

**Univerzita Palackého v Olomouci**  
**Právnická fakulta**

**Tomáš Martinák Dis.**

**Zajištění a vymáhání daní dle daňového řádu**

**Diplomová práce**

**Olomouc 2012**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Zajištění a vymáhání daní dle daňového řádu vypracoval samostatně s použitím informačních zdrojů uvedených v příloženém seznamu a využitím praktických poznatků z mé praxe advokátního asistenta.

V Přerově dne 24. 3. 2012

.....

Tomáš Martinák Dis.

Děkuji paní doktorce JUDr. et Mgr. Lence Veselé za vstřícnou a velmi užitečnou pomoc, kterou mi poskytla při zpracování mé diplomové práce.

# Obsah

Obsah.....	4
Seznam zkratk.....	6
1 Úvod.....	7
2 Historický exkurz.....	9
2.1 Vývoj daňového práva.....	9
2.2 Prameny berního práva a daňová soustava po roce 1989.....	10
2.3 Srovnání zák. č. 337/1992 Sb a zák. č. 280/2009 Sb.....	12
3 Daňový řád.....	15
3.1 Předmět a účel daňového řádu.....	15
3.2 Základní zásady správy daní dle daňového řádu.....	16
3.2.1 Zásada zákonnosti.....	17
3.2.2 Zásada součinnosti a přiměřenosti.....	18
3.2.3 Zásada rovnosti subjektů.....	18
3.2.4 Zásada práva slyšení ve věci a práva poučení.....	19
3.2.5 Zásada procesní ekonomie neboli hospodárnosti řízení.....	19
3.2.6 Zásada volného hodnocení důkazů, legitimní očekávání.....	19
3.2.7 Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti.....	20
3.2.8 Zásada povinnosti zahájení daňového řízení a zásada oficiality.....	21
3.2.9 Zásada neformálnosti.....	21
4 Zajištění daní.....	23
4.1 Účel zajištění daní.....	23
4.2 Zajištění daní zajišťovacím příkazem.....	23
4.3 Ručení dle daňového řádu.....	24
4.4 Zajištění daně zálohami.....	25
5 Vymáhání daní.....	28
5.1 Postup správce daně před zahájením vymáhání daně.....	28
5.2 Způsob vymáhání.....	28
6 Daňová exekuce.....	30
6.1 Definice exekuce.....	30

6.2	Subsidiární použití občanského soudního řádu.....	30
6.3	Exekuční titul.....	31
6.4	Průběh daňové exekuce.....	33
6.4.1	Nařízení daňové exekuce.....	33
6.4.2	Majetek vyloučený z daňové exekuce.....	35
6.4.3	Prohlášení o majetku.....	36
6.4.4	Důvody pro zastavení nebo odklad exekuce.....	36
6.4.5	Náklady exekučního řízení.....	37
6.5	Postižení majetkových práv a jiných práv daňovou exekucí.....	37
7	Zpeněžení předmětu exekuce.....	43
7.1	Dražba.....	43
7.2	Rozvrhové řízení.....	45
8	Medzinárodní pomoc při správě daní.....	47
9	Komparace slovenské a české právní úpravy v oblasti výkonu rozhodnutí.....	48
10	Provázanost daňového řádu s jinými právními předpisy a jeho vliv na podnikatelské prostředí.....	54
	Závěr.....	57
	Abstrakt.....	60
	Abstract.....	60
	Seznam klíčových slov.....	61
	Literatura.....	62

## Seznam zkratk

DŘ	- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
IZ	- Zákon č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon
OBCHZ	- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
OSŘ	- Zákon č. 99/1993 Sb., občanský soudní řád
OZ	- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník
SŘ	- Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád
SŘS	- Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní
TZ	- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
ZCP	- Zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech
ZDP	- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDSL	- Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční
ZSDP	- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
ZSSP	- Zákon č. 117/1992 Sb., o státní sociální podpoře

# 1 Úvod

Daňové řízení je relativně samostatným a mladým oborem daňového práva. Některé otázky jsou stále denní praxí prověřovány a postupně novými právními předpisy upravovány, což je důsledek i toho, že vývoj daňového práva byl v naší republice na dlouhé období přerušen a dodnes má právní teorie problém s přiznáním samostatnosti daňovému právu. Téměř každý člověk se během svého života dříve nebo později setká s daňovou povinností. Většina daňových subjektů, a to jak plátcí, tak poplatníci, se při podávání daňových přiznání a následném placení daní především zajímají o hmotněprávní předpisy, které upravují jednotlivé daně, kam patří především zákon o daních z příjmu, zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o dani z nemovitostí, zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Tyto zákony mimo jiné stanoví, jak daň vypočítat, jaké jsou možné úlevy na dani a jaké jsou sazby daní.

Už v době účinnosti zákona č.337/1992 Sb.,<sup>1</sup> o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP), se dalo hovořit o nestabilitě právní úpravy, kdy takřka čtyři desítky novel zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků jsou dostatečným ukazatelem tohoto „práva v pohybu“. Nejde přitom však o žádoucí dynamiku práva odpovídající změnám společenských vztahů, ale spíše o chvění, připomínající tektonické otřesy, rovnající se občasnému zemětřesení. A tak se právní úpravě nevyhnula chaotičnost celé legislativy posledních let a promítla se právě do nepřehlednosti, složitosti a mnohdy i rozpornosti jednotlivých právních norem tuto materii regulujících.

Zásadní změnou, kterou náš stát od 1. 1. 1993 reagoval na nové tržní prostředí, bylo zavedení daňové soustavy s moderními prvky, které vycházejí ze zkušeností hospodářsky vyspělých zemí, zejména zemí Evropské unie.<sup>2</sup>

Dne 11. srpna 2009 podepsal prezident ČR Václav Klaus zákon, kterým uvedl do života nový „Daňový řád“, publikovaný ve Sbírce zákonů v částce 87 pod číslem 280/2009 Sb. Do vínku dostal nezvykle dlouhou legisvakační lhůtu, účinnosti nabyl až 1. ledna 2011. Daňový řád nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Došlo tak k poměrně

---

<sup>1</sup> Zákon č. 337/1992.Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 304/2009 Sb. účinnému ke dni 1. ledna 2010.

<sup>2</sup> MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Brno, Masarykova univerzita, 2004, s. 144.

výraznému posunu v právní úpravě správy daní. Jeho přijetím došlo k odstranění sporů mezi zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád a daňovým řádem, které existovaly v době platnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Nový daňový řád přinesl podrobnou úpravu vymáhání daní, a to především daňové exekuce tak, aby nemusela být převáděna soudní pravomoc z občanského soudního řádu pouhým výkladem správců daně.

Cílem mé práce bude poskytnutí uceleného pohledu na zajištění a především vymáhání daní podle daňového řádu se zaměřením na komplexní úpravu daňové exekuce. Ve své práci vyberu a budu definovat pojmy, které jsou pro obsah práce nejdůležitější. A to pojem zajištění daní, vymáhání daní, daňová exekuce, exekuční titul, postižení majetkových práv, dražba, rozvrhové řízení. V širších souvislostech se pokusím o rozbor zásadních změn v daňové exekuci prováděné správcem daně v návaznosti na zákon č. 500/2004 Sb., správní řád a zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád.

Při své práci budu využívat metody dedukce a analýzy. Analýza spočívá v rozkládání celku na jednotlivé části.<sup>3</sup> Dedukce představuje metodu, která používá k poznání pravdy systému deduktivních úsudků. V diplomové práci budu užívat také komparační metodu.<sup>4</sup> Prostor bude věnován také analýze a především komparaci jednak vzájemné provázanosti jednotlivých zákonů, tak i metodou mezinárodní mikrokomparce budu porovnávat českou a slovenskou právní úpravu tak i vnitrostátní úpravu. Velký prostor budu věnovat i na vysvětlení některých klíčových problémů.

Svoji práci uzavřu vlastní úvahou jaké pozitivní změny, ale i nedostatky a rizika v oblasti vymáhání daní daňový řád přinesl.

---

<sup>3</sup> KNAPP, Viktor. *Vědecká propedeutika pro právníky*. Praha: Eurolex, 2003, s. 76-77.

<sup>4</sup> Tamtéž s. 87-88.



## 2 Historický exkurz

### 2.1 Vývoj daňového práva

Vznikem potřeb a zájmů společnosti regulovat chování vznikla potřeba regulovat společenské vztahy, jejichž objektem jsou daně, poplatky a další příjmy státního rozpočtu. V prvorepublikové úpravě byl používán termín berní právo. Slovo „*berně*“ označovalo daň nebo pomoc a vzniklo (nebo se alespoň v tomto smyslu užívalo) teprve v době po nástupu vlády Lucemburků po roce 1310. V listině z konce roku 1310, která se pokládá buď za návrh privilegia pro české stavy, nebo za krátký manifest, se totiž objevuje první zmínka tohoto slova v podobě „*collecta generalis, quae vulgariter berna dicitur*“.<sup>5</sup>

Prvorepubliková věda finančního práva definovala berní právo takto: „Berní právo je soubor norem, jimiž se upravují povinnosti, související s takovým majetkovým plněním, jež je ukládáno právnímu subjektu autoritativně, ale není plněním spočívajícím na normě soukromoprávní, ani na normě sankční.“<sup>6</sup> Nejvýraznější postavou meziválečného období v našich podmínkách byl nesporně Karel Engliš, který ve své koncepci národohospodářské soustavy diferencoval mezi prvky solidaristickými, individualistickými a kooperativními, čemuž přizpůsobil i své chápání úlohy daní v moderním státě. Přestože šlo o zásadní přehodnocení dosavadních výsledků německé školy, některé prvky názorové symbiózy zůstaly zachovány, a to i v oblasti daní jako určující formy státních příjmu.<sup>7</sup> Daňovou problematiku řešil zákon č. 76/1927 ze dne 15. června 1927 o přímých daních. Ve 30. letech dvacátého století došlo k nejvýznamnějšímu rozvoji finančního práva a finančněprávní legislativy. Na pojem „*berní právo*“, který tehdejší československá legislativa používala do roku 1948, se poněkud pozapomnělo. Od roku 1948 se používá v našem právním řádu výlučně slovo *daně*, které nahradilo původní „*berně*“.<sup>8</sup> Po roku 1948 nastala éra, kdy všechno

---

<sup>5</sup> HAAS, Teofil. In EMLER, Jan (ed). *Regesta diplomatica nec non epistalaria Bohemiae et Moravice II*. Praha, 1882, č. 2245, s. 974.

<sup>6</sup> RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa – Berní právo*. Nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 43.

<sup>7</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho institut*. 2. díl. Praha: Linde, 2006, s. 113.

<sup>8</sup> MADAR, Zdeněk. *Slovník českého práva*. 1. díl. Praha: Linde, 1995, s. 109.

bylo všech a nic nebylo nikoho a výběr daní probíhal skrytě, např. formou srážek z mezd, které neměly žádné další rozlišení. Kdo ze soukromých osob měl platit daň, byl preventivně podezřelý. Poválečná etapa přinesla především rozdělení na tržní ekonomiku reprezentovanou státy na západ od tehdejší tzv. „železné opony“ a na centrálně plánovanou, která se uplatňovala především v zemích bývalého Sovětského svazu. V zemích s centrálně plánovanou ekonomikou převládal odlišný přístup k daním a daňové problematice. Hospodářská politika přisuzovala daním omezený význam. Daňový systém se dělil na dvě základní větve: daně placené podnikovou sférou, charakteristické vysokou mírou odvodů (až 80 %), zde byly odvodové povinnosti individualizované podle určitých aspektů jako odvětví, cenová politika apod. a daně a poplatky placené obyvatelstvem, kde 90 % tvořil výnos přímých daní placených obyvatelstvem.<sup>9</sup> Celkově však v socialistických podmínkách ustoupil význam daní z hlediska jejich postavení jakožto rozhodujícího zdroje státního rozpočtu do pozadí. Teprve po roce 1989 došlo k dalšímu vývoji stagnující finančně právní legislativy a finančního práva a nastoupení procesu harmonizace národních systému směrnici EU. Daňový řád zvyšuje transparentnost daňového řízení a tím může přispět k posílení postavení poplatníků a plátců daní. Dochází k dokonalejší provázanosti s jednotlivými hmotně-právními daňovými zákony, sjednocuje se daňová reforma, odstraňují se procesní odchylky u některých daní, které jsou nezbytné. Daňový řád plní především sjednocující funkci v daňovém právu. Je v něm obsažena procesní úprava společná pro všechny daně s tím, že hmotně-právní zákony obsahují jen nezbytné procesní odchylky. Daňový řád přináší změny obsahové a formální. Daňový řád obsahově vychází ze ZSDP, ale systematicky byl, jak je výše znázorněno, přepracován.

## **2.2 Prameny berního práva a daňová soustava po roce 1989**

Daňová soustava po roce 1989 doznala podstatných změn spojených především s nastolením demokratického právního státu a s tím spojených legislativních změn. Moderní základ daňové soustavy po roce 1989 byl položen jednotlivými prameny práva, které z hlediska právního dělíme na materiální a formální. Prameny práva v materiálním smyslu

---

<sup>9</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho institut*. 2. díl. Praha: Linde, 2006. s. 114.

jsou odpovědí na otázku, odkud se právo vzalo.<sup>10</sup> V případě berního práva a jeho pramenů v materiálním smyslu je významné hledat odpověď na otázku, proč došlo k regulaci chování daňověprávní normou, tedy co bylo příčinou jejího vzniku a k jakému účelu má takové pravidlo sloužit. Potřeby a zájmy normativního zakotvení odpovídá v podstatné míře hospodářské a finanční politice státu, odpovídajícímu vybranému ekonomickému modelu a dosaženým a předpokládaným výsledkům.<sup>11</sup> Za účelem jejího naplnění jsou pak přijímána obecná pravidla chování ve formě odpovídající danému právnímu řádu. Na formě se pak odráží zejména právní kultura, tradice, přijatý systém hierarchie předpisů apod. Významnou roli při tvorbě daňového práva hrál také proces harmonizace našeho práva s právem EU a proces inkorporace směrnic Rady a mezinárodních smluv do norem daňového práva.

