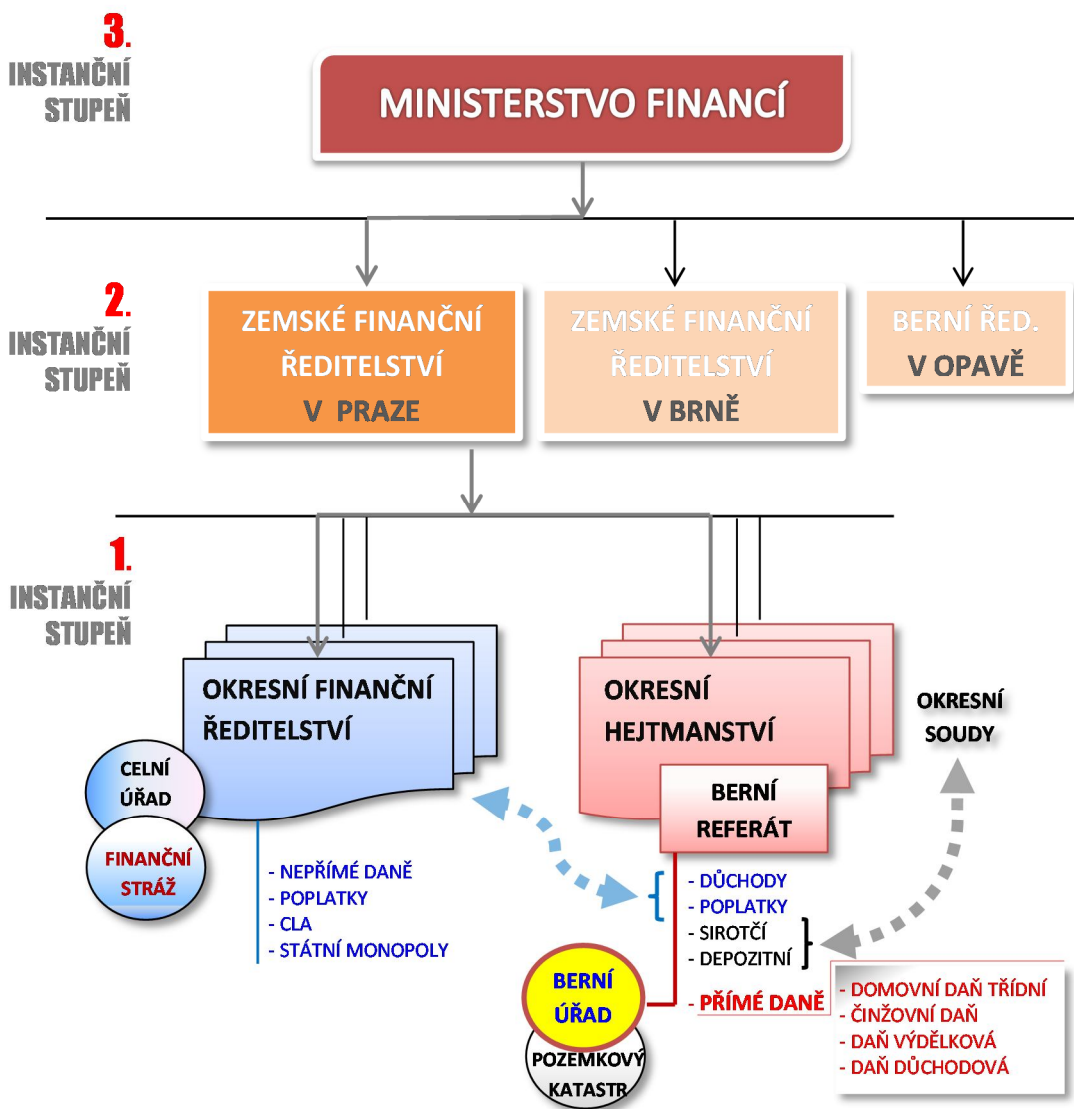
„Podle výkazu ck berního úřadu v Hořovicích ze dne 16. listopadu 1883 se povoluje, aby se vložilo exekuční právo zástavní za pohledávání ck berního eráru dlužných daní za rok 1882 v sumě 8 zl 06 kr s úroky na domě čp. 63 v Žebráce v zákonném pořadí ve vložce 63. hl. knihy Žebrácké. Za tuto žádost' nahrad' též exekutí ck bernímu eráru 1 zl 58 kr do 14 dnů pod následky exekuce. O tom se Emanueli Küllerovi v Žebráce čp. 63 Anně Küllerové tamtéž sl ck bernímu úřadu v Hořovicích u vrácení přílohy “/, orig. věděti dáva. C.k.okresní soud v Hořovicích dne 10. ledna 1884. Ck okresní soudce...“



²²¹ Jedná se o autentické rozhodnutí z rodinného archívu pana P. Náhlovského.

Diagram č. 1

Berní úřady a referáty v rámci finanční správy (Předlitavsko 1868)²²²



²²² Zjednodušené schéma umístění berních úřadů v rámci systému finanční správy kolem roku 1886. Vlastní nákres.

