8. 7. 2022

ID: 114933

Daňové řízení

Proti nařízení daňové exekuce přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb ve smyslu § 190 daňového řádu se nelze bránit návrhem na vyloučení majetku z daňové exekuce dle § 179 odst. 1 tohoto zákona. Pokud ve skutečnosti má pohledávku vůči poskytovateli platebních služeb namísto daňového dlužníka jiná osoba, tato pohledávka plněním poskytovatele platebních služeb správci daně v rámci daňové exekuce nezaniká.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č.j 5 Afs 259/2019-26 ze dne 9.2.2022)

Nejvyšší správní soud rozhodl v právní věci žalobce: PENTAS HOŘICE a.s., se sídlem B., zastoupený JUDr. I.V., advokátem se sídlem B., proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem B., v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2019, č. j. 31 Af 49/2017 – 96, tak, že rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2019, č. j. 31 Af 49/2017 – 96, se ruší. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 3. 2017, č. j. 14529/17/5100-41453-711866, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

Vymezení věci

Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 3. 2017, č. j. 14529/17/5100-41453-711866, zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště Brno I, ze dne 15. 8. 2016, č. j. 3573029/16/3001-80542-711610. Tímto rozhodnutím správce daně nevyhověl dle § 179 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), návrhům žalobce a společnosti EURO MAGNET SYSTÉM a.s. (do 7. 11. 2016 zapsaná pod obchodní firmou PENT a.s. a následně dne 11. 7. 2020 vymazána z obchodního rejstříku; dále jen „daňový dlužník“) na vyloučení majetku z daňové exekuce nařízené exekučními příkazy na přikázání pohledávek z účtů ze dne 8. 7. 2016, č. j. 1383826/16/2707-00540-602015 a č. j. 1383837/16/2707-00540-602015, a určil, že se majetkové hodnoty – finanční prostředky na běžných účtech nevylučují z daňové exekuce nařízené zmiňovanými exekučními příkazy.

Žalovaný ve výše uvedeném odvolacím rozhodnutí neshledal důvodnou argumentaci žalobce, který tvrdil, že majitelem bankovních účtů nebyl ke dni vydání exekučních příkazů daňový dlužník, nýbrž právě žalobce, který je nabyl koupí části závodu daňového dlužníka na základě smlouvy ze dne 2. 6. 2016, přičemž k předání předmětu koupě došlo dne 3. 6. 2016. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí s odkazem na právní úpravu obsaženou v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v relevantním znění (dále jen „občanský zákoník“), zejména na § 2180 odst. 1 občanského zákoníku, konstatoval, že žalobce nabyl vlastnické právo k části závodu, která byla předmětem zmiňované kupní smlouvy, dne 3. 6. 2016, kdy byla tato smlouva zveřejněna v obchodním rejstříku. Žalovaný však dále dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že bankovní účty, jejichž vyloučení z exekuce se domáhá, byly součástí převedené části závodu. V této souvislosti žalovaný zejména uvedl, že samotná kupní smlouva se o daných bankovních účtech vůbec nezmiňuje, nelze tedy předpokládat, že byly součástí převedené části závodu. Žalovaný rovněž poukázal na skutečnost, že dle bodu 3.2 kupní smlouvy se kupující zavázal zaplatit zálohu z kupní ceny ve výši 1 000 000 Kč s tím, že kupní cena bude stanovena na základě znaleckého posudku, přičemž bude-li posudkem stanovená kupní cena nižší než záloha, pak bude kupní cena rovna výši zálohy, pokud však bude posudkem stanovená

kupní cena vyšší než záloha, je kupní cena rovna ceně stanovené posudkem. Dle žalovaného je s ohledem na popsaný způsob stanovení kupní ceny v podstatě vyloučeno, aby byly dané bankovní účty součástí převáděné části závodu, neboť na účtech vedených u Komerční banky, a. s. (dále jen „Komerční banka“), se shromáždily zůstatky ve výši minimálně 1 000 000 Kč.