Prameny ve formálním smyslu lze definovat jako právní normy, v nichž se nachází platné právo. Jsou to ty právní normy, které regulují daňověprávní vztahy. Mezi prameny patří ústavní pořádek ČR, ratifikované mezinárodní smlouvy, přímo aplikovatelné mezinárodní normy komunitárního práva. V oblasti komunitárního práva je třeba zmínit především daňovou problematiku v hlavě 5 Smlouvy o založení Evropského společenství<sup>12</sup>, podepsanou v Římě dne 25. 3. 1957. Hlava 5 s názvem Společná pravidla pro soutěž, daň a sblížování právních předpisů, kapitola 2 (čl. 95-99 SES)<sup>13</sup>. Ke změně nedošlo ani Smlouvou o Evropské unii, podepsanou v Maastrichtu dne 7. 2. 1992. Hlavní zásady byly stanoveny v člancích 90, 91, 97, 92, 93 SES a směrnicí Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. 12. 1977<sup>14</sup> o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, směrnice Rady č. 90/434/EHS ze dne 23. 7. 1990 známá pod zkráceným názvem „Směrnice o fúzích“ novelizovaná směrnicí Rady č. 2005/19/ES ze dne 17. 2. 2005. V ČR dominantní postavení

---

<sup>10</sup> RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa – Berní právo*. Nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 45.

<sup>11</sup> Tamtéž s. 47.

<sup>12</sup> Smlouva o založení Evropského společenství [online]. Euroskop.cz [cit. 29. října 2011]. Dostupné na <[http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva\\_o\\_es\\_nice.pdf](http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva_o_es_nice.pdf)>.

<sup>13</sup> BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 167.

<sup>14</sup> Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 [online]. eur-lex.europa.eu [cit. 29. října 2011]. Dostupné na <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0799:CS:HTML>>.

zákona v berním právu vyplývá z ustanovení čl. 11 odst. 5 LZSP<sup>15</sup>, kdy daně a poplatky lze stanovit jen na základě zákona. Z ústavního principu obsaženého v citovaném článku Listiny tak můžeme vyvodit pro naše berní právo podobně jako například v trestním právu základní zásadu *Nullum crimen sine lege*, základní zásadu *Nullum tributum sine lege*.<sup>16</sup> Daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona.

Daňový systém a daňová soustava jsou frekventovanými pojmy používanými při výkladu daňové problematiky, někdy však dochází k jejich zaměňování.<sup>17</sup> Daňová soustava představuje souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase. Z právního hlediska jsou jednotlivé daně upravené v daňových zákonech. Daňová soustava vycházela z dnes již zrušeného zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, přijatého ještě Federálním shromážděním České a Slovenské Federativní Republiky. Byl zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a vycházel z ústavního rozdělení kompetencí a pravomocí zákonodárných sborů v oblasti daní ve federativním uspořádání státu. V ústavním uspořádání unitární České republiky jsou tato ustanovení o kompetencích nadbytečná. Daňový systém je širší pojem, kterým je třeba rozumět jako soustavu daní, dále právně konstituovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměňování, vymáhání a kontrolu a konečně systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům, případně vůči dalším osobám.<sup>18</sup>

### **2.3 Srovnání zák. č. 337/1992 Sb a zák. č. 280/2009 Sb.**

ZSDP nabyl účinnosti 1. ledna 1993 a byl zrušen k 1.1 2011. Počínaje 1. lednem 2011 daňový řád nahradil ZSDP. Oba předpisy jsou si svým obsahem podobné, ale i tak je možné mezi nimi spatřit množství rozdílů. První rozdíl vidíme již v systematice zákonů, která je následující:

Daňový řád:

---

<sup>15</sup> Usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992, č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod, součást ústavního pořádku České republiky.

<sup>16</sup> RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa – Berní právo*. Nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 48.

<sup>17</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho institut*. 2. díl. Praha: Linde, 2006. s. 115.

<sup>18</sup> Tamtéž s. 115.

- Část I. Základní ustanovení
- Část II. Obecná část o správě daní
- Část III. Zvláštní část o správě daní
- Část IV. Následky porušení povinností při správě daní
- Část V. Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná
- Část VI. Účinnost

ZSDP:

- Část I. Obecná ustanovení
- Část II. Řízení přípravné
- Část III. Řízení vyměřovací
- Část IV. Řádné opravné prostředky
- Část V. Mimořádné opravné prostředky
- Část VI. Placení daní
- Část VII. Zvláštní ustanovení k jednotlivým druhům daní (zrušena)
- Část VIII. Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná

Daňový řád zvyšuje transparentnost daňového řízení a tím může přispět k posílení postavení poplatníků a plátců daní. Dochází k dokonalejší provázanosti s jednotlivými hmotně-právními daňovými zákony, odstraňují se procesní odchylky u některých daní, které jsou nezbytné. Daňový řád plní především sjednocující funkci v daňovém právu. Je v něm obsažena procesní úprava společná pro všechny daně s tím, že hmotně-právní zákony obsahují jen nezbytné procesní odchylky. Daňový řád přináší změny v obsahové a formální. Daňový řád obsahově vychází ze ZSDP, ale systematicky byl, jak je výše znázorněno, přepracován. Daňový řád je rozdělen podle mého názoru mnohem přehledněji než ZSDP, ačkoliv obsahuje 266 paragrafů, oproti původním 106 dle ZSDP. Díky nové systematice daňového řádu je orientace v zákoně jednodušší a text je lépe čitelný. Správu daní definuje jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Daňový řád je přehledný a žádnou zásadní změnu v oblasti daňového řízení nepřinesl, ale několika důležitých změn je důležité si povšimnout. Některé pojmy obsažené v ZSDP byly nahrazeny pojmy novými. Jedná se o pojem „daňové přiznání, hlášení a vyúčtování“, který je Daňovým řádem nahrazen pojmem „řádné daňové tvrzení“ a „mimořádné daňové tvrzení“. Tato změna

je obsažena v § 1 odst. 3 DŘ. V řadě případů, zejména v ustanovení o nalezacím řízení vznikla potřeba vymezit tento pojem v obecné rovině. Dalším účelem zavedení těchto legislativních zkratk bylo dle Důvodové zprávy k Daňovému řádu zvýšení přehlednosti textu a jeho zkrácení. Další pojmovou změnou je nahrazení pojmu „pracovníci správce daně“ dle ZSDP „úředními osobami“ dle DŘ. Zároveň toto označení zakotvuje novou definici tohoto pojmu v § 12 odst. 2 DŘ. Osoby, prostřednictvím kterých vykonává správce daně svoji pravomoc, označoval ZSDP jako „pověřené pracovníky správce daně“ (§ 7/1 ZSDP). Daňový řád dává možnost účastnit se daňového řízení osobě odborného konzultanta, zakotvenou v § 31 DŘ. Odborný konzultant nemá přiznána žádná procesní práva, neboť ty přísluší daňovému subjektu či jeho zástupci. Odborný konzultant může být vyslechnut jako svědek, pokud se ukáže, že jeho výpověď může přinést relevantní důkaz. Daňový řád též ve svém § 19 využívá pojmu atrakce, podle kterého věc místně podřízeného správce daně převezme nadřízený orgán (nadřízený správce daně). Správce daně na základě nové úpravy může ustanovit zástupce daňového subjektu z řad daňových poradců vedených Komorou daňových poradců ČR v případech uvedených v § 26 odst. 1 DŘ a také § 29 odst. 2 tamtéž – daňový poradce nebo advokát. Zákon tak zavádí možnost ustanovení zástupce ex offio. Daňoví poradci v užším slova smyslu a advokáti zůstanou i nadále zvýhodnění možností posunout lhůtu pro podání daňového přiznání. Pro tyto daňové poradce a advokáty Daňový řád nově zavádí legislativní zkratku "*poradce*".<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> PÁTEK, Václav. *Nový daňový řád*. [online]. [pravniradce.ihned.cz](http://pravniradce.ihned.cz), 21. října 2009 [cit. 23. března 2012]. Dostupné na <<http://pravniradce.ihned.cz/c1-38730840-novy-danovy-rad>>.

## 3 Daňový řád

### 3.1 Předmět a účel daňového řádu

Vymezení okruhu právních vztahů, na které se daňový řád vztahuje, je obsahem úvodního odstavce daňového řádu. Předmět zákona tak může být nahlížen ze dvou rovin – z roviny orgánu disponujícího státním donucením, tedy správce daně, a z roviny osob, vůči kterým je toto státní donucení možné aplikovat.<sup>20</sup> Těmi jsou při správě daní obecně daňový subjekt a třetí osoby. Oproti ZSDP dle důvodové zprávy lze konstatovat, že cíl správy daní je pojat obecněji a vyváženěji, neboť výchozím kritériem není pouze eliminace možného zkrácení daně, nýbrž zjištění a stanovené daně, jakož i zajištění její úhrady.<sup>21</sup> Kromě vlastní definice správy daní v dikci daňového řádu, kterou můžeme najít např. v judikatuře Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 52/2005-94 ze dne 16. května 2006<sup>22</sup> uveřejněné ve Sbírce rozhodnutí č. 10/2006, která poukazuje na to, že se správou daně rozumí právo činit potřebná opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, poukazuje, že nejde o právo neomezené. Limity jsou dány především určitými zásadami, mezi které patří i zásada zákonnosti.<sup>23</sup> V této souvislosti je třeba uvést, že obdobnou úpravu obsahoval i ZSDP. Rozdíl oproti daňovému řádu tkví v tom, že se poprvé objevuje explicitní vyjádření cíle správy daní, a to s akcentem na správnost postupů správce daně. Ve spojení se základními zásadami se tak zcela jistě jedná o významný interpretační korektiv.<sup>24</sup> (viz např. sporné vymezení rozsahu daňové kontroly v § 85 odst. 3 DŘ). Předmět správy daní tj. vůči čemu směřuje postup správců daně podle § 1 odst. 1., je definován v § 2 a je jedním z důležitých ustanovení daňového řádu. Daňový řád definuje, že předmětem správy daně (nikoliv pouze daňového řízení, pojem správa daní je totiž širší) je daň.<sup>25</sup> Bakeš chápe daň

<sup>20</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Komentář k Daňovému řádu*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 1.

<sup>21</sup> KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. Praha: Sagit a.s., 2011, s. 15.

<sup>22</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. května 2006, sp. zn. 2 Afs 52/2005-94.

<sup>23</sup> Tamtéž s. 16.

<sup>24</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Komentář k Daňovému řádu*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 2.

<sup>25</sup> Pojem daň není definován v žádném právním předpise. Ústavní zakotvení pojmu daň je možno nalézt v čl. 11. odst. 5 LPS, který stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

jako „platební povinnost, kterou stanoví stát zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění“<sup>26</sup>. Je třeba podotknout, že cíle daňového řádu – správy daní, především správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, není nikdy zcela dosaženo. Vždy budou existovat daňové úniky, neuhrazené a nevymožené nedoplatky. Daňový řád vytváří podmínky pro to, aby tyto negativní vlivy mohly být co nejmenší. K tomu, aby mohl správce daně zákonně postupovat, musí mu být zřetelně přiznány pravomoci, neboť pro výkon veřejné moci platí především výše uvedená zásada zákonnosti (pregnantně vyjádřená v § 5 odst. 1 DŘ) a zásada obecně povolovací, podle které správce daně může působit pouze v případech a mezích stanovených zákonem. ( viz čl. 2 odst. 2 LZPS a čl. 2 odst. 3 Ústavy).

### **3.2 Základní zásady správy daní dle daňového řádu**

V §§ 5 až 9 DŘ jsou stanoveny základní zásady daňového řízení, které se vztahují na i zajištění, vymáhání daní a daňovou exekuci, proto považuji za nezbytné se jimi blíže zabývat. Kromě obecných principů práva zakotvených zejména v evropské právní kultuře,<sup>27</sup> Ústavě, Listině základních práv a svobod a v neposlední řadě také bohaté judikatury Ústavního soudu,<sup>28</sup> musí být při správě daní dodržována určitá procesní pravidla, která zahrnují vedle obvyklých zásad stanovených pro správní procesy i některé zvláštní zásady typické jen pro oblast daňového práva.

Jsou to základní pravidla používaná pro postup správce daně v daňovém řízení, základní práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a třetích osob, zúčastněných na daňovém řízení. Od 1. 1. 2011 došlo nejen ke zpřesnění původních základních zásad daňového procesu, ale také k jejich rozšíření. Dle ZSDP základní zásady upravoval pouze jeden paragraf.<sup>29</sup> V § 262 DŘ je výslovně uvedeno, že při správě daní se nepoužije správní

---

<sup>26</sup> BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 113.

<sup>27</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 6. listopadu 2001, sp. zn. 149/2001 Sb., ÚS, sv. 24.

<sup>28</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 17. prosince 1997, sp. zn. 163/1997 Sb., ÚS, sv. 9.

<sup>29</sup> § 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů.



řád.<sup>30</sup> S poslední větou nelze než souhlasit, ovšem profesor Sládeček nabízí jiný názor, kde hovoří o tzv. zvláštním procesním režimu, kde také potvrzuje vyloučení správního řádu, nicméně odkazuje na to, že by se v takovém řízení měly alespoň uplatnit základní zásady činnosti správních orgánů (§ 177 odst. 1 SŘ).<sup>31</sup> Podobně se vyjadřují také Kohoutková Alena a Kobík Jaroslav.<sup>32</sup> Účelem a smyslem základních zásad je vytvoření podmínek a předpokladů pro výkon a správu daní, efektivnost a rychlost daňového řízení.

### 3.2.1 Zásada zákonnosti

Tato zásada je zakotvena v ust. § 5 odst. 1 DŘ a je to nejdůležitější zásada daňového řízení, která nikdy nemůže být potlačena ve prospěch zásady jiné. Odpovídá ústavním principům, které jsou obsaženy v čl. 11 odst. 5 Listině základních lidských práv a svobod, dle které je možno ukládat daně pouze na základě zákona a dále pak čl. 38 odst. 1 LZPS, kdy státní moc lze uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. V právních vztazích je nutno zkoumat dvě ústavní zásady, a to zásadu obecně dovolovací, zakotvenou v čl. 2 odst. 3 LZPS, dle které daňový subjekt může činit vše, co není zákonem zakázáno a zásadu obecně povolovací, zakotvenou v čl. 2 odst. 2 LZPS a čl. 2 odst. 3 LZPS určující působnost správce daně pouze v případech a mezích zákonem stanovených.