Příloha č. 23:

Tabulka č. 2.1

Právní předpisy obsahující institut přednostního zákonného zástavního práva (první část) ²²³

1.	143/1961 Sb.	O DOMOVNÍ DANI ↳ derogace k 1. 1. 93: 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (již bez ZP!) § 21 "Pro daň vázne na budově zákonné zástavní právo , které má přednost přede všemi zástavními právy váznoucími na budově "
2.	80/1952 Sb.	O DOMOVNÍ DANI ↳ derogace k 1. 1. 62: 143/1961 Sb., o dani z nemovitostí (ZP upraveno shodně v § 21) § 11/1 "Pro daň vázne zákonné zástavní právo na budově, které má i bez knihovního zápisu přednost přede všemi zástavními právy na budově váznoucími "
3.	86/1955 U.I.	O SPOLEČNÉ HAVÁRII V NÁMOŘNÍ DOPRAVĚ ↳ derogace k 1. 7. 00: 61/2000 Sb., o námořní plavbě (§ 74 nově upravuje tzv. „Zákonné námořní ZP s předností před jinými zástavními právy“) § 15/1 "Nároky na náhradu ze společné havárie jsou zajištěny zástavním právem s přednostním pořadím ve smyslu §§ 62 a 63 zákona. ... "
4.	283/1948 Sb.	O VŠEOBECNÉ DANI ↳ derogace k 1. 1. 62: 73/1952 Sb., o dani z obratu (již bez ZP!) § 22/2 "Pro vybranou, avšak neodvedenou daň a její příslušenství, vázne na podniku... zákonné zástavní právo . Zákonné zástavní právo má na nemovitostech i bez knihovního zápisu přednost přede všemi v knihách zapsanými zástavními právy a jimi zajištěnými pohledávkami"
5.	30/1946 Sb.	O NOVÉ ÚPRAVĚ ČSL PRÁVA V OBORU NEPŘÍMÝCH DANÍ A STÁTNÍCH FINANČNÍCH MONOPOLŮ ↳ derogace k 9. 6. 50: 63/1950 Sb., o úpravě hospodaření s tabákem, solí a lihem a o zrušení st. finančních monopolů (již bez ZP!) § 43/7 "Daň (pozn.: z masa) požívá přednostní zákonné zástavní právo na masné živnosti, zařízení, zásobách,..."
6.	76/1938 Sb.	O POPLATKOVÉM EKVIVALENTU ↳ derogace k 30. 6. 49: 159/1949 Sb. (zrušeno bez náhrady) § 18 Věcné ručení: "Poplatkový ekvivalent ze jmění nemovitého ... vázne na tomto jmění i bez knihovního zápisu. Nedoplatky, jež se staly splatnými v posledních třech letech, ..., mají přednost přede všemi knihovními pohledávkami. "
7.	180/1936 Sb.	O DANI Z UMĚLÝCH JEDLÝCH TUKŮ ↳ derogace k 1. 1. 49: 283/1948 Sb., o všeobecné dani (§ 22/2 „pro ... neodvedenou daň, vázne na podniku ... zákonné zástavní právo....i bez knihovního zápisu přednost přede všemi...“). § 8/2 "Pro daně podle tohoto zákona a pro úroky z prodlení vázne na výrobním podniku s veškerým příslušenstvím přednostní zákonné zástavní právo ..."

²²³ Zdroj: informační systém ASPI, vyhledáno dne 4. 2. 2013.

Příloha č. 24:

Tabulka č. 2.2

Právní předpisy obsahující institut přednostního zákonného zástavního práva (druhá část)²²⁴

8.	77/1935 Sb.	O DOPRAVĚ MOTOROVÝMI VOZIDLY A JEJICH ZDANĚNÍ ↳ derogace k 1. 6. 51: 57/1950 Sb., o úpravě podnikání v silniční dopravě (již bez ZP!) § 89 "Pro daně podle tohoto zákona a pro úroky z prodlení vázne na motorových vozidlech přednostní zákonné zástavní právo... "
9.	38/1933 Sb.	O DANI Z ELEKTRICKÝCH ZDROJŮ ZÁŘENÍ ↳ derogace k 1. 1. 49: 283/1948 Sb., o všeobecné dani (§ 22/2 „pro ... neodvedenou daň, vázne na podniku ... zákonné zástavní právo....i bez knihovního zápisu přednost přede všemi...“). § 8 "Daň požívá přednostního zákonného zástavního práva na výrobním podniku s veškerým příslušenstvím..."
10.	143/1930 Sb.	O POŠTOVNÍ SPOŘITELNĚ ↳ derogace k 1. 8. 67: 72/1967 Sb., o státní spořitelně (již bez ZP!) § 31/1 "Poštovní spořitelně přísluší pro její pohledávky vzniklé z činnosti, ..., přednostní zástavní právo na cenné papíry a jiné movité věci dlužníkovy, které ji dlužník odevzdal jako jistotu..."
11.	76/1927 Sb.	O PŘÍMÝCH DANÍCH (oblast úpravy: Daň domovní, činžovní, z výkonů, odvod ze zisku, důchodová daň, z příjmů obyvatelstva, živnostenská daň, z příjmů laterální a umělecké činnosti, z příjmů hudební a umělecké činnosti, ze mzdy, z nemovitostí. Obsahuje i kompletní procesněprávní úpravu, včetně stíhání a daňové exekuce). ↳ derogace k 1. 1. 53: 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva (již bez ZP!) § 265 "Nedoplatky na dani pozemkové a domovní... v posledních dvou letech, ... zatěžují i bez knihovního zápisu nemovitost zákonným právem zástavním majíce přednost přede všemi knihovními pohledávkami." V dalších ust. se přednostní zákonné zástavní právo váže ještě k nedoplatkům daně výdělkové (viz. odst.2).
12.	1/1924 Sb.	O DANI Z UHLÍ ↳ derogace k 1. 1. 49: 283/1948 Sb., o všeobecné dani (§ 22/2 „pro ... neodvedenou daň, vázne na podniku ... zákonné zástavní právo....i bez knihovního zápisu přednost přede všemi...“). § 12 "Uhelná daň požívá přednostního zákonného zástavního práva na dole s veškerým horním příslušenstvím..."

²²⁴ Zdroj: informační systém ASPI, vyhledáno dne 4. 2. 2013.