Žalovaný se neztotožnil s názorem žalobce, podle něhož lze z protokolu o předání ze dne 3. 6. 2016 dovodit, že dané účty byly součástí převedené části závodu. Žalovaný uvedl, že daný protokol není na rozdíl od samotné kupní smlouvy veřejnou listinou a nelze tak vycházet z presumpce jeho pravosti a správnosti, jedná se tedy o důkaz nízké důkazní hodnoty, přičemž se navíc lze vzhledem k okolnostem daného případu důvodně domnívat, že byl vyhotoven účelově až po nařízení daňové exekuce a antedatován. Dle uvedeného protokolu měla být navíc změna majitele účtu oznámena bance ke dni 3. 6. 2016, což se však nestalo, neboť dodatky ke smlouvě u Komerční banky byly uzavřeny až dne 13. 7. 2016, tedy po zahájení daňové exekuce. K argumentaci, podle níž byly dané účty úzce spjaty s převáděnou částí závodu, neboť z nich byly hrazeny závazky vůči k němu náležícím zaměstnancům a obchodním partnerům, žalovaný uvedl, že ani tato skutečnost neprokazuje převod daných účtů spolu se závodem, neboť je zřejmé, že daňový dlužník musel zmiňované platby realizovat z některého ze svých účtů, to však samo o sobě nečiní z účtu součást převáděné části závodu. K odkazu žalobce na rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 1. 8. 2016, č. j. 1498621/16/2707-00540-602015, v němž uvedený finanční úřad z daného předávacího protokolu dovodil, že k převodu v něm označených automobilů došlo ještě před vydáním exekučních příkazů, žalovaný uvedl, že není bez dalšího vázán závěry přijatými jiným správcem daně, tím spíše, nachází-li se v postavení odvolacího orgánu. Žalovaný dále zdůraznil, že banky, u nichž byly dané účty vedeny, na výzvu správci daně sdělily, že majitelem zmiňovaných účtů byl ke dni nabytí právní moci exekučních příkazů daňový dlužník. Dále podle žalovaného věrohodnost tvrzení žalobce snižuje rovněž to, že zatímco v návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce požadoval vyloučení peněžních prostředků na účtech vedených u Komerční banky a UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s. (dále jen „UniCredit Bank“), v odvolání rozsah návrhu zúžil na peněžní prostředky na účtech vedených u Komerční banky; účty vedené u UniCredit Bank přitom byly exekucí zasaženy pouze v nepatrném rozsahu, čemuž byl přizpůsoben rovněž antedatovaný předávací protokol. Žalovaný dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2012, sp. zn. 20 Cdo 1411/2011, poznamenal, že exekuce přikázáním pohledávky z účtu dlužníka u poskytovatele bankovních služeb postihuje pohledávku dlužníka za poskytovatelem bankovních služeb, nikoliv peněžní prostředky deponované na účtu, návrh dle § 179 daňového řádu na vyloučení peněžních prostředků z exekuce tedy nemůže být úspěšný. Samotné peněžní prostředky lze vyloučit z exekuce pouze v případě jejího provedení prodejem movitých věcí, kdy je exekvována hotovost, v případě daňové exekuce provedené přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele bankovních služeb lze vyloučit toliko pohledávku dlužníka za poskytovatelem platebních služeb. Žalovaný tedy uzavřel, že správce daně postupoval v posuzovaném případě v souladu se zákonem; má-li žalobce za to, že poskytovatel bankovních služeb pochybil, je zapotřebí s ním zahájit občanskoprávní spor o náhradě škody.

Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou podanou u Krajského soudu v Brně, který ji shledal důvodnou a napadené rozhodnutí tedy shora uvedeným rozsudkem zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud konstatoval, že mezi účastníky řízení není sporné, že k převodu části závodu skutečně došlo, sporným však zůstává, zda k této transakci patřily i bankovní účty specifikované ve výše uvedených exekučních příkazech. Krajský soud se tedy zabýval otázkou rozložení důkazního břemene mezi navrhovatele a správce daně v řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce a dále posouzením toho, zda ze správního spisu vyplývá, že předmětné bankovní účty nebyly součástí převáděné části závodu. Rovněž se zabýval určením okamžiku převodu vlastnického práva k závodu

a požadavkem na dostatečnou specifikaci převáděné části závodu.

Krajský soud s odkazem na § 1879 a § 2182 odst. 1 občanského zákoníku konstatoval, že dodatky ke smlouvě o vedení bankovního účtu mají toliko deklaratorní povahu, neboť vědomí dlužníka o postoupení pohledávky nemá vliv na účinnost tohoto postoupení, ani na okamžik převodu vlastnického práva k bankovním účtům. Bankovní společnosti tak mohly správní orgán prvního stupně informovat mylně, což se ostatně skutečně stalo, když Komerční banka uvedla, že i k 15. 7. 2016 byl majitelem předmětných účtů daňový dlužník, přestože dne 13. 7. 2016 byla vyrozuměna a vzala za prokázané to, že vlastnické právo přešlo na žalobce. Z toho však nelze usuzovat, že pochybení banky jde za žalobcem či daňovým dlužníkem. Institut vyloučení majetku z daňové exekuce či excindační návrh jsou zde právě proto, aby v případě pochybení osob poskytujících součinnost mohlo dojít k nápravě rozhodnutí daňového orgánu založeného na nesprávném zjištění skutkového stavu.