Veřejný zájem na výběru daní nelze tedy v obecné rovině spatřovat pouze v zájmu státu, ale také v potřebě spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá. Správce daně i daňový subjekt mají povinnost dodržovat zákonné právní normy, které jsou součástí právního pořádku našeho státu, akty Evropských společenství, resp. Evropské unie, a mezinárodní smlouvy.

Zde je nutno podotknout, že někteří správci daně tuto základní zásadu daňového řízení nerespektují, a to například řízením se Pokyny řady D, vydávané Ministerstvem financí ČR, které nejsou obecně závaznými právními předpisy a jejich uplatňování v daňovém řízení je

---

<sup>30</sup> VYCHOPEŇ, Jiří. Základní zásady při správě daní podle daňového řádu, *Verlag Dashöfer*, 31. ledna 2011, s. 38.

<sup>31</sup> SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 2. vydání. Praha: ASPI – Wolters Kluwer, 2009, s. 111.

<sup>32</sup> KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Praha: Vydavatelství ANAG, 2010, s. 7.

přímo v rozporu se zákonem. V souvislosti s problematikou Pokynů řady D zaujal zásadní právní názor Nejvyšší správní soud: „*Není pochyb, že pokyn D-144 není obecně závazným právním předpisem, nýbrž vnitřním předpisem, který určuje, jak mají postupovat finanční ředitelství, tj. orgány podrobené řídicí pravomoci Ministerstva financí.*“<sup>33</sup>

Obecně tedy platí, že nezákonný úkon správce daně nemůže mít zákonné důsledky. Zásada zákonnosti je daňovými subjekty v praxi velmi podceňována a je na ni kladen malý důraz, neboť většina daňových subjektů obtížně zvládá samotnou komunikaci s finančními úřady.

### **3.2.2 Zásada součinnosti a přiměřenosti**

Tato zásada je zakotvena v ust. § 6 odst. 2 a v ust. § 5 odst. 3 DŘ, a to jako povinnost správce daně postupovat v úzké součinnosti s daňovým subjektem a jako právo a povinnost daňového subjektu úzce spolupracovat se správcem daně. V praxi by tedy mělo jít o úzkou spolupráci obou stran. Pokud by správce daně postupoval jinak, porušil by i zásadu zákonnosti výše uvedenou. Zásada součinnosti se projevuje i v dalších ustanoveních DŘ.

Zásadou přiměřenosti je povinnost správce daně postupovat tak, aby daňový subjekt byl co nejméně zatížen a volit jen takové prostředky, aby co nejefektivnějším způsobem dosáhl cíle daňového řízení. Využívána je především tam, kde správce daně používá správní uvážení. Účelem zásady je zajištění nezneužitelnosti pravomoci správce daně. Zásada přiměřenosti sleduje minimalizaci zásahů do práv osob zúčastněných na správě daní ve vztahu cíl správy daní versus svoboda subjektů.<sup>34</sup>

### **3.2.3 Zásada rovnosti subjektů**

Tato zásada uvedená v § 6 odst. 1 DŘ vyjadřuje, že před správcem daně jsou si všechny daňové subjekty rovny. Tedy bez ohledu na velikost firmy, její majetek či výsledek voleb. Tato rovnost je pouze mezi daňovými subjekty, nejde zde o rovnost mezi správcem daně na straně jedné a daňovým subjektem na straně druhé. Správce daně, který má úplně jiná

---

<sup>33</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. března 2006, sp. zn. 2 Azs 1/2005 – 57.

<sup>34</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Komentář k Daňovému řádu*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 24.

práva a povinnosti než daňový subjekt, vystupuje v daňovém řízení z pozice vrchnostenské, například v exekučním řízení se správce daně stává daňovým exekutorem.

### **3.2.4 Zásada práva slyšení ve věci a práva poučení**

Zásadu práva slyšení a poučení v sobě obsahuje ust. § 6 odst. 3 DŘ. Vyjadřuje povinnost správce daně umožnit daňovému subjektu uplatnit jeho právo a poskytnout mu k tomu dostatečný prostor. K tomu správce daně poskytne přiměřené poučení, byť jen v omezeném rozsahu, stanoví-li tak zákon. Zde bych si dovolil vyslovit pochybnost o tom, jak si bude správce daně lingvisticky vykládat pojem „přiměřeně“. Zcela jistě bude jinak postupovat u poučení daňového profesionála oproti ostatním osobám.

### **3.2.5 Zásada procesní ekonomie neboli hospodárnosti řízení**

Podle této zásady uvedené v § 7 odst. 2 DŘ správce daně musí postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Je zásadou novou, kterou původní právní úprava neobsahovala. Správci daně tak vznikla nová povinnost nejenom vůči zúčastněným osobám, ale i vůči státnímu rozpočtu. Tato zásada se úzce dotýká exekucí, neboť je na správci daně například otázka stanovení dražební ceny v dražbě v návaznosti na očekávaný výnos nebo samotná volba způsobu provedení exekuce.

### **3.2.6 Zásada volného hodnocení důkazů, legitimní očekávání**

Zásada velmi často rozporovaná daňovými subjekty je obsažena v § 8 odst. 1 DŘ. U této zásady je nutno si uvědomit, že u daňového řízení tedy i daňové kontroly leží důkazní břemeno plně na daňovém subjektu. Je to tedy naprosto odlišné od např. řízení trestního. Na daňovém subjektu leží důkazní břemeno ohledně skutečností, které sám tvrdí, například v podaném daňovém přiznání. Při svém rozhodování správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy a to každý důkaz zvlášť a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti s povinností přihlížet ke všem skutečnostem, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo. Správce daně hodnotí důkazy dle svého volného, zákonem neupraveného myšlenkového uvážení, kdy by měl být ze strany správce daně kladen důraz na hodnotu závažnosti důkazního prostředku pro rozhodnutí, dále na hodnotu zákonnosti důkazního prostředku a hodnotu pravdivosti. Sám

správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí, zda byly tyto opatřeny v souladu se závazně právními předpisy a zda je lze považovat za pravdivé. Hodnocení důkazů by nemělo být žádnou libovůlí správce daně, nýbrž přesným, pravdivým a úplným zjištěním skutkového stavu.

Správce daně je povinen chránit zájem státu, který je pro něj prioritní a je zcela v jeho pravomoci posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není povinen vzít v úvahu všechny navržené důkazní prostředky, vždy však platí, že i s těmito důkazními prostředky se musí nejprve správce daně nějak vypořádat a svůj postup zdůvodnit.

Zásada volného hodnocení neznamena, že by správce daně mohl odmítnout důkazní prostředky navržené daňovým subjektem bez konkrétního a přesvědčivého odůvodnění nebo že by si mezi navrženými důkazními prostředky vybral pouze ty, které svědčí v neprospěch daňového subjektu a ty potom osvědčil a použil pro své další závěry.<sup>35</sup> Zásadu volného hodnocení důkazů nemůže daňový subjekt nijak ovlivnit, neboť „je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků“.<sup>36</sup>

Nejvyšší správní soud k této zásadě konstatuje ve svém rozsudku: „Je nutno zdůraznit, že hodnocením důkazů není uvedení jejich výčtu a konstatování závěru. Jedná se o proces, kdy správce daně porovnává, které skutečnosti z jednotlivých důkazů vyplývají, jakým způsobem zapadají do příslušného rámce, jaké pochybnosti provedením důkazu vznikají a jaké jsou odstraněny.“<sup>37</sup>

### 3.2.7 Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti

Obě tyto zásady obsažené v § 9 odst. 1 DŘ představují prostředek právní ochrany daňových subjektů, neboť zaručují nezneužití informací zejména o majetkových poměrech daňových subjektů nepovolnými osobami. Mlčenlivost je zde pojata v daleko širší souvislosti než státní, hospodářské či služební tajemství a jejím cílem je chránit vše, co je spojeno především s majetkovými a osobními poměry daňových subjektů. Toto spolu se zásadou mlčenlivosti představuje relativně účinnou obranu daňového tajemství. Tato zásada

---

<sup>35</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem*. 4. vydání. Praha: Vydavatelství ANAG, 2005, s. 33.

<sup>36</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. března 2004, sp. zn. 3 Afs 1/2003 – 101.

<sup>37</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. února 2007, sp. zn. 9 Afs 7/2007 – 58.

znamená striktní povinnost všech osob, které byly nebo jsou jakkoliv účastny řízení, zachovávat mlčenlivost o všem, co se v řízení dozví nebo v souvislosti s ním dozvěděly. Zprostit mlčenlivosti správce daně může v tomto vztahu pouze samotný daňový subjekt, jehož se informace týkají. Mlčenlivost je prolomena u dražby, která je dle § 194 odst. 2 DŘ veřejná. Pokud by tomu tak nebylo, dražba by ztratila na významu.

### **3.2.8 Zásada povinnosti zahájení daňového řízení a zásada oficiality**

Zásada oficiality zakotvená v § 9 odst. 2 DŘ je povinností správce daně zahájit z vlastního podnětu daňové řízení vždy, zjistí-li splnění zákonných podmínek pro vznik či existenci daňové pohledávky. Zásadu oficiality nelze však chápat pouze v zúžené formě zahájení řízení, ale jako celkovou činnost správce daně po celou dobu daňového řízení.

Zásadou dispoziční je ovládáno daňové řízení tehdy, kdy je řízení zahájeno z podnětu daňového subjektu či jiné osoby a je tedy opakem zásady oficiality. Podle této zásady může daňový subjekt disponovat svým procesním nárokem, pokud to zákon připouští a rovněž to neplatí pouze pro zahájení řízení.

a) První možností je, že se na daný institut vztahují obě výše uvedené zásady. Je tomu tak například v řízení o mimořádných opravných prostředcích, kde lze řízení zahájit jak na podnět daňového subjektu, tak i z moci úřední

b) Druhou možností je uplatnění pouze zásady dispoziční, kdy např. odvolání proti rozhodnutí správce daně může podat pouze daňový subjekt

c) Třetí a poslední možností je uplatnění pouze zásady oficiality, kdy k prověřování daňového základu je oprávněn pouze správce daně, tento také např. uplatňuje sankce vůči daňovému subjektu, vymáhá daně, provádí exekuce, realizuje vyhledávací činnost. Tedy činí takové kroky, které ze zákona daňovému subjektu nepřísluší.

### **3.2.9 Zásada neformálnosti**

Jedná se o zásadu možnosti obrany proti simulovaným úkonům v daňovém řízení a je jednou z nejdiskutovanějších zásad daňového řízení vůbec. V praxi to znamená, že při uplatňování daňových zákonů se bere v úvahu vždy pouze skutečný obsah právního úkonu, nikoliv jeho formální označení. Tedy zastřená nesprávná kvalifikace právního úkonu či činností s ní spojených se nemůže stát pro daňové řízení směrodatným podkladem pro

stanovení a vybrání daně, protože rozhodující je vždy skutečný obsah této činnosti nebo úkonů. Tuto zásadu by se také dalo nazvat zásadou skutečného obsahu právního úkonu, či jako zásadu neformálního daňového řízení nebo pravdou materiální, která má vždy přednost před pravdou formální.

Domnívám se, že zákonodárce opomněl dát jednu ze zásad, která by mohla zásadně ovlivnit rozhodování správce daně, a to zásadu dobré víry.<sup>38</sup> Předpokládejme, že jsou daňové subjekty, které jednájí v dobré víře a v konečném rozhodnutí správce daně mohou být nemile překvapeni. Jako příklad bych mohl uvést odebrání zboží odběratelem od dodavatele, který deklaruje, že je plátcem DPH. Dodavatel daň z přidané hodnoty ale úmyslně neodvede. Nebo dodavatel vystupuje jako zástupce firmy, ale oprávnění jednat za firmu nemá. Daňový subjekt nemá možnost ověřit si skutečnosti jinde než v obchodním rejstříku nebo v evidenci ARES. Jedná v mnoha případech v dobré víře.

---

<sup>38</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. srpna. 1987, sp. zn. 3 Cz 42/87.

## 4 Zajištění daní

### 4.1 Účel zajištění daní

Má-li správce daně pochybnosti, že dosud nesplatná nebo nestanovená daň bude v budoucnu nedobytná nebo vymahatelná se značnými obtížemi, dává zákon správci několik zajišťovacích instrumentů:

- zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň složením jistoty
- zajišťovací exekuci
- zástavní právo
- ručení
- bankovní záruku
- stanovení povinností platit zálohy.<sup>39</sup>

### 4.2 Zajištění daní zajišťovacím příkazem

Zajištění úhrady na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň provádí správce daně prostřednictvím vydání zajišťovacího příkazu, jehož smyslem je včasné zajištění částky ve prospěch správce daně, uvedenou v příkaze ke splnění tohoto rozhodnutí. Smyslem zajišťovacího příkazu je zkrácení splatnosti nesplatné daně tak, aby byla vykonatelná dříve. Zajišťovací příkaz je rozhodnutím, které musí obsahovat všechny náležitosti uvedené v § 102 DŘ a musí být odůvodněn. V odůvodnění musí správce přesně vymežit své důvody, proč se obává skutečnosti, že daň bude obtížně vymahatelná popřípadě nedobytná. V odůvodnění musí správce daně uvést, jakými myšlenkovými pochody se řídil a jaké pomůcky použil při stanovení výše zajišťované částky. V odůvodnění musí být kladen důraz na přiměřenost pomůcek § 114 odst. 4 DŘ. V případě, že hrozí nebezpečí z prodlení, je správce daně oprávněn požádat o spolupráci daňový subjekt ve formě sdělení údajů, které by mohly napomoci správnému odhadu výše zajišťované částky.

Délka pro složení jistoty je dána daňovým řádem v délce tří dnů, pokud hrozí nebezpečí z prodlení, je daňový subjekt povinen složit zajišťovanou částku ihned po obdržení

---

<sup>39</sup> HANUŠ, Jaromír a kol. *Daňový řád v kostce*. Ostrava: Nakladatelství EconomiCon, 2012, s. 214 – 217.

zajišťovacího příkazu. Tento postup musí být odůvodněn v zajišťovacím příkazu. Jistota se skládá ve prospěch osobního depozitního účtu daňového subjektu, vedeného správcem daně.

Zajišťovací příkaz není rozhodnutím předběžné povahy a není vyloučen ze soudního přezkumu – Rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, sp. zn. 9 Afs 13/2008.