Krajský soud dále zdůraznil, že zákon smluvním stranám v případě převodu části závodu neukládá povinnost blíže specifikovat převáděnou část závodu, resp. případnou nedostatečnou specifikaci nahrazuje v § 2179 občanského zákoníku pravidlem, že „co není uvedeno, nabývá se společně se závodem“. Předmět koupě má být vymezen ve smlouvě o koupi závodu, zápis (protokol) o předání závodu slouží pouze jako interpretační vodítko pro případ sporu. Ač je možné klást k tíži žalobce to, že spolu s druhou stranou transakce nedostatečným způsobem vymezili předmět převodu, nelze bez dalšího uzavřít, že pro toto stručné vymezení nedošlo i k převodu bankovních účtů. Krajský soud dospěl k závěru, že již existence protokolu o předání ze dne 3. 6. 2016, z něhož výslovně vyplývá, že bankovní účty specifikované v prvním exekučním příkazu (účty vedené u Komerční banky) jsou součástí převáděné části závodu, je zřejmé, že vůlí smluvních stran bylo tyto účty převést. Uvedené platí rovněž pro účty uvedené v druhém exekučním příkazu (účty vedené u UniCredit Bank), když návrhy na vyloučení těchto bankovních účtů z daňové exekuce podal i daňový dlužník. Skutečnost, že dané bankovní účty funkčně náleží k převáděné části závodu, žalobce dokládal výpisy z účtů specifikovaných v prvním exekučním příkazu. Žalobcem předložené podklady dle krajského soudu v souhrnu vypovídají o tom, že alespoň účty specifikované v prvním exekučním příkazu byly součástí převáděné části závodu a žalobce k nim tedy nabyl vlastnické právo dne 3. 6. 2016. Žalovaný však tyto důkazy shledal nevěrohodnými, k čemuž se váže otázka unesení důkazního břemene žalovaným ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost a průkaznost předložených důkazů.

Krajský soud tedy následně shrnul judikaturu vztahující se k otázce rozvržení důkazního břemene v daném typu řízení a konstatoval, že důkazní břemeno k prokázání vlastnického práva k bankovním účtům leží na žalobci, což účastníci nečiní sporným, rozdílně však přistupují k hodnocení věrohodnosti a průkaznosti žalobcem předložených důkazů. Krajský soud se s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2018, č. j. 7 Afs 348/2018 – 32 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), v zásadě ztotožnil s žalobní argumentací. Uzavřel, že závěry žalovaného o nevěrohodnosti zejména protokolu o předání vycházejí z nepodložených konstrukcí žalovaného a nesprávného hodnocení věci. Kupní smlouva předvídala existenci zápisu o předání. Skutečnost, že tato listina byla následně nazvána jako protokol, nemá vliv na její důkazní sílu. Krajský soud se rovněž ztotožnil s žalobcem v tom, že „žalovaný není konstantně s to rozeznat notářský zápis (tj. veřejnou listinu) od notářsky ověřeného podpisu na soukromoprávní listině“. Kupní smlouva byla uzavřena v zákonem stanovené písemné formě, v níž byl vyhotoven rovněž protokol o předání, nelze tedy klást k tíži žalobce, pokud nezvolil formu přísnější.

K tvrzení žalovaného o antedataci protokolu krajský soud uvedl, že je podloženo pouze sérií domněnek směřujících k závěru o účelovosti jednání žalobce. Dodal, že i kdyby byl daný protokol antedatován, je s ohledem na právní úpravu obsaženou v občanském zákoníku stále možné, že vlastnické právo přešlo na žalobce dne 3. 6. 2016, neboť v soukromém právu v zásadě není