Jediným řádným opravným prostředkem proti zajišťovacímu příkazu je odvolání, které musí být podáno u správce, který zajišťovací příkaz vydal. § 168 odst. 1 DŘ výslovně vylučuje aplikaci § 35 odst. 2 DŘ, což znamená, že podá-li daňový subjekt odvolání u jiného finančního úřadu správce daně nebo nadřízeného orgánu, není lhůta zachována. Odvolání musí být podáno u místně a věcně příslušného správce daně, který rozhodnutí vydal. Pokud daňový subjekt podá odvolání nepřislušnému finančnímu úřadu, musí tento věc v souladu s § 75 DŘ věc postoupit správci daně, který je příslušný k vyřízení věci. Zachování lhůty se posuzuje až podle dne, kdy postoupené odvolání došlo místně a věcně příslušnému správci daně.

Odvolání má zvláštní průběh. Pokud správce daně nerozhodně o odvolání do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává ze zákona neúčinným a správce daně je povinen finanční prostředky, složené na osobním účtu, daňovému subjektu vrátit. Dovolil bych si upozornit, že daňový řád nikde neuvádí, že je možné odvolání podat. Obecně to ale vyplývá z ustanovení § 109 odst. 1 DŘ.

Proti zajišťovacímu příkazu nelze uplatnit obnovu řízení jako opravný prostředek, navržený daňovým subjektem ani jako dozorčí prostředek nařízením přezkoumání rozhodnutí.

Správce má možnost k zajišťované částce zřídit zástavní právo, to však pouze za stavu, že daňový subjekt ve lhůtě dané zajišťovacím příkazem, částku nesloží. Takto vzniklé zajišťovací právo trvá bez ohledu na zánik zajišťovacího příkazu. Podle § 176 odst. 1 písm. c) DŘ se může zajišťovací příkaz stát exekučním titulem.

### **4.3 Ručení dle daňového řádu**

*„Ručení je obecným institutem celého právního řádu, detailně propracované především teorií a judikaturou soukromého práva. Kořeny ručení sahají hluboko do minulosti, jsou*



*prosáklé římskoprávní tradici, zpracovávanou různými směry a školami v průběhu recepcce římského práva.*<sup>40</sup>

Ručitelem je osoba, které na základě dobrovolného prohlášení nebo na základě jiného zákona vznikne ručitelská povinnost. Procesní postavení ručitele je aktivováno výzvou správce daně, ve které sdělí stanovenou daň, za kterou ručí a vyzve jej k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě ve smyslu ust. § 171 odst. 1 DŘ. Po procesní aktivaci ručitelovy povinnosti výzvou, přiznává daňový řád ručiteli procesní postavení daňového subjektu při placení daní. Nově daňový řád rozšiřuje ručení bankovní zárukou dle § 173 DŘ. Bankovní záruka je upravena rovněž v § 313 a násl. obchodního zákoníku jako absolutní obchod, který nemá obdobu v občanském zákoníku. Daňový řád pojal bankovní záruku poněkud zjednodušeně, neboť správci daně by mělo postačovat pouze prohlášení banky, že uspokojí pohledávku za dlužníka v případě jeho nesplnění. Nemůže být bankou uplatněna námitka dlužníka vůči věřiteli, banka neplní na základě písemného požádání věřitelem. Při úhradě zajištěné daně je dán shodný postup jako u zákonného ručení.

#### **4.4 Zajištění daně zálohami**

Výši a periodicitu záloh stanoví jednotlivé daňové zákony. Za nejběžnější a nejtypičtější je považována záloha na daň z příjmů fyzických a právnických osob a záloha na silniční daň. Prostřednictvím záloh je zajišťována do budoucna daň, která zatím není známa a není splatná. Povinnost platit zálohu může určit svým rozhodnutím i správce daně. Výši a splatnost záloh na daň z příjmů fyzických a právnických osob řeší ustanovení § 38a zákona č. 586/1992 Sb., v platném znění, zákon o daních z příjmů. Dále také § 38 h téhož zákona, který upravuje vybírání a placení záloh na daň a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Zálohy na silniční daň upravuje zákon č. 16/1993 Sb., v platném znění, zákon o dani silniční.

---

<sup>40</sup> Rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 86/2004 ze dne 26. listopadu 2005.

#### Příklad č. 1- stanovení záloh na daň z příjmů

Daňovému subjektu vznikla k 31. 3. 2011 daňová povinnost na dani z příjmů ve výši 185.000,- Kč. Ve smyslu ustanovení § 38a odst. 4 ZDP mu vznikla daňová povinnost ve výši 1/4 poslední známé daňové povinnosti, tedy povinnost hradit zálohy ve výši 46.250,- Kč se splatností k 15. 6. 2012, 15. 9. 2012, 15. 12. 2012 a 15. 3. 2013. Na daňovou povinnost za rok 2012 budou započteny zálohy, uhrazené do konce roku 2012 tedy 3 x 138.750,- Kč. Pokud známá poslední daň za rok 2012 nepřekročí 150.000,- Kč, stane se daňový subjekt plátcem pololetní zálohové daně.<sup>41</sup>

#### Příklad č. 2 - stanovení záloh na silniční daň

Daňový subjekt má poslední známou daňovou povinnost na silniční dani ve výši 7.200,- Kč za období roku 2011 a je povinen platit zálohy na daň v průběhu zdaňovacího období roku 2012, a to vždy nejpozději do 15. dne následujícího po příslušném čtvrtletí. Výjimkou je poslední čtvrtletí roku, kdy se záloha na daň platí za měsíce říjen a listopad do 15. prosince. Za měsíc prosinec se záloha na daň neplatí.<sup>42</sup>

Do uvedených termínů se platí záloha na daň za vozidla, která byla předmětem daně v předchozích kalendářních měsících se splatností do 15. 4. 2012 v částce 1.800,- Kč, do 15. 7. 2012 v částce 1.800,- Kč, do 15. 10. 2012 v částce 1.800,- Kč a do 15. 12. 2012 v částce 1.200,- Kč. Při zúčtování daňové povinnosti na silniční daň za rok 2012 bude zohledněna uhrazená záloha ve výši 6.600,- Kč.<sup>43</sup>

Správce daně může v odůvodněných případech stanovit zálohy nižší nebo zálohovou povinnost úplně zrušit. Správce daně musí objektivně posoudit žadatelem uvedené důvody. Zde bych si dovil citovat náleží Ústavního soudu: *„V právním státě je nepřijatelný výklad, podle kterého má správce daně absolutní volnou úvahu v rozhodnutí o žádosti daňového poplatníka podle § 67 ZSDP, z čehož by také plynula neexistence subjektivního práva poplatníka na stanovení záloh jinak, popřípadě zrušení povinnosti daň zálohovat. Takovýto*

---

<sup>41</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>42</sup> Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>43</sup> KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. Praha: Sagit a.s, 2011, s. 45.

*výklad by vedl k tomu, že by daňový poplatník mohl být vystaven eventuální soudně nepřezkoumatelné správní libovůli.“<sup>44</sup>*

---

<sup>44</sup> Nález Ústavního soudu, č. j. IV. ÚS – 49/04 ze dne 16. března 2006.

## **5 Vymáhání daní**

Podle původní úpravy, obsažené v § 73 a § 74 ZSDP, měl správce daně pouze rámcové pravomoci, které mu dávaly prostor pro vymáhání daní. Především dávaly možnost, jaký postup správce daně zvolí, zda formu výkonu rozhodnutí, prováděného na návrh správce daně soudem nebo k výkonu rozhodnutí bude pověřen exekutor. Další pravomoci správce daně k vymáhání pohledávek byly obsaženy v jiné právní úpravě, a to v zákoně č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, zákon č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek. Na jednotlivé způsoby provedení exekuce musel správce daně aplikovat právní úpravu danou občanským soudním řádem, neboť právní úprava ZSDP podrobnou úpravu neobsahovala. Přijetím daňového řádu došlo k odstranění rozdílností ve vymezení působnosti správce daně od působnosti soudů, kterým je občanský soudní řád určen.

### **5.1 Postup správce daně před zahájením vymáhání daně**

V daňovém řádu již není obsažena povinnost správce daně k podání výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, jak tomu bylo do 31. 12. 2010 podle ZSDP. Správce daně může daňový subjekt vyrozumět o nedoplatku telefonicky, neformální upomínkou, ale také upozornit vůbec nemusí. Daňový subjekt musí počítat s tím, že správce daně může přímo přejít k vymáhání dluhu. Jde o velmi zásadní změnu, která znamená daleko větší obezřetnost u dlužníků.

### **5.2 Způsob vymáhání**

Správci daně je přiznána pravomoc k vymáhání a vybrání nedoplatku, pokud nedojde k dobrovolné úhradě nedoplatku. Pro realizaci vymáhání daní dává daňový řád správci daně možnost volby, jakým způsobem k exekuci přistoupí, a to zda zvolí formu učiněním úkonů v daňové exekuci nebo podá návrh na výkon rozhodnutí soudu či zda požádá o vymožení nedoplatku soudní exekutorský úřad. Pro specifické případy, které mohou nastat na straně daňového subjektu, daňový řád zmocňuje správce daně k tomu, aby daňový nedoplatek uplatnil v řízení realizovaném podle právní úpravy insolvenčního zákona, případně jej

přihlásil do veřejné dražby. Dle správce daně zvoleného způsobu vymáhání jsou následně využívány jednotlivé způsoby exekuce, a to s ohledem na skladbu majetku dlužníka, výši dluhu a danou situaci. Správce daně volí jiný způsob tam, kde dlužník disponuje nemovitostmi a obchodním majetkem oproti stavu, kdy je dlužník například zaměstnán a má pravidelný příjem ze mzdy.

V některých případech se daňová exekuce může jevit jako velmi komplikovaná. Jako příklad lze uvést stav, kdy postižitelná věc je v majetku osoby odlišné od osoby daňového dlužníka. Je tomu tak například v případě neúčinnosti úkonu dlužníka podle § 180 odst. 6 DŘ a § 150 OZ nebo úspěšně provedené odporovatelnosti podle § 42a OZ. Správce daně je při volbě způsobu vymáhání vázán zásadou přiměřenosti, a to míry dané okolnostmi jednotlivých případů. Při volbě vhodného způsobu exekuce lze vycházet i z výše ostatních nákladů, jako jsou náklady na výkon prodeje ve smyslu ustanovení § 183 odst. 2 DŘ, náklady exekuce a odměna exekutorovi dle vyhlášky č. 330/2001 Sb., soudní poplatky, či případné další ztráty například ztráta nároku na výplatu státní podpory při provedení exekuce příkázáním pohledávky z účtu stavebního spoření. Smyslem správného určení vhodného způsobu exekuce je to, aby náklady spojené s vymáháním dlužné částky byly co nejnižší a postižení na majetku dlužníka úměrné. Interpretací zásady jsou v daňovém řádu speciálně zdůrazněny ustanovením § 175 odst. 2 DŘ. Pokud se jedná o nižší částky a nedbalost dlužníka, má tento většinou snahu dluh neprodleně uhradit dobrovolně a snížit tím své náklady. Správce daně je oprávněn k vybrání nedoplatků, avšak tam, kde dochází k dělené správě kompetenční (§ 162 odst. 2 DŘ) a doplatek vymáhá jiný organ, by mohlo dojít k nejasnostem ohledně přijetí dobrovolné částky.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Praha: Vydavatelství ANAG, 2010, s. 730.

## 6 Daňová exekuce

### 6.1 Definice exekuce

Pojem exekuce je definován již v římském právu, které vycházelo z teze, že pokud odsouzený nesplnil do 30-ti dnů svoji povinnost, bylo zahájeno exekuční řízení, směřující k osobě dlužníka a proti jeho majetku tak, aby se žalobci dostalo peněžité částky, kterou ve sporu vysoudil.<sup>46</sup>

Daňová exekuce je dílčím daňovým řízením ve smyslu ustanovení § 134 odst. 3 písm.) DŘ. Je specifická tím, že se odlišuje od tradiční definice daňového řízení o jedné dani za jedno daňové období, neboť je vedena na základě výkazů nedoplatků vykázaných i za více období. Daňová exekuce je ukončena bez konečného rozhodnutí tedy ex lege a končí většinou uspokojením oprávněného a není třeba ji zastavovat.

Exekuce a vymáhání nedoplatků jsou souhrnně řešeny v §§ 175 až 232 zákona č. 280/2009 Sb., DŘ. Na rozdíl od ZSDP řešení daňových exekucí je mnohem rozsáhlejší a účinnější.

*„Provedením daňové exekuce dochází k zásahu do vlastnického práva podle čl. 11 Listiny, a to ve smyslu – podle typu exekuce – zániku vlastnického práva k určité peněžní hodnotě*

*(příkazáním pohledávky, srážka ze mzdy) či k movité věci, k jejímuž prodeji může dojít.“<sup>47</sup>*

Definice pojmu „daňové exekuce“ není v daňovém řádu blíže specifikována. 5. díl je nadepsán jako „vymáhání daní“ a již v § 175 DŘ je přikročeno bez dalšího vysvětlení k pojmu „daňová exekuce“.<sup>48</sup>

### 6.2 Subsidiární použití občanského soudního řádu

Úprava týkající se vymáhání daňových nedoplatků v daňovém řádu není konečná, ale odvolává se v § 177 DŘ na úpravu v občanském soudním řádu. Občanský soudní řád se nejčastěji bude využívat v oblasti úpravy vymáhání u poddlužníků.

<sup>46</sup> BARTOŠEK, Milan. *Dějiny římského práva*. Praha, Academia, 1995, s. 92.

<sup>47</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. Afs 127/2005 – 58 ze dne 3. srpna 2006.

<sup>48</sup> TARANDA, Petr. *Daně a právo v praxi*, 12. května 2010, s. 13.

Ustanovení § 177 DŘ upravuje vztah k občanskému soudnímu řádu, a to subsidiárním použitím OSŘ v případě, není-li v daňovém řádu upraveno jinak. Pokud není nalezena odpověď na postup při daňové exekuci v daňovém řádu, uplatní se postupy obecné úpravy OSŘ. Tento postup bude využit především u poskytovatelů platebních služeb, povinných z jiných pohledávek nebo u plátců mzdy.