antedatace překážkou. Dle krajského soudu měl žalovaný převod vlastnického práva k bankovním účtům zjistit tak, že by žalobce požádal např. o výpisy z účtů vedených u Komerční banky z června či července 2016, z nichž by zjistil, zda jsou účty užívány k hrazení mezd zaměstnanců náležejících k převedené části závodu a pohledávek souvisejících s činností závodu. Závěr o nedůvěryhodnosti žalobcem předložených důkazů dle krajského soudu neobstojí, zásada volného hodnocení důkazů totiž nemůže být bezbřehá a představovat prostředek k realizaci svévole správce daně, který se jako oprávněný snaží domoci uhrazení pohledávky za daňovým dlužníkem. Žalovaný neměl přistupovat k zamítnutí odvolání žalobce, nýbrž jej měl v případě přetrvávajících pochybností vyzvat k doložení dalších důkazů, které by prokázaly, že bankovní účty specifikované v exekučních příkazech byly součástí převedené části závodu. Krajský soud připustil, že v případě jednoho z bankovních účtů, které byly vedeny u UniCredit Bank, shledal předložené důkazy vzájemně rozpornými, resp. odporujícími tvrzením žalobce. Na daný účet totiž měla být hrazena kupní cena za převáděnou část závodu. Toto zjištění však nelze vztahovat na zbylé účty, u nichž si žalovaný mohl a měl vyžádat další důkazy prokazující tvrzení o převodu vlastnického práva na žalobce. Rovněž ze způsobu určení kupní ceny lze jen stěží usuzovat, zda jsou některé věci, ať již značně vyšší, či nižší hodnoty, součástí převodu, či nikoliv. Daňové orgány dle krajského soudu rovněž nedostatečně odůvodnily, proč se téměř vůbec nezabývaly zněním dodatků k smlouvě o vedení účtu u Komerční banky. Daňové orgány pouze upozorňovaly na pozdní oznámení převodu bance, což možná svědčí o pomalosti obchodního vedení žalobce, nikoliv však o okamžiku převodu či skutečnosti, zda byly předmětné účty skutečně součástí převáděné části závodu. Názor žalovaného, že se v případě pochybení banky, která nesprávně vyplatila žalovanému finanční prostředky z titulu daňové exekuce, má žalovaný domáhat náhrady škody u dané banky, je dle krajského soudu zcela mylný a popírá smysl institutu vyloučení majetku z daňové exekuce.

Krajský soud podotkl, že argumentace žalovaného směřuje k tomu, že převedení daných bankovních účtů, zejména těch vedených u Komerční banky, bylo ze strany žalobce a daňového dlužníka účelové, a připomněl, že v těchto případech je zapotřebí využít institut odporovatelnosti zakotvený v § 2181 občanského zákoníku a domáhat se u soudu vyslovení relativní neúčinnosti převodu části závodu.

Krajský soud dále ve stručnosti uzavřel, že chybné označení návrhu žalobce na vyloučení „finančních prostředků na účtech“ namísto samotných bankovních účtů, považuje za bezpředmětné, neboť podání se posuzuje podle jeho skutečného obsahu, o němž daňové orgány zjevně neměly pochyb.

Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný („stěžovatel“) kasační stížnost. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož napadené rozhodnutí nemá oporu ve spisové dokumentaci a vyžaduje její zásadní doplnění. Stěžovatel má za to, že skutkový stav věci byl zjištěn dostatečně a jeho rozhodnutí je přezkoumatelné. Dle stěžovatele se krajský soud pouze neztotožnil s jím provedeným hodnocením důkazů, neuvědomil si však, že v řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce je na navrhovateli, aby dostatečně přesvědčivě prokázal, že mu svědčí právo k majetku nepřipouštějící provedení daňové exekuce. Závěr o mizivé důkazní síle žalobcem předloženého zápisu o převodu části závodu byl navíc podložen racionální úvahou vystavěnou na několika nepřímých důkazech. Zatímco smlouva o koupi části závodu byla opatřena notářsky ověřenými podpisy, zápis o předání nikoliv, bylo tedy snadné jej antedatovat. Kupní cena za prodej závodu činila 1 000 000 Kč, na bankovních účtech, které požadoval žalobce vyloučit z daňové exekuce, však bylo deponováno zhruba 1 400 000 Kč, transakce tedy postrádá ekonomické opodstatnění. Kupní smlouva se zápisem o předání výslovně nepočítala, čímž umožnila antedataci zápisu o předání. Ke změně majitele daných bankovních účtů mělo dojít dne 3. 6. 2016, došlo k tomu však až dne 13. 7. 2016, kdy byly v Komerční bance podepsány dodatky ke smlouvě. Žalobce nejprve navrhl vyloučení peněžních prostředků na všech bankovních účtech zasažených daňovou exekucí, v odvolání však již požadoval pouze vyloučení bankovních účtů vedených u Komerční banky, neboť na jednom z těchto

účtů byly deponovány v podstatě veškeré k vyloučení požadované peněžní prostředky. Mezi daňovým dlužníkem a žalobcem existuje personální propojení, neboť Bc. Radim Soukup byl od dne 31. 12. 2015 do dne 5. 4. 2017 členem dozorčí rady daňového dlužníka a od dne 26. 4. 2016 je členem představenstva žalobce. Stěžovatel rovněž dodává, že i kdyby bylo zapotřebí doplnit dokazování, jak uvádí krajský soud, nešlo by o zásadní doplnění dokazování a nebyl zde tedy důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

Dle stěžovatele krajský soud rovněž nesprávně vyložil ustanovení občanského zákoníku. Konkrétně stěžovatel považuje za nesprávný závěr prezentovaný v bodě 36 a násl. napadeného rozsudku. Dle stěžovatele nelze v případě převodu části závodu v souladu s § 2183 občanského zákoníku uplatnit obdobně § 2179 odst. 2 větu první občanského zákoníku, neboť by tím ad absurdum došlo vždy k převodu celého závodu.