Záměr zákonodárce upravit podrobnosti při výkonu daňové exekuce je matoucí, neboť jednoznačně nevymezil postup správce daně a ponechal souběžný vztah obou předpisů. Odstavec 2 § 177 DŘ působí negativně na ustanovení odstavce 1 § 177 DŘ a na jasnou konstrukci použití OSŘ při daňové exekuci. Správce daně má značně omezené pravomoci oproti pravomocem přiznaným soudům při výkonu rozhodnutí. Jako příklad lze uvést rozhodování o popření pohledávek dle § 267a OSŘ z čehož lze pouze dovodit, že daňový řád nepřiznává věřitelům popírat pohledávky.<sup>49</sup> Text zákona rovněž může vést k nedokonalému výkladu, a to i v otázce výčtů způsobů exekuce nebo v otázce pravomocí správce daně oproti pravomocem přiznaným soudu u výkonu rozhodnutí.

### 6.3 Exekuční titul

K vynucení povinnosti splnění povinnosti jinou osobou je podmínkou existence exekučního titulu. Podle § 176 DŘ exekučním titulem je:

- a) výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní
- b) vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění, nebo
- c) vykonatelný zajišťovací příkaz.

Výkaz nedoplatků není rozhodnutím, ale soupisem nedoplatků daňového subjektu, o kterém bylo rozhodnuto vykonatelným rozhodnutím. Tento soupis je sestavován tehdy, pokud je vykonatelných rozhodnutí více. Výše nedoplatků je stanovena vždy v aktuální výši ke dni sestavení soupisu, zřejmé z údajů evidence daní.

---

<sup>49</sup> KOBÍK, Jaroslav. KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Praha: Vydavatelství ANAG, 2010, s. 743.

Vykonatelné rozhodnutí musí být vydáno podle DŘ nebo jiného právního předpisu, musí být pravomocné, nelze proti němu podat řádný opravný prostředek a nezaniklo právo tento doplatek vymáhat. Vykonatelná rozhodnutí se podle § 274 písm. OSŘ použijí i jako exekuční titul pro soudní výkon rozhodnutí.

Ve srovnání se zákonem č. 337/1992 Sb., ZSDP, neobsahuje právní úprava daňového řádu ve výčtu zálohu na daň, naopak novým prvkem je vykonatelný zajišťovací příkaz.

Exekuční tituly může správce daně měnit dle aktuálního stavu, vždy musí vydat rozhodnutí o záměně exekučního titulu. Jedná se například o nahrazení zajišťovacího příkazu jako původního exekučního titulu, vykonatelným rozhodnutím.

Z hlediska materiální vykonatelnosti musí být z rozhodnutí zřejmé, co má být plněno, komu, v jaké lhůtě a kam má být plněno. Toto daňový řád upravuje obecně v ustanovení § 102.

Jako příklad lze uvést dodatečný platební výměr, který musí obsahovat označení správce daně, který tento vydal, označení daňového subjektu, číslo jednací, výrok s uvedením příslušných právních předpisů, částku dodatečně stanovené daně a číslo bankovního účtu, kam má být plněno. Dále poučení, podpis úřední osoby, datum podpisu, případné odůvodnění a lhůtu 15-ti dnů k plnění ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Pokud toto rozhodnutí neobsahuje lhůtu pro plnění nebo výši dodatečně stanovené daně, je z hlediska materiálního nevykonatelné.<sup>50</sup>

Pokud je rozhodnutí vykonatelné materiálně, mělo by být vykonatelné i formálně, například bylo-li řádně doručeno daňovému subjektu, nabylo právní moci, případně, že uplynula doba k plnění. Daňový řád na rozdíl od zákona č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, neobsahuje předběžnou vykonatelnost.

Materiální a formální vykonatelnost rozhodnutí je nutno posuzovat u každého rozhodnutí individuálně, neboť například u dělené správy je nutno zkoumat všechny právní předpisy, kterých se rozhodnutí týká. Některé speciální předpisy mohou upravovat speciální lhůtu pro vymození nedoplatků, která je odlišná od prekluzivní lhůty, stanovené v § 160 DŘ. Tyto otázky posuzuje správce daně v rámci nařízení exekuce.

---

<sup>50</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Komentář k Daňovému řádu*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 387.



Exekuční titul vydaný v jiném členském státě Evropské unie má postavení tuzemského exekučního titulu, za splnění daných formálních podmínek, k nimž patří obecně doložení originálu exekučního titulu, vyjádření k nespornosti pohledávky, pokud je tato v zahraničí napadena, členský stát využil všechny prostředky k vymožení pohledávky. Daňová pohledávka by měla přesahovat 1 500 EUR a od její vymahatelnosti by nemělo uplynout více jak 5 roků. Cizí exekuční titul nelze podrobit soudnímu přezkumu tuzemského soudu.<sup>51</sup>

Úprava v rámci Evropské unie má zefektivnit vymáhání pohledávek a zrovnoprávnit exekuční tituly.<sup>52</sup>

Do českého právního řádu jsou směrnice Rady a nařízení EU implementovány zákonem č. 191/2004 Sb.

## **6.4 Průběh daňové exekuce**

### **6.4.1 Nařízení daňové exekuce**

Daňová exekuce se nařizuje exekučním příkazem, který ve výroku obsahuje:

- a) způsob provedení daňové exekuce
- b) výši nedoplatku, pro které je exekuce nařizována
- c) odkaz na exekuční titul.<sup>53</sup>

Daňovou exekuci lze provést pouze těmito způsoby:

- a) srážkami ze mzdy
- b) příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb
- c) příkázáním jiné peněžité pohledávky
- d) postižením jiných majetkových práv
- e) prodejem věcí movitých nebo
- f) prodejem nemovitostí.<sup>54</sup>

---

<sup>51</sup> Nařízení č. 44/2001 Sb., ze dne 22. prosince 2000, Brusel 1, o soudní pravomoci a uznání a výkonu soudních rozhodnutí, platnost 1. 3. 2002.

<sup>52</sup> Směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008.

<sup>53</sup> § 178 odst. 2 zákona č.280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>54</sup> § 178 odst. 5 zákona č.280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Okamžikem zahájení exekuce je okamžik vydání exekučního příkazu. Není rozhodné, zda exekuční příkaz byl dlužníkovi doručen. Toto zákonné ustanovení má svůj cíl, a to především zabránit dlužníkovi v manipulaci s majetkem. Exekuční příkaz se přednostně doručuje poddlužníkovi se smyslem převzetí finančních prostředků od něj na zajištění dluhu dlužníka. Příkladem může být přednostní doručení bance. Úprava doručování exekučního příkazu je ustanovena v jednotlivých způsobech daňové exekuce.

Exekuční příkaz jako procesní rozhodnutí správce daně má povahu individuálního právního aktu. Musí obsahovat zákonné náležitosti podle § 102 odst. 1 DŘ a výrok dle § 178 odst. 2 DŘ.

Při nařízení daňové exekuce je správce daně v pozici jediného navrhovatele a oprávněného. Zahájením exekuce dochází k přerušení lhůty pro placení daně a dlužníkovi není již umožněno uhradit daň dobrovolně.

Exekuční příkaz je procesním rozhodnutím správce daně. Tento je oprávněn k jeho zrušení v odvolacím řízení a následnému zastavení exekučního řízení. Exekuční řízení může znovu probíhat na základě vydání exekučního příkazu ve stejné věci a nejde v tomto případě o res judicata, překážku věci rozhodnuté. Obdobně tomu je u vydání více exekučních příkazů k vymožení jedné pohledávky. O litispendenci, překážku věci zahájené, by šlo jen v tom případě, kdy by existovala shoda subjektů, pohledávek, titulu a způsobu vymáhání.<sup>55</sup> Obsahem exekučního příkazu není výčet zákazů a omezení dlužníka (arrestatoria ani inhibitoria). Tato omezení dostatečně vyplývají z daňového řádu a občanského soudního řádu. Dlužník by však o těchto omezeních a zákazech měl být poučen.

Dřívější zákonná úprava umožňovala dlužníkovi podání námítky proti exekučnímu příkazu. Úpravou v daňovém řádu došlo k posílení prostředku ochrany, a to formou odvolání do 15 dnů od doručení. O odvolání rozhoduje z důvodů dvojinstančnosti nejbližší nadřízený správce daně, což může být daňovému subjektu ku prospěchu, neboť může existovat jiný právní názor nadřízeného orgánu. Odvolání nemá odkladný účinek. V odvolání může daňový subjekt uplatnit různé odvolací důvody. Nejvyšší správní soud konstatoval, že způsobilými námitkami mohou být: „ *existence titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod., navíc za podmínky že stížnost tvrdí například,*

---

<sup>55</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Komentář k Daňovému řádu*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 403.

*že exekuční titul neexistuje, zvolený způsob exekuce není zákonem připuštěn, že cena postižené věci je v nepoměru k výši pohledávky atp.“<sup>56</sup>*

Odvolání proti exekučnímu příkazu může podat každý, komu je exekuční příkaz doručen. Rozhodnutí proti exekučnímu příkazu podléhá soudnímu přezkumu – viz § 65 SŘS. V případě, že podá odvolání poddlužník a namítá neexistenci předmětu exekuce, není rozhodnutí správce daně o této otázce způsobilé pro soudní přezkum. V tomto případě existuje dvojí judikatura Nejvyššího správního soudu, a to usnesení Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 AFS 33/2008 - 175 ze dne 11. prosince 2008 a sp. zn. 8 Afs 94/2005 ze dne 28. února 2007. Spor musel být rozhodnut až rozšířeným senátem, kdy v rozsudku ze dne 18. května 2010 sp. zn. 5 Afs 33/2008-180 kdy soud konstatoval, že „*poddlužník je oprávněn brojít proti exekučnímu příkazu stejnými námitkami jako dlužník, avšak neexistence předmětu exekuce má být řešena v řízení o poddlužnické žalobě*“.<sup>57</sup>

V § 178 odst. 2 písm. c) DŘ vidím nesoulad v tom, že ustanovení obsahuje povinnost uvedení výše exekučních nákladů v exekučním příkazu. Především u dražby věcí movitých a nemovitých správce daně bude velmi těžko odhadovat náklady předem. Není najisto postavena skutečnost, zda k dražbě vůbec dojde a zda bude daňový dlužník povinen tyto náklady uhradit.

#### **6.4.2 Majetek vyloučený z daňové exekuce**

Účelem právní úpravy, uvedené v § 179 DŘ je, aby exekuce byla vedena proti majetku daňového dlužníka a nepostihla majetek třetí osoby. Dřívější právní úprava toto ustanovení neobsahovala a řídila se občanským soudním řádem s využitím § 267 OSŘ, institutem excindační žaloby. Daňový řád definuje osoby, které jsou aktivně legitimovány k podání návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce. Z textu § 179 DŘ je patrné, že se toto ustanovení týká movitého a nemovitého majetku ve vztahu k exekučnímu prodeji.

---

<sup>56</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2004, sp. zn. 1 AFS 47/2004-75.

<sup>57</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. května 2010, sp. zn. 5 AFS 33/2008-180.

### 6.4.3 Prohlášení o majetku

Institut prohlášení o majetku svěřuje zákon soudům, exekutorům a obsahuje ho i insolvenční právo. Tento institut byl právně zakotven novelou občanského soudního řádu provedený zákonem č. 30/2000 Sb., spolu s uplatněním výzvy k prohlášení majetku. Daňový řád řeší prohlášení o majetku v § 180.

Podmínkou uplatnění výzvy je nemožnost vymožení nedoplatku daňovou exekucí příkázáním pohledávky. Oproti OSŘ není v DŘ spojeno předvolání s výslechem dlužníka. Dlužník musí podat prohlášení o majetku na základě výzvy správce daně. Pokud takto dlužník neučiní, mohou nastoupit následky naplnění trestného činu dle § 227 TZ, porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku. S výzvou k prohlášení o majetku jsou spojeny i další následky a to:

- právní úkony, týkající se majetku dlužníka, které učinil po doručení výzvy, jsou vůči správci daně a dalším osobám, které mají vůči dlužníkovi pohledávku, vymahatelnou na základě exekučního titulu neplatné
- prohlášení o majetku může být určujícím faktorem pro volbu správce daně o způsobu provedení daňové exekuce.<sup>58</sup>

Daňový řád taxativně stanoví, kdy dlužník není povinen vyhovět správci daně. Je tomu tak v případě, že vymáhaný nedoplatek zanikl, u dlužníka je zavedena nucená správa nebo bylo vůči dlužníkovi zahájeno insolvenční řízení.

### 6.4.4 Důvody pro zastavení nebo odklad exekuce

Daňovou exekuci lze odložit nebo zastavit. Odložit lze zcela nebo částečně. Na otázky kdy, jak a v jakém rozsahu odpovídá Daňový řád v § 181. Důvody pro odložení daňové exekuce mohou vyplývat ze zákona.<sup>59</sup> Například insolvenční zákon účinně blokuje provádění exekucí již okamžikem zveřejnění vyhlášky o zahájení insolvenčního řízení.<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. Praha: Sagit a.s, 2011, s. 560.

<sup>59</sup> HANUŠ, Jaromír a kol. *Daňový řád v kostce*. Ostrava: Nakladatelství EconomiCon, 2012, s. 300 – 303.

<sup>60</sup> § 109 odst. 1, písm. c), odst. 4 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů.

K zastavení daňové exekuce může dojít na návrh příjemce exekučního příkazu nebo z moci úřední. Právní účinky již provedených exekucí zůstávají zachovány, pokud správce daně nerozhodl v rozhodnutí o odložení exekuce jinak.

#### **6.4.5 Náklady exekučního řízení**

Exekuční náklady je povinen hradit dlužník. Souhrnně tyto náklady představují náklady na nařízení daňové exekuce, náklady na výkon prodeje a hotové výdaje vzniklé při provádění exekuce. Při stanovení exekučních nákladů je obecně platné, že výše nákladů za nařízení daňové exekuce jsou součástí exekučního příkazu a náklady včetně hotových výdajů samostatným rozhodnutím. Pokud hotové výdaje související s výkonem prodeje, představují náklady již vynaložené, kterými je zatížen k úhradě dlužník, i když nedojde ke zpeněžení majetku. Proti rozhodnutím správce daně lze podat odvolání do 15 dnů.

#### **6.5 Postižení majetkových práv a jiných práv daňovou exekucí**

Aby byl naplněn účel daňové exekuce, musí daňový dlužník disponovat majetkem, který lze daňovou exekucí postihnout. Právní úprava řeší, jaká majetková práva dlužníka lze postihnout. Výčet způsobů není kompletní a chybí právní úprava pro provedení exekuce prodejem podniku nebo jeho části. Daňový řád řeší majetkové postihy následujícími způsoby:

- srážkami ze mzdy
- příkázáním pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb
- příkázáním jiné peněžité pohledávky
- postižením jiných majetkových práv
- prodejem movitých věcí
- prodejem nemovitostí<sup>61</sup>

U úprav, uvedených v prvních čtyřech bodech zákonodárce předpokládá existenci další osoby, a to poddlužníka nebo poskytovatele platebních služeb. Exekuce postižením

---

<sup>61</sup> § 178 odst. 5 zákona č.280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

jiných majetkových práv se zásahem do vlastnického a spoluvlastnického práva je vykonávána prodejem nemovitostí a věcí movitých.<sup>62</sup>

Správci daně byly svěřeny pravomoci pro výkon exekuce, ale také povinnost vybrat z možností, daných mu zákonem, vybrat takový způsob provedení, aby co nejméně zatížil daňového dlužníka a přitom byl naplněn účel exekuce.

#### Daňová exekuce srážkami ze mzdy

V této části zákon doznal oproti ZSDP pozitivních změn, a to především v přehlednosti úkonů správce daně. V oblasti jiných příjmů, mzdě naroveň postavených, ponechal zákonodárce aplikaci dle OSŘ.

Srážky ze mzdy daňového dlužníka je povinen provádět plátce mzdy a tyto odvádět na daňový účet dlužníka, vedený správcem daně. Plátce mzdy má i další povinnosti vůči správci daně podle § 189 odst. 2 DŘ. Nesplnění těchto povinností je sankcionováno pořádkovou pokutou ve výši do 50 000 Kč, daňový zákon však neupravuje pořádkovou pokutu za neplnění povinností plátce mzdy za to, že srážky neprovádí vůbec, nebo že je neprovádí řádně. Tato forma exekuce je přínosná pro správce daně u ekonomicky činného dlužníka v tom, že je pravidelně postihována jeho mzda.

Srážky ze mzdy je možno provádět jen do výše rozhodnutí a správce daně může ze závažných důvodů výši částky snížit. Plátce nemůže provádět srážky ve větším rozsahu, ani kdyby s tím dlužník souhlasil. Výše srážek nikdy nemohou dosáhnout 100%. Zákonodárce pamatoval na existenční minimum a nezabavitelnou částku. Podle § 278 OSŘ ve spojení s § 188 DŘ nesmí být dlužníkovi sražena z měsíční mzdy základní částka, která je rovna úhrnu dvou třetin součtu částky životního minima jednotlivce a částky normativních nákladů na bydlení pro jednu osobu a jedné čtvrtiny nezabavitelné částky na každou osobu, které je povinen poskytovat výživné. Na manžela dlužníka se započítává jedna čtvrtina nezabavitelné částky vždy, i když má vlastní příjem. Dále se postupuje podle § 278 odst. 1 OSŘ tak, že z čisté mzdy, která zbývá po odečtení základní částky, která se zaokrouhlí směrem dolů na částku dělitelnou třemi, se srazí pouze jedna třetina. V případě daňového nedoplatku se jedná

---

<sup>62</sup> KOBÍK, Jaroslav. KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Praha: Vydavatelství ANAG, 2010, s. 768.

o přednostní pohledávku a slouží k její úhradě druhá třetina. Jedna třetina se daňovou exekucí nepostihuje a zvyšuje se o ni základní nezabavitelná částka.<sup>63</sup>

Tato konstrukce je poměrně složitá, výše životního minima a normativních nákladů na bydlení se mění, užitečnou oporou mohou být daňové kalkulačky na webových stránkách.

Rád bych poukázal i na daňovou exekuci dlužníka, u kterého bylo zahájeno insolvenční řízení. V tomto specifickém případě lze sice exekuci nařídit, nelze ji však provést. Zde spatřuji další povinnost pro plátce mzdy, který musí na nově vzniklou skutečnost reagovat pružně. V případě insolvenčního řízení formou oddlužení plátce mzdy poukazuje sražené prostředky insolvenčnímu správci ne správci daně.<sup>64</sup>

#### Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb

Daňová exekuce se provádí z účtů vedených u bank, poboček zahraničních bank, spořitelních a úvěrových družstev a platebních institucí. Lze postihnout finanční prostředky na běžném účtu, devizovém nebo jiném účtu, a to až do výše uvedené v exekučním příkazu. Exekuční příkaz je z důvodu možnosti maření výkonu exekuce doručován poskytovateli platebních služeb výše uvedených. Povinnosti poskytovatele platebních služeb jsou v ust. § 190 odst. 2 totožné s ust. § 304 OSŘ, upravující institut tzv. arrestatoria, spočívající v povinnosti nevyplácení peněžních prostředků z účtu dlužníka, ze kterého je příkázána pohledávka, neprovádět na ně započtení ani jinak s nimi nenakládat. Další povinnosti poddlužníka upravuje § 304a OSŘ, který ex lege omezuje zákazy uložené při nařízení výkonu rozhodnutí soudcem, přímo aplikované v daňové exekuci příkázáním pohledávky.<sup>65</sup> Upravuje institut tzv. arrestatoria.

Jde o finanční prostředky, které mají být použity na výplaty mezd zaměstnancům pro nejbližší výplatní období. V praxi musí dlužník v písemném prohlášení uvést účel platby, celkovou částku, kterou svým zaměstnancům má vyplatit a jména jednotlivých zaměstnanců včetně jejich mzdových nároků. Prohlášení musí obsahovat notářsky ověřený podpis dlužníka.

---

<sup>63</sup> MAŠLÁŇ, Jiří. *Poradce č.4/2011*, vydavatel Poradce s.r.o., Český Těšín.

<sup>64</sup> Zákon č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>65</sup> KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem. 2. vydání.*

Praha: Vydavatelství ANAG, 2010, s. 776.

Vzhledem k provázanosti DŘ na OSŘ bych rád poukázal na novelu OSŘ přijatou zákonem č.218/2009 Sb., v novém ustanovení § 304b ze které vyplývá, že exekovaný dlužník by měl mít k dispozici alespoň existenční minimum ve výši dvojnásobku životního minima. Jeho konstrukce s případným zohledněním nákladů na bydlení ani ochrana dlužníka není v žádném zákoně obsažena.

Exekuci nelze nařídit na finanční prostředky uložené dlužníkem na účtu jiného majitele, jak judikoval Nejvyšší soud v rozsudku sp. zn. 20 Cdo 681/2001: „*Daňovou exekuci, byl-li exekuční příkaz vydán na přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňového dlužníka na účet vedený u banky, lze provést jen u pohledávky z účtu, jehož majitelem je povinný (daňový dlužník). Pohledávky z jiného účtu není způsobilým předmětem exekuce, i kdyby na účtu byly uloženy peněžní prostředky povinného (daňového dlužníka). Peněžní prostředky uložené na účtu, jehož majitelem je osoba od daňového dlužníka odlišná, lze postihnout způsobem uvedeným v § 320 občanského soudního řádu.*“<sup>66</sup>

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 111/2004 – 123 ze dne 29. září 2005 vyplývá, že nelze postihnout pohledávku z účtu, jehož majitelem je manžel daňového dlužníka, i kdyby na účtu byly uloženy peníze daňového dlužníka. Postižení peněžních prostředků ze SJM dle mého názoru může správce daně provést dle § 192 DŘ, jako daňovou exekuci postižením jiných majetkových práv.

#### Daňová exekuce přikázáním jiné peněžité pohledávky

Předpokladem pro tento způsob exekuce je pohledávka dlužníka za poddlužníkem. Může se jednat i o pohledávky dosud nesplacené nebo o dílčí pohledávky. Jako dílčí lze charakterizovat například pohledávky z nájemného s pravidelnou splatností. Plnění poddlužníka z titulu nájemného bude pravidelně vypláceno namísto dlužníka v pozici nájemce, správci daně v roli exekutora. Podmínkou je, aby pohledávka v době vydání exekučního příkazu vyplývala z právního titulu. Okamžikem doručení exekučního příkazu poddlužníkovi nesmí tento plnit ve prospěch dlužníka, nesmí provést započtení a jinak

---

<sup>66</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. března 2002, sp. zn. 20 Cdo 681/2001.



s pohledávkou nakládat.<sup>67</sup> Zde dle praxe správců daně vznikají v případě společného zájmu dlužníka a poddlužníka pokusy o zmaření exekuce manipulací s právními tituly. Dochází k antitativním smlouvám, změnám listin a dalším nekalým praktikám. Poddlužníkovi je exekuční příkaz doručován jako prvnímu, což nevidím jako nejvhodnější řešení, neboť to bývá právě on, kdo je exekučnímu dlužníkovi zavázán a má zájem na zániku pohledávky nebo na jejím snížení. Poddlužník dle zákona vyplatí správci daně splatnou pohledávku, pokud tato splatná není, učiní tak v den její splatnosti, a to do výše exekučního postihu. Pokud poddlužník neplní tak, jak mu bylo určeno, je správce daně oprávněn podat poddlužnickou žalobu ve smyslu ust. § 186/3 DŘ. Soud poté rozhodne ve sporném civilním řízení. Poddlužník může namítat neexistenci, promlčení či prekluzi pohledávky, a pokud přihlédneme k výše zmiňovaným nekalým praktikám, správce daně většinou zvažuje, zda žalobu podávat. V případě neúspěchu by nesl riziko náhrady nákladů řízení jako neúspěšný žalobce.

#### Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv

Tento typ exekuce spočívá v postižení jiného práva dlužníka, které má majetkovou hodnotu a musí se jednat o právo převoditelné na jinou osobu. V DŘ<sup>68</sup> je zaveden jako nová úprava, kterou původní ZSDP neřešil. Exekuci tak může podléhat obchodní podíl ve společnosti, členská práva v družstvu. Nově může být postižen exekucí vypořádací podíl nebo podíl na likvidačním zůstatku společnosti.<sup>69</sup>

#### Daňová exekuce prodejem movitých věcí a nemovitostí

Úvodem k tomuto způsobu exekuce si dovoluji poukázat na nesystematičnost DŘ, kdy všechny výše uvedené způsoby provádění exekuce mají přiřazený vlastní paragraf, u prodeje movitých a nemovitých věcí je jako první uvedena dražba, které se věnuji v samostatném odstavci. Je zcela zřejmé, že vlastnímu prodeji předchází více úkonů správce daně, které by

---

<sup>67</sup> GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžitě plnění v současné právní praxi*, 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde, 2007, s. 175 – 179.

<sup>68</sup> § 192 zákona č.280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>69</sup> TRIPES, Antonín. *Exekuce v soudní praxi*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 338 - 362.

měly být specifikovány úvodem. Snad byl zákonodárce veden tím, že dražba obsahuje společné prvky pro prodej věcí movitých a nemovitých a zavádí nové pojmy, dále používané.

Prodeji věcí movitých předchází jejich soupis. Zde daňový řád navazuje na § 322 OSŘ, kde jsou demonstrativně vyjmenovány věci, které jsou z exekuce vyloučeny. Jedná se o věci nutné k uspokojování hmotných potřeb svých a své rodiny včetně finanční částky ve výši dvojnásobku životního minima, pokud je dlužník podnikatelem a jde o věci, které nezbytně nutně potřebuje pro výkon své podnikatelské činnosti.<sup>70</sup> Zde je patrné, že provedení exekuce by nemělo být pro podnikatele likvidační, avšak praxe bývá odlišná. V kompetenci správce daně je provedení prohlídky sídla podnikatele a určení, zda je movitá věc nezbytně nutná. Zde se může podstatně lišit názor správce daně a daňového dlužníka. Správce daně by měl respektovat specifické potřeby jednotlivců a jeho chování by nemělo být v rozporu s morálními pravidly. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 18. června 2008 sp. zn. 7 Afs 39/2007-46 dovodil, že „*pojem nezbytně nutné potřeby je nutno interpretovat tak, že povinnému musí být zachován majetek, který mu umožní, být v minimálním rozsahu, provozovat podnikatelskou živnost.*“ Zvláštní úpravu stanoví zákon č.182/2006 Sb., insolvenční zákon. Od zahájení insolvenčního řízení není možné provést výkon rozhodnutí nebo exekuci (včetně daňové), která by postihovala majetek ve vlastnictví dlužníka, jakož i jiný majetek, který náleží do majetkové podstaty. Daňovou exekuci prodejem věcí movitých může správce daně zahájit, ale nemůže ji provést. Pokud by tak učinil, jednal by v rozporu se zákonem a zmařil by tak cíl insolvenčního řízení, které spočívá v poměrném uspokojení všech věřitelů nejen správce daně. Může nastat i situace, že daňový dlužník podá návrh na povolení oddlužení a bude mu schválena forma splátkového kalendáře. V tomto případě zůstává movitý majetek v dispoziční sféře dlužníka a daňová exekuce na majetek by vykonána být mohla.

---

<sup>70</sup> KOBÍK, Jaroslav a kol. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. 2. vydání. Praha: Vydavatelství ASPI Publishing, s.r.o., 2002, s. 139.

## 7 Zpeněžení předmětu exekuce

### 7.1 Dražba

Dražba neboli aukce mají dlouhou historii, která sahá až do roku 500 př. n. l. Slovo aukce je odvozeno od latinského slova „augere“, s českým překladem „zvýšit“ nebo „zvětšit“. Již za doby Římské říše zabavovali vojáci na dobytých územích majetek, který následně vydražovali. Výtěžky pak používali na dalších válečných výpravách. Římané využívali aukce k uhrazení dluhů konfiskovaných dlužníků. Prodejem majetku v dražbě řešil své dluhy i Marcus Aurelius, který prodal svůj nábytek, aby dluhy uhradil. Jedna z nejvýznamnějších aukcí historie se konala v roce 193 n. l., kdy byla dána pretoriánskou stráží do aukce celá Římská říše.<sup>71</sup>

Dražbu v moderním pojetí lze charakterizovat jako postup, který je součástí daňové exekuce, sloužící ke zpeněžení movitých věcí sepsaných v soupisu a nemovitých věcí označených v exekučním příkazu za účelem jejich zpeněžení. Dražba je právním titulem, na základě kterého přechází vlastnictví k věcem movitým a nemovitým.<sup>72</sup> V dražbě činí licitátor veřejné nabídky cen, dražitelé cenu akceptují.<sup>73</sup> Dražbu provádí správce daně nebo dožádaný správce daně. Není vyloučeno provedení dražby na základě pověření uděleném nadřízeným správce daně podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Tento způsob je využíván při dražbách nemovitých věcí, kdy je nutná vyšší odbornost licitátora.