Stěžovatel rovněž poukázal na rozpor v hodnocení důkazů krajským soudem. Dle stěžovatele krajský soud hodnotil žalobcem předložené důkazy zcela nekriticky, zatímco důkazy, z nichž vyšel stěžovatel, vyhodnotil bez bližšího odůvodnění jako nedostatečné. Krajský soud vyhodnotil odpověď banky na výzvu ke sdělení majitele účtu jako pochybení banky, neposoudil však, jak je možné, že ke dni právní moci exekučních příkazů byl dle banky majitelem účtu s dispozičními oprávněními daňový dlužník. To vše za situace, kdy dodatky ke kupní smlouvě, v nichž měly být bankovní účty specifikovány, byly podepsány až dne 13. 7. 2016, přičemž dle nich měly být dané účty převedeny již dne 3. 6. 2016. Sepsání dodatku dne 13. 7. 2016 a následné informování banky již z logiky věci nemůže mít vliv na skutečnosti, které tomuto postupu předcházely. Stěžovatel dále znovu upozornil na skutečnost, že na jeden z převáděných účtů měla být hrazena kupní cena za převod závodu, přičemž odmítl závěr krajského soudu o tom, že se tato skutečnost vztahuje pouze k vyloučení daného účtu, ne dalších účtů, jejichž vyloučení z exekuce žalobce požadoval. Daný závěr je dle stěžovatele zkratkovitý, neboť předmětem sporu je převod všech bankovních účtů v jeden okamžik. Ze shromážděných podkladů nevyplývá, že by s některými z bankovních účtů mělo být zacházeno jinak než s jinými.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, avšak zároveň zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovou vadou trpí.

Nejvyšší správní soud na úvod zdůrazňuje, že stěžovatel napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí, jímž správce daně zamítl návrh žalobce na vyloučení majetku z exekuce podaný dle § 179 daňového řádu v rámci daňové exekuce přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb ve smyslu § 190 daňového řádu. Daňové orgány a krajský soud posuzovaly naplnění podmínek pro vyloučení žalobcem označeného majetku z exekuce, nezabývaly se však tím, zda povaha zvoleného způsobu exekuce vůbec připouští vyloučení majetku z exekuce postupem podle § 179 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se tedy nejdříve zabýval touto otázkou, neboť pouze v případě, že bylo podání návrhu na vyloučení majetku z exekuce v posuzovaném případě přípustné, dává smysl se zabývat jeho důvodností, respektive naplněním podmínek stanovených v § 179 daňového řádu [srov. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu].

Nejvyšší správní soud předesílá, že žalobce původně navrhoval, aby správce daně vyloučil z daňové exekuce finanční prostředky na bankovních účtech specifikovaných v návrzích. Daňové orgány zdůraznily, že předmětem exekuce nejsou v posuzovaném případě peněžní prostředky na účtu jako takové, nýbrž pohledávka majitele účtu vůči bance založená smlouvou o účtu, ani s tímto závěrem se však Nejvyšší správní soud nemohl ztotožnit.

Daňovou exekuci přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb upravuje § 190 daňového řádu takto:

„(1) Daňová exekuce přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb se provede odepsáním peněžních prostředků dlužníka z jeho účtu, vedeného v jakékoliv měně, do výše částky uvedené v exekučním příkazu a jejich vyplacením správci daně. Exekuční příkaz se doručí poskytovateli platebních služeb dříve než dlužníkovi.

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

(3) Je-li daňová exekuce nařizována na více účtů, stanoví správce daně v exekučním příkazu pořadí účtů, v jakém je poskytovatel platebních služeb povinen z nich odepsat peněžní prostředky.“

Institut vyloučení majetku z exekuce je zakotven v § 179 odst. 1 daňového řádu: „Po nařízení daňové exekuce správce daně na návrh osoby, které svědčí právo k majetku nepřipouštějící provedení exekuce nebo osoby, které je exekučním příkazem ukládána povinnost ohledně takového majetku, popřípadě z moci úřední, rozhodnutím vyloučí z daňové exekuce majetek, kterému svědčí právo nepřipouštějící provedení exekuce; příjemcem tohoto rozhodnutí je dlužník a další osoby, které podaly návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce.“

Dle § 177 odst. 1 daňového řádu přitom platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu. Daňová exekuce přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb je obdobou výkonu rozhodnutí přikázáním pohledávky z účtu u peněžního ústavu upraveného v § 303 a násl. o. s. ř. Návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce je pak obdobou vylučovací (excindační) žaloby ve smyslu § 267 o. s. ř. V posuzované věci lze tedy přiměřeně vyjít rovněž z judikatury soudů rozhodujících v občanském soudním řízení týkající se výkonu rozhodnutí přikázáním pohledávky z účtu u peněžního ústavu, respektive vylučovací žaloby.

Specifickou povahou výkonu rozhodnutí přikázáním pohledávky z účtu u peněžního ústavu se zabýval Nejvyšší soud např. v rozsudku ze dne 2. 5. 2012, sp. zn. 20 Cdo 2933/2011, v němž konstatoval, že provedení výkonu rozhodnutí přikázáním pohledávky z účtu u peněžního ústavu zákon svěřuje peněžnímu ústavu. Peněžní ústav je proto také plně odpovědný za to, že výkon rozhodnutí provede tak, jak mu to ukládá zákon. Dnem právní moci usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí se zakládá zvláštní právní vztah mezi oprávněným, povinným a peněžním ústavem (tzv. úkojné právo), který mimo jiné poskytuje oprávněnému právo, aby uspokojil svou pohledávku za povinným z peněžních prostředků uložených na jeho účtu u peněžního ústavu; právo na uspokojení své pohledávky má ode dne, kdy bylo peněžnímu ústavu doručeno vyrozumění o tom, že usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí nabylo právní moci. V případě, že peněžní ústav nesplní povinnosti uložené mu v usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí, dává úkojné právo oprávněnému formální aktivní legitimaci uplatňovat vlastním jménem výkonem rozhodnutí přikázanou pohledávku vůči peněžnímu ústavu. Na oprávněného se tímto způsobem převádí formální aktivní legitimace povinného jako majitele účtu, aniž by jinak bylo zasaženo do právních poměrů mezi povinným a peněžním ústavem založených

například smlouvou o vkladovém účtu. Tzv. úkojné právo tedy nemá původ v hmotném právu; zakládá se výlučně na právu procesním (exekučním).

K povaze úkojného práva se Nejvyšší soud vyjádřil rovněž v rozsudku ze dne 12. 12. 2012, sp. zn. 20 Cdo 2414/2012, v němž se sice zabýval případem exekuce přikázáním jiné pohledávky než z účtu u peněžního ústavu, to však na podstatě samotného úkojného práva nic nemění: „Přikázáním tzv. jiné peněžité pohledávky (§ 312 a násl. o. s. ř.) vzniká oprávněnému k postižené pohledávce povinného za jeho dlužníkem (poddlužníkem) tzv. úkojné právo, a to až do výše vymáhané pohledávky s příslušenstvím. Dlužník povinného proto také nese odpovědnost za to, že výkon rozhodnutí provedl tak, jak mu to ukládá zákon v ustanovení § 314 o. s. ř. Provedení exekuce (výkonu rozhodnutí) tedy v takovém případě náleží (zákon svěřuje) dlužníku povinného (poddlužníkovi) a je pouze na něm, aby posoudil, zda exekuce (výkon rozhodnutí) může být také provedena (proveden). Dospěje-li dlužník povinného (poddlužník) k závěru, že ve skutečnosti proti němu povinný nemá přikázanou pohledávku, není povinen to oznámit soudu, nýbrž oprávněnému, a současně mu sdělit důvody, proč nařízená exekuce (výkon rozhodnutí) nemůže být provedena (proveden), a tímto způsobem se pokusit zabránit podání poddlužnické žaloby oprávněným. Jestliže poddlužník nevyplatí oprávněnému řádně a včas splatnou pohledávku, je oprávněný zákonem zmocněn vlastním jménem tuto pohledávku vymáhat. Tzv. úkojné právo má svůj základ v procesním právu a jeho smysl spočívá v tom, že poskytuje oprávněnému formálněprávní aktivní legitimaci k tomu, aby se domohl (za účelem uspokojení své vymáhané pohledávky) vlastním jménem na dlužníku povinného (poddlužníku) vyplacení přikázané pohledávky (zejména prostřednictvím tzv. poddlužnické žaloby nebo výkonu rozhodnutí podle ustanovení § 315 o. s. ř.), kdyby mu dlužník povinného (poddlužník) nevyplatil odpovídající plnění dobrovolně. Z titulu tohoto tzv. úkojného práva oprávněného je poddlužník povinen vyplatit oprávněnému přikázanou pohledávku, jen jestliže by měl podle práva takovou povinnost vůči povinnému v okamžiku, kdy mu bylo doručeno usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí. Není podstatné, že pohledávka povinného ještě případně nebyla splatná nebo měla z téhož právního důvodu vzniknout v budoucnu. Jestliže povinný vůči poddlužníku přikázanou pohledávku neměl nebo jestliže přikázaná pohledávka do té doby zanikla (například splněním nebo započtením), nedosáhne oprávněný z titulu tzv. úkojného práva uspokojení své vymáhané pohledávky (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. prosince 2005, sp. zn. 29 Odo 921/2003, či rozsudek ze téhož soudu ze dne 27. května 2005, sp. zn. 20 Cdo 903/2004, na nějž dovolatelka poukázala a který byl vydán právě v řízení o poddlužnické žalobě podle § 315 o. s. ř.).“

V dané souvislosti lze rovněž odkázat na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. 29 Cdo 48/2009, který se zabýval situací, kdy se banka domáhala vrácení bezdůvodného obohacení, které mělo vzniknout na straně České republiky tím, že banka na základě exekučního příkazu vydaného správcem daně převedla na účet správce daně stanovenou částku z účtu daňového dlužníka, s nímž však současně probíhalo insolvenční řízení. Vrchní soud v Praze totiž následně bance uložil povinnost zaplatit do konkursní podstaty úpadce (resp. daňového dlužníka) částku zahrnující mimo jiné i sumu vyplacenou již dříve správci daně, neboť dospěl k závěru, že banka porušila § 14 a § 18 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, v relevantním znění. Banka tedy měla za to, že na straně správce daně (resp. České republiky) došlo k bezdůvodnému obohacení na její úkor. Nejvyšší soud se však s tímto názorem neztotožnil:

„Již ze samotné povahy institutu přikázání pohledávky z (běžného) účtu u peněžního ústavu (§ 303 až § 311 o. s. ř.) je nepochybné, že plní-li banka dle exekučního příkazu, vždy plní „ze svého“ (a nikoli za použití peněžních prostředků majitele účtu), a to na úhradu dluhu majitele účtu (nikoli svého dluhu) s tím, že v rozsahu realizovaného plnění (limitovaného výší částky vymáhané exekučním příkazem) zaniká pohledávka majitele (běžného) účtu za bankou. V takovém případě vždy banka plní a oprávněný plnění přijímá s vědomím, že jde (maximálně však do výše pohledávky z titulu smlouvy o běžném účtu) o plnění na dluh třetí osoby (majitele běžného účtu – povinného dle exekučního

příkazu).

Skutečnost, že následně (po realizaci exekučního příkazu bankou) bylo pravomocným rozhodnutím soudu „konstatováno“, že zde byla osoba, které svědčilo ve vztahu k pohledávce společnosti vůči bance ze smlouvy o běžném účtu přednostní právo (jinak řečeno, že banka měla pohledávku společnosti uspokojit nikoli k rukám oprávněného – správce daně, nýbrž ve prospěch třetí osoby), a banka byla zavázána ve prospěch této osoby plnit a svou povinnost splnila, neznamená, že se původní plnění podle exekučního příkazu stalo plněním bez právního důvodu. I za této situace došlo plněním banky oprávněnému (správci daně) k zániku pohledávky oprávněného (správce daně) za povinným (společností), přičemž v tomto rozsahu se bezdůvodně na úkor banky obohatil povinný (společnost), jehož závazek vůči oprávněnému zanikl, a nikoli oprávněný (správce daně); přitom jde o bezdůvodné obohacení vzniklé plněním za jiného ve smyslu ustanovení § 454 obč. zák. (k vědomosti banky a oprávněného, že jde o plnění za jiného, bylo-li toto plnění realizováno v rozsahu nepřevyšujícím pohledávku povinného za bankou z běžného účtu – viz argumentace shora).“

Z citované judikatury vyplývá, že v případě daňové exekuce přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb se (obdobně jako v případě výkonu rozhodnutí přikázáním pohledávky z účtu u peněžního ústavu) nezasahuje do práv třetích osob tak, že by správce daně mohl přímo postihnout jejich majetek, nařízením exekuce se zakládá toliko úkojné právo správce daně vůči poddlužníkovi (poskytovateli platebních služeb). V takovém případě je na poskytovateli platebních služeb, aby posoudil, zda exekuce může být provedena a popřípadě sdělil správci daně, že tomu tak není (např. z toho důvodu, že daňový dlužník nemá vůči poskytovateli platebních služeb pohledávku). Správci daně rovněž z úkojného práva vyplývá možnost domáhat se zaplacení vymáhané částky prostřednictvím tzv. poddlužnické žaloby podané vůči poskytovateli platebních služeb (§ 186 odst. 3 daňového řádu). Na existenci hmotněprávních oprávnění třetích osob vůči poskytovateli platebních služeb však nařízení exekuce ani její případné provedení nemá žádný vliv. Plnil-li poskytovatel platebních služeb správci daně na základě exekučního příkazu za daňového dlužníka, který však již vůči poskytovateli platebních služeb neměl pohledávku (např. proto, že „převedl“ svůj účet na jiný subjekt), vzniklo na straně daňového dlužníka bezdůvodné obohacení na úkor banky, která za něj plnila, co měl po právu plnit sám (viz § 2991 občanského zákoníku). Z uvedeného je patrné, že pohledávka osoby, na níž daňový dlužník „převedl“ (před nařízením daňové exekuce) svůj účet (tj. postoupil mu svou pohledávku), vůči poskytovateli platebních služeb není nařízením exekuce dotčena a případným vyplacením částky stanovené v exekučním příkazu na účet správce daně dluh poskytovatele platebních služeb vůči novému majiteli účtu nezaniká. Pokud tedy poskytovatel platebních služeb odmítá pohledávku nového majitele účtu uspokojit s tím, že zcela či částečně zanikla plněním na základě exekučního příkazu vydaného proti předchozímu majiteli účtu (daňovému dlužníkovi), musí se nový majitel účtu domáhat svého práva žalobou podanou vůči poskytovateli platebních služeb u příslušného soudu rozhodujícího v občanském soudním řízení.

Nelze tedy než uzavřít, že v případě daňové exekuce přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb je již z povahy věci vyloučeno domáhat se vyloučení majetku z exekuce ve smyslu § 179 daňového řádu, neboť nepřipadá v úvahu, že by byl exekucí přímo postižen majetek třetích osob. Předestřený názor odpovídá rovněž stanovisku doktríny [viz např. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 1111; MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M., E. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktual. a dopl. vyd. Praha: Leges, 2015, komentář k § 179 (dostupný v ASPI); nebo KOUKALOVÁ, K.. Vyloučení majetku z daňové exekuce dle daňového řádu a jeho specifika. Daně a právo v praxi. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2020 (dostupné v ASPI)].

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že povaha exekuce přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb neumožňuje uplatnění návrhu na vyloučení majetku z exekuce, nezabýval se již tím, zda byly předmětné pohledávky daňového dlužníka vůči

poskytovatelům platebních služeb postoupeny žalobci spolu s převáděnou částí závodu, popřípadě kdy se tak stalo, ani dalšími dílčími kasačními námitkami.

Závěr a náklady řízení

Ze shora uvedeného je zřejmé, že krajský soud správně zrušil napadené rozhodnutí stěžovatele, učinil tak však ze zcela nesprávných důvodů. Nesprávný byl ovšem i postup stěžovatele. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, k možnosti Nejvyššího správního soudu nahradit nesprávné odůvodnění rozsudku krajského soudu, jímž bylo žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu správně zrušeno, uvedl: „Zruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.“ V tomto případě důvody, na nichž krajský soud své rozhodnutí založil, v podstatné míře neobstojí, přesněji řečeno, neobstojí vůbec. V takovém případě bylo podle závěrů rozšířeného senátu namístě rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Uvedené závěry však byly učiněny před účinností novelizace soudního řádu správního zákonem č. 303/2011 Sb., který v § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. nově zavedl možnost současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu zrušit i rozhodnutí správního orgánu. Po této novele tedy není důvodu vracet věc krajskému soudu, pokud je zřejmé, že krajský soud, jsa vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, by pouze musel tyto důvody převzít a opětovně žalobou napadené rozhodnutí zrušit (obdobným způsobem postupoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 29. 11. 2017, č. j. 9 As 269/2016 – 44, publ. pod č. 3680/2018 Sb. NSS, ze dne 23. 3. 2021, č. j. 2 Ads 231/2020 – 29, ze dne 30. 8. 2021, č. j. 8 Azs 192/2020 – 48, publ. pod č. 4248/2021 Sb. NSS, nebo ze dne 25. 2. 2021, č. j. 9 Afs 186/2020 – 37).

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že je sice namístě zrušit napadený rozsudek krajského soudu, ale zároveň opětovně v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) a § 78 odst. 4 s. ř. s. zrušit i žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Dle § 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je stěžovatel právním názorem vysloveným v tomto rozsudku v dalším řízení vázán.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Restituce (exkluzivně pro předplatitele)
- Klimatická žaloba
- CHKO Soutok
- Správní žaloba a trestní rozsudek
- Nároky pozůstalých (exkluzivně pro předplatitele)
- Odpovědnost státu za újmu (exkluzivně pro předplatitele)
- Zemědělská půda
- Veřejné zakázky
- Péče o zdraví (exkluzivně pro předplatitele)
- Průtahy v řízení (exkluzivně pro předplatitele)
- Platy soudců