Správce daně může nedoplatek přihlásit dle § 175 DŘ do veřejné dražby.<sup>74</sup> Zde je nutno odlišovat tento způsob dražby od dražby konané správcem daně, ale i od dražeb soudních, exekutorských, případně veřejné dražby konané na základě § 33 zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu.

Správce daně nařizuje dražbu po zjištění ceny movitých věcí nebo po nabytí právní moci rozhodnutí o výsledné ceně ve smyslu ust. § 221 odst. 5 DŘ, a to dražební vyhláškou. Tato je pojata jako rozhodnutí v daňovém řízení a její vydání by nemělo trvat déle, než 3

---

<sup>71</sup> KINCL, Jaromír a kol. *Římské právo*. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 174.

<sup>72</sup> HANUŠ, Jaromír a kol. *Daňový řád v kostce*. Ostrava: Nakladatelství EconomiCon, 2012, s. 259.

<sup>73</sup> Tamtéž s. 260.

<sup>74</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Komentář k Daňovému řádu*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 380.

měsíce od posledního provedeného úkonu vůči dlužníkovi. Dražební vyhláška se neodůvodňuje, na rozdíl od jiných rozhodnutí v daňovém řízení. Osoby, kterým se doručuje do vlastních rukou, se mohou proti dražební vyhlášce odvolat do 15-ti dnů ode dne doručení. Pro zajištění bezpečnosti v případě dražby cenných movitých věcí je správce daně oprávněn přizvat Policii České republiky nebo Celní správu České republiky.

Vlastní dražbu řídí daňový exekutor a je vždy veřejná, jak vyplývá z ustanovení § 194 odst. 2 DŘ. Zde bych se zamyslel nad smyslem uvedení ustanovení, že jde o veřejné jednání. Pokud by jednání bylo neveřejné, ztratila by dražba smysl.

Movité věci je možno dražit jednotlivě anebo jako soubor. Daňový řád přebírá v případě movitých věcí část koncepce § 329 OSŘ, nejnižší podání musí činit minimálně jednu třetinu ceny zjištěné. Vydražitel musí cenu okamžitě uhradit, zde je rozdíl oproti § 329 odst. 6 OSŘ, který je benevolentnější a dává vydražiteli lhůtu k zaplacení v délce sedmi dnů. Z tohoto vyplývá, že přechod vlastnického práva k věci movité prováděné správcem daně přechází na vydražitele příklepem a okamžitým zaplacením. Pokud není movitá věc prodána, je možno dražbu opakovat pokud je předpoklad, že se věc prodá. Otázkou do budoucna možná bude, zda by zákon neměl obsahovat možné snížení ceny v opakované dražbě například na jednu třetinu ceny zjištěné ceny a zvýšit vyvolávací cenu v řádné dražbě na dvě třetiny. Vše ale ukáže vývoj daňových exekucí v praxi.

Dražba nemovitých věcí vykazuje odlišnosti oproti dražbě věcí movitých. Zákon určuje lhůtu pro úhradu nejvyššího dražebního podání, a to na dva měsíce.<sup>75</sup> Správce daně je zavázán ke stanovení dražební jistoty maximálně do jedné poloviny nejnižšího dražebního podání. Rozhodnutí o příklepu musí být doručeno vydražiteli a rovněž každému vydražiteli, který proti udělení příklepu vznesl námitky v průběhu dražby, dlužníkovi, tedy tomu, kdo přistoupil do daňové exekuce a případným spoluvlastníkům. Odvolávat proti rozhodnutí o příklepu se mohou prakticky osoby, které byly při doručování dražební vyhlášky opomenuty a z tohoto důvodu se k dražbě nedostavily.<sup>76</sup> Právo držby vzniká udělením příklepu při výkonu dražby, vlastníkem vydražené věci nemovité se vydražitel stává zpětně ke dni příklepu - ex

---

<sup>75</sup> § 222 odst. 4 zákona č.280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>76</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Komentář k Daňovému řádu*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 528.

tunc. Zákon počítá i s možností opakované dražby, kde činí nejnižší podání již jen polovinu výsledné ceny.

## 7.2 Rozvrhové řízení

Poslední fáze daňové exekuce tvoří vydání rozhodnutí o rozvrhu. Cílem rozvrhového řízení je rozdělení výtěžku dražby postupem podle daňového řádu. Zahajuje se bezodkladně podáním výzvou správce daně věřitelům, kteří podali úspěšně přihlášku podle § 197 odst. 2 DŘ, k vyčíslení pohledávky a příslušenství. Věřitelé pak mají patnáctidenní lhůtu, aby na obsah podání reagovali. Pokud nezareagují, a nepřihlásí svůj nárok k uspokojení v rámci rozvrhu, správce daně k jejich pohledávkám dále nepřihlíží.

Správce daně provede rozvržení výtěžku dle zákonem stanoveného pořadí:

1. exekuční náklady
2. pohledávky zajištěné zadržovacím právem
3. ostatní pohledávky podle daného pořadí
  - den vydání exekučního příkazu
  - den, kdy byla doručena správci daně přihláška věřitele
  - den vzniku zástavního práva u pohledávky zajištěné zástavním právem
  - den vzniku věcného břemene u náhrad za věcné břemeno
  - den vzniku nájemního práva u náhrad za nájemní právo<sup>77</sup>

Rozhodnutí o rozvrhu musí být doručeno správcem daně taxativně stanoveným příjemcům podle § 230 odst. 2 DŘ. Nejvyšší soud ČR ve svém rozhodnutí sp. zn. 20 Cdo 1778/2006 uzavřel ve svém rozhodnutí problematiku nedoručení:

*„Povinná je ovšem účastníci rozvrhu (§ 337 odst. 2 OSŘ.), takže proti rozvrhovému usnesení má právo podat odvolání, z čehož pak dále plyne, že jí takové usnesení musí být doručeno“<sup>78</sup>*

---

<sup>77</sup> § 229 zákona č.280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>78</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. března 2007, sp. zn. 20 Cdo 1778/2006.

*Jestliže okresní soud rozvrhové usnesení povinné nedoručil, a jestliže krajský soud přesto rozhodl o odvolání vydražitelky, zatížil řízení vadou podle § 241a odst. 2 písm. a) o. s. ř.*<sup>79</sup>

Výjimkou je situace rozdělení výtěžku v případě přihlášení pohledávky věřitele oprávněného z exekuce přerušené podle zákona č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí. Jsou to oprávnění z exekucí nařízených až po nařízení daňové exekuce, kdy rozvrh neprovede správce daně, ale příslušný soud podle OSŘ. Zde bych poukázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 20 Cdo 331/2004 ze dne 21. července 2004.<sup>80</sup>

Pokud je výtěžek z exekuce vyšší než vymáhaná a rozvržená částka, vznikne dlužníkovi vratitelný přeplatek, který správce daně vrátí i bez žádosti do 15-ti dnů. Lze tedy usuzovat, že správce daně již nebude zkoumat režimem ustanovení § 154 DŘ. Zde by bylo namístě, pokud má dlužník další nedoplatky, požádat správce daně o použití tohoto přeplatku na úhradu dalších nedoplatků.<sup>81</sup>

---

<sup>79</sup> srov. též vysvětlivku č. 2, BUREŠ, Jaromír a kol. *Komentář k občanskému soudnímu řádu, II. díl.* 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 1673.

<sup>80</sup> „*tento předpis upravuje postup soudů, soudních exekutorů a dalších orgánů v případech souběhu „exekuce“ nařizované (vždy podle občanského soudního řádu) soudem a prováděné (podle téhož předpisu) soudem nebo (podle exekučního řádu) soudním exekutorem na jedné straně, s „exekucí“ daňovou (podle zákona č. 337/1992 Sb.), případně správní (podle zákona č. 200/1990 Sb.) na straně druhé; nikoli tedy, jak se nesprávně domnívá dovolatelka, v případech souběhu výkonu rozhodnutí (podle občanského soudního řádu) nařízeného i prováděného soudem s exekucí (podle exekučního řádu) nařízenou soudem a prováděnou soudním exekutorem.*“ rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 21. července 2004, sp. zn. 20 Cdo 331/2004.

<sup>81</sup> KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Orientační průvodce novým daňovým řádem.* 1. vydání. Praha: Vydavatelství I. VOX a.s., 2010, s. 57.

## 8 Medzinárodní pomoc při správě daní

Před vstupem Česká republika do Evropské unie, byla forma mezinárodní spolupráce řešena převážně ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Vstupem do EU se spolupráce rozšířila a došlo ke zjednodušení zjišťování a přenosu množství údajů a dat o daňových subjektech. Právo Evropských společenství upravuje mezinárodní spolupráci ve Směrnici Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977. „Uvedená směrnice byla přijata za účelem zamezení daňových úniků, které přesahují teritoriální působnost jednotlivých zemí a přispívají ke značným rozpočtovým ztrátám, k popření zásady daňové spravedlnosti a mohou narušit pohyb kapitálu a podmínky hospodářské soutěže. Důvodem zdůrazňujícím potřebu sjednocující regulace byla také skutečnost, že spolupráce mezi daňovými správami pouze na základě dvoustranných smluv již nedostačuje pro odhalování nových forem daňových deliktů.“<sup>82</sup>

Oblast výměny informací s daňovými správami v zahraničí je rozlišována na tři druhy a to:

- výměna informací na dožádání (výměna informací se vždy týká konkrétního daňového případu)
- pravidelná výměna informací (průběžné, systematické poskytování informací)
- poskytování informací z vlastního podnětu (uplatnění vlastní reciprocity mezi státy kdy příslušný orgán poskytne informaci, o níž se domnívá, že by mohla být zajímavá pro druhý smluvní stát). Mezinárodní spolupráce při správě daní je jedním z efektivních prostředků boje proti mezinárodnímu vyhýbání se daním a daňovým únikům. Výměna informací se zahraničními daňovými správami přispívá ke zjištění velkého množství údajů o daňových subjektech, které by daňová správa sama nebyla schopna zjistit bez zahraniční pomoci. S postupnou liberalizací a globalizací národních ekonomik její význam neustále narůstá.

---

<sup>82</sup> MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Brno, Masarykova univerzita, 2004, s. 113.

## 9 Komparace slovenské a české právní úpravy v oblasti výkonu rozhodnutí

V této kapitole se budu věnovat srovnání českého daňového řádu (dále jen DŘ) a slovenského Daňového poriadku (dále jen DP), a to v oblasti exekučního řízení. Po rozdělení Československa vycházely oba nově vzniklé státy ze stejné právní úpravy. Jednalo se o vyhlášku Ministerstva financí č. 16/1962, o řízení ve věcech daní a poplatků, která pro Českou republiku pozbyla účinnosti 16. listopadu 1992 a byla nahrazena zákonem České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Na Slovensku byla vyhláška č. 16/1962 Z. z. nahrazena zákonem Slovenské národní rady č. 511/1992 Z. z. Vývoj právní úpravy v obou státech se dále vyvíjel. V době zpracování této práce platí v České republice zákon č.280/2009 Sb., Daňový řád, na Slovensku je v platnosti zákon č. 563/2009 Z. z. o správě daní (Daňový poriadok), změněný a doplněný zákonem č. 331/2011 Z. z. Nový Daňový poriadok implementuje prvky e-Governmentu, tedy zjednodušené elektronické komunikace mezi veřejnou správou a občany s cílem zvýšení oboustranné informovanosti a snížení byrokracie.<sup>83</sup>

V DP je exekuce upravena hlavou IV., §§ 88 až 153 a na rozdíl od české úpravy obsahuje definici daňové exekuce. Definována je jako nucený výkon pro vymožení daňového nedoplatku, snížení daňového nedoplatku, zaplacení jiných peněžitých plnění na základě rozhodnutí, úhradu exekučních nákladů a hotových výdajů.

Obě daňové úpravy sledují stejný cíl, a to vymožení daňových nedoplatků, definovaných v DŘ jako dlužnou částku po splatnosti, v DP je definice nedoplatku podrobnější, v kontextu se od daňového řádu (dále jen DŘ) neliší. I přístup správce daně v případě informování daňového poplatníka o existenci daňového nedoplatku je stejný, ponechaný na vůli správce, zda daňového poplatníka neformálně o nedoplatku uvedomí.

Slovenský DP upravuje komplexně daňové exekuční řízení, a toto je postaveno v DP jako samostatný právní proces bez možnosti využití dalších obecných procesních norem, český DŘ odkazuje na přiměřené použití OSŘ a vymáhání daňových nedoplatků je stádiem

---

<sup>83</sup> E-Government [online]. Aplikace.mvcr.cz, [cit. 15. října 2012]. Dostupné na <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/micr/egovernment/default.htm>>.



daňového řízení. DŘ umožňuje správci daně zvolit, zda provede exekuci sám nebo prostřednictvím soudu či exekutora.

Odlišností slovenské právní úpravy je podřazení daňové exekuce pod daňové exekuční řízení, které je samostatným právním procesem. Správce daně vydává tři samostatná rozhodnutí a to:

- rozhodnutí o zahájení exekučního řízení
- daňovou exekuční výzvu
- daňový exekuční příkaz.

V Česku je pracováno pouze s jedním rozhodnutím, a to exekučním příkazem, kterým se exekuce zahajuje. Slovenské řízení se tak jeví jako delší a složitější.

DŘ a DP obsahují mnoho rozdílů ve způsobech provádění daňové exekuce. Pokusím se uvést zásadní rozdíly mezi jednotlivými právními úpravami v této oblasti v řazení dle úpravy DP.

- Daňová exekuce prováděná srážkami ze mzdy je obdobná v obou právních úpravách. Rozdíl lze spatřovat v tom, že podle DP správce daně plátcí mzdy pouze oznamuje den zahájení exekuce a následně mu doručuje exekuční příkaz. Správce daně se může s dlužníkem dohodnout, že mu plátce mzdy bude srážet částku nad hranici životního minima až do výše 150 %. DP přesně definuje částky, které nemohou být daňovou exekucí postiženy, DŘ pouze odkazuje na občanský soudní řád. Má za to, že pojetí právní úpravy v této oblasti na Slovensku je daleko podrobnější a výstižnější a daňový subjekt i plátce mzdy umožňuje lepší orientaci danou jedním zákonem.

- Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu vedeného v bance mnoho odlišností neobsahuje, DP je obsáhlejší ve výčtu druhů daňové exekuce a vymezuje peněžité a nepeněžité pohledávky, které nelze postihnout exekucí, např. státní sociální dávky poskytované podle zvláštních předpisů, dávky v hmotné nouzi, příspěvky na podporu náhradní péče o dítě. Jako velmi pozitivní v DP spatřuji nepostihnutelnost peněžních prostředků na účtu, které jsou určeny na výplatu mezd zaměstnanců daňového dlužníka, byť jen pro nejbližší daňové období. Pro českou úpravu musíme opět hledat podporu v občanském soudním řádu.

- Daňové exekuce prodejem věcí movitých obsahuje mnoho zásadních rozdílů. DP je daleko podrobnější a v definicích preciznější. V § 117 odst. 2 DŘ taxativně určuje věci, které jsou z

exekuce vyloučeny a definuje běžné oděvní součásti a obvyklé vybavené domácnosti, DŘ neřeší vyloučení věcí vůbec, občanský soudní řád pouze demonstrativně. Samotného mne zaujalo vyloučení domácích zvířat a studijní literatury z exekuce dle DP.

Podle české právní úpravy § 322 OSŘ jsou z výkonu rozhodnutí, exekuce u podnikatele vyloučeny věci z jeho vlastnictví, které nezbytně potřebuje pro výkon své činnosti s vyloučením těch věcí, na kterých vázne zástavní právo. Slovenský právní řád chrání pouze soukromé podnikatele, hospodařící na půdě, pokud by exekuce ohrozila plynulý provoz rostlinné a živočišné výroby. Český právní řád lépe chrání soukromé podnikatele.

Prodej movitých věcí probíhá dle obou úprav dražbou. Nejnižší dražební podání dle DŘ činí jednu třetinu zjištěné ceny, dle DP nejméně tři čtvrtiny zjištěné ceny. Z tohoto je patrné, že dle DP lze očekávat vyšší výtěžek z dražby na opačné straně však menší zájem ze strany dražitelů. Při opakované dražbě se cena snižuje na 70 % zjištěné ceny, což znamená snížení ceny o 5%. Pokud dražba není ani po tomto snížení úspěšná, může správce přistoupit k prodeji na základě nabídky obálkovou metodou. Nabídnutá cena musí činit minimálně 60 % ceny zjištěné. DŘ pouze uvádí, že dražbu je možno opakovat, pokud lze předpokládat, že věc bude prodána.

Exekuce prodejem věcí movitých je správcem daně hojně využívána, dle mého povědomí především prostřednictvím exekutora. Slovenský DP se v této části upraven tak, že mu porozumí i laik, a to jak v otázce samotného soupisu movitých věcí, tak i obrany proti jejich neoprávněnému zahrnutí do soupisu.

- Daňová exekuce odebráním peněz v hotovosti a jiných věcí, u kterých nedochází k prodeji, nemá v DŘ ekvivalentní ustanovení a je přiřazena pod prodej věcí movitých. Dle DP správce daně může exekuvovat peněžní prostředky nad 165 EUR a stejně jako u exekuce příkázáním pohledávky z bankovního účtu nelze zabavit finanční prostředky, určené na výplatu mezd zaměstnanců daňového dlužníka. Vkladní knížky zapíše správce daně do seznamu, tuto pak předloží bance spolu se daňovým exekučním příkazem a je oprávněn finanční prostředky vybrat a naložit s nimi jako s výtěžkem z dražby movitých věcí.

- Daňová exekuce prodejem cenných papírů rovněž nemá ekvivalent v DŘ. Správce daně cenné papíry od dlužníka převezme, zabezpečí jejich úschovu a prostřednictvím obchodníka s cennými papíry zajistí jejich prodej. DŘ označuje cenné papíry jako věci zvláštní povahy spolu s platebními kartami, drahými kovy, polodrahokamy a drahokamy.

- Daňová exekuce prodejem věcí nemovitých je v DP obdobná jako v DŘ. Odlišnosti lze spatřovat v postupu správce daně, který dle DP vydává tři samostatná rozhodnutí, a to rozhodnutí o zahájení exekučního řízení, daňovou exekuční výzvu a daňový exekuční příkaz. Cena dražené nemovitosti se dle DP i DŘ jednotně stanovuje znaleckým posudkem. Rozdíl lze spatřovat tak jako u věcí movitých s hranicí nejnižšího podání, které činí u slovenské úpravy 100% ceny ze znaleckého posudku, v úpravě české 2/3 stanovené výsledné ceny. Výše dražební jistiny dle DP je stanovena správcem daně a musí činit nejméně polovinu nejnižšího dražebního podání, úprava DP vyžaduje složení nejméně poloviny vyvolávací ceny. Z výše uvedeného je zřejmé, že ve slovenské úpravě je kladen důraz na solventnost dražitele již při složení jistiny a je předpokládán vyšší výnos z dražby. Výše nejnižšího podání a jistiny takto koncipovaná může vyvolat i opačný efekt a nutnost dražbu opakovat. Tedy vynaložit další finanční prostředky na úhradu nákladů a hotových výdajů za opakovanou dražbu. DP umožňuje správci provést opakovanou dražbu, a to s vyvolávací cenou ve výši 90% znaleckého posudku, při opětovném opakování pak správce daně může cenu snížit až na 75% ceny ze znaleckého posudku. Česká právní úprava je poněkud benevolentnější a umožňuje správci daně již při první opakované dražbě cenu snížit až na polovinu výsledné ceny. Správce daně může použít při neúspěchu opakované dražby přistoupit k prodeji na základě nabídky obálkovou metodou s cenou, která stejně jako u věcí movitých musí činit minimálně 60 % ceny ze znaleckého posudku.

Mám za to, že česká právní úprava dává správci daně větší možnosti pro realizaci daňové exekuce prodejem věcí nemovitých. Vyžaduje to však odbornost v dané problematice a znalost regionální cenových map. Lukrativní nemovitost tak může prodávat v opakované dražbě za cenu vyšší než je polovina výsledné ceny, u nemovitosti, kde je pochybnost o jejím prodeji již na počátku, může přistoupit v opakované dražbě až na polovinu výsledné ceny. Na druhé straně možnost slovenského správce daně použít nabídkovou metodu celé exekuční řízení zjednodušuje a zefektivňuje.

- Daňovou exekuci prodejem podniku nebo jeho části nelze dle českého právního řádu provést, pokud by ji vykonával správce daně. Tato pravomoc je svěřena pouze soudům a exekutorům. DP správci daně tento způsob daňové exekuce umožňuje s podpůrným využitím § 5 a § 476 až 488 Obchodního zákonníka. Je to jediná nekompletní exekuční norma v DP. Daňová exekuce prodejem podniku nebo jeho části se provádí formou dražby. Cena je

stanovena znaleckým posudkem. Vyvolávací cena je stanovena ve výši 90% ceny z první dražby, v opakované je pak cena snížena na 75% ceny z první dražby a při použití nabídkové metody může být cena snížena až na 60%. Práva a povinnosti z pracovně právních vztahů přechází na nabyvatele a nelze dražit samostatně obchodní jméno podniku.

- Daňovou exekuci postižením majetkových práv spojených s obchodním podílem společníka v obchodní společnosti rovněž český daňový řád neobsahuje. Částečně ji lze podřadit pod postižení jiných majetkových práv obsažených v § 192 a § 193 DŘ, který však řeší tuto problematiku pouze demonstrativně. DP pojímá úpravu komplexně, a to s taxativním vyjmenováním postižitelných práv spojených s obchodním podílem. Exekuci lze postihnout vyrovnávací podíl, podíl na zisku a podíl na likvidačním zůstatku. Pokud má daňový dlužník podíl na movitém a nemovitém majetku nebo k jiným majetkovým hodnotám, provede správce daně exekuci, odpovídající druhu majetku.

Dalším podstatným rozdílem obou právních úprav je výše exekučních nákladů. Česká právní úprava stavová k úhradě 2 % z částky, pro kterou je exekuce nařízena, dle slovenské úpravy činí 2 % z vymoženého daňového nedoplatku, je tedy závislá na výsledku daňového exekučního řízení. Rozdílné je rovněž rozpětí minimálních a maximálních náhrad, a to dle DŘ v částkách minimálně 500 Kč a nejvýše 500 000,- Kč, dle DP nejméně 16 EUR nejvíce 16 600 EUR. DP taxativně vyjmenovává způsoby daňové exekuce, kdy se exekuční náklady neurčují, a to u srážky ze mzdy, příkázání pohledávky, odebrání peněz v hotovosti a věci, u kterých nedochází k prodeji, dále pak u prodeje cenných papírů a postižením majetkových práv spojených s obchodním podílem společníka obchodní společnosti. Z tohoto lze dovodit, že slovenský dlužník hradí exekuční náklady pouze při daňové exekuci formou prodeje věci movitých a nemovitých nebo prodeje podniku nebo jeho části. Český daňový dlužník postižený exekucí je povinen k úhradě nákladů u všech typů exekucí, platební povinnost mu vzniká například i u daňové exekuce příkázáním pohledávky nebo srážkami z mezd.

Právní základ obou právních úprav je stejný, založený na jednom zákonu. Český Daňový řád, ač jeho vývoj trval více jak deset roků, stále neobsahuje komplexní úpravu exekucí. V mnoha ustanoveních odkazuje na použití občanského soudního řádu, možnosti správce daně jsou omezeny u exekucí prodeje podniku a jeho části nebo v daňové exekuci postižením majetkových práv spojených s obchodním podílem společníka v obchodní společnosti. Slovenskému správci daně byly svěřeny větší pravomoci, supluje činnost soudců

a exekutorů. Na druhé straně jsou na něj kladeny vyšší nároky na odbornost. Lze konstatovat, že slovenská právní úprava rychleji a pružněji zareagovala na požadavky daňové praxe.<sup>84</sup> Ze srovnání jednotlivých způsobů exekuce a dalšího, výše uvedeného vyplývá, že slovenská úprava exekucí je mnohem pružnější a efektivnější, obsahuje komplexní úpravu a její použití je srozumitelnější oproti stále nedokonalé a nekomplexní úpravě exekucí dle českého daňového řádu.<sup>85</sup>

---

<sup>84</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>85</sup> Zákon č. 563/2009 Z. z. o správě daní (Daňový poriadok), ve znění zákona č. 331/2011 Z. z.

## **10 Provázanost daňového řádu s jinými právními předpisy a jeho vliv na podnikatelské prostředí**

Problémy s provázaností daňového řádu na správní řád začaly již při přípravě předchůdce daňového řádu, a to zákona o správě daní a poplatků v roce 1992, kdy se do zákona dostal § 99, dle kterého se nemohl ani subsidiárně použít SŘ, zákon č. 71/1967 Sb. Nadbytečnost tohoto ustanovení lze dovodit ze stavu, kdy zákon o správě daní a poplatků speciálně upravoval daňové řízení a při použití interpretační zásady *lex specialis derogat legi generali* správní řád nemohl být v mnoha směrech použit. Daňový řád opět obsahuje ustanovení, že se pro daňové řízení správní řád nepoužije, a to přes skutečnost, že Daňový řád má v sobě zakomponovány základy správního řízení.

§ 124 DŘ obsahuje nový institut, který souvisí s § 62 SŘS. Pokud se bude navrhovatel domáhat zrušení rozhodnutí správce daně, může jej správce daně uspokojit změnou nebo zrušením tohoto rozhodnutí v přezkumném řízení. Pokud správce daně důvody uzná, stanoví mu soud lhůtu k vydání nového rozhodnutí. V rámci přezkumného řízení je uplatňována zásada koncentrace řízení, k novým skutečnostem a k důkazům, které nebyly obsahem žaloby, se nepřihlíží.

Právní úprava v DŘ obsahuje odlišnosti oproti OSŘ. Ty se projevují především v možnostech přihlášení dalších exekučních titulů do daňové exekuce, tedy dispozice s exekučními tituly, které nemají přímou souvislost se správou daní. Jako další zvláštnost bych spatřoval v provádění rozvrhu správcem daně, kdy se bude muset vypořádat s věcnými právy a závadami, a to včetně nájemních práv. Případný přezkum rozhodnutí o rozvrhu se logicky bude řešit ve správním soudnictví.

Moje práce je zaměřena na zajištění a vymáhání daní a daňovou exekuci. Daňový řád sám v § 177 určuje úzký vztah k OSŘ. Jeho subsidiární použití naplňuje dříve nerealizovaný záměr zákonodárce upravit postup při výkonu daňové exekuce. Použitím obou právních úprav považuji současnou úpravu za nedokonalou, neboť v daňovém řádu není vymezen jednoznačný postup správce, není řešen střet daňové a soudní exekuce.

Daňový řád odkazuje v § 170 odst. 4 na veřejné registry, které zapisují zástavní právo. Nikde tyto veřejné registry nedefinuje, stejně tak pojem zástavní právo. Následující přehled by měl přispět k ucelenějšímu pohledu na provázanost s jinými právními předpisy.

Pro definici zástavního práva musíme nahlédnout do § 152 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník. Zápis zástavního práva k věci nemovité do katastru nemovitostí řeší zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem.

- a) Zástavní právo k obchodnímu podílu upravuje § 117a zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Orgánem, příslušným k vedení rejstříku je příslušný rejstříkový soud. Podle § 117a odst. 3 OBCHZ zástavní právo vzniká dnem zápisu do rejstříku.
- b) Zástavní právo k silničním vozidlům upravuje zákon č. 56/ 2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích
- c) Zástavní právo k zaknihovaným cenným papírům upravuje zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech. Zástavní právo vzniká zápisem do rejstříku dle § 42 odst. 1, ZCP.
- d) Zástavní právo k ochranným známkám upravuje zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách, zástavní právo vzniká zápisem do rejstříku dle § 17 odst. 3 ZOZ.
- e) Zástavní právo k průmyslovým vzorům upravuje zákon č. 207/2007 Sb., o ochraně průmyslových vzorů a vzniká zápisem do rejstříku dle § 31 odst. 1 ZOPV.

V souvislosti s daňovou exekucí srážkami z mezd je nutno nahlédnout do zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, který definuje v § 109 odst. 2 mzdu, jako peněžité plnění poskytované zaměstnavatelem za práci a v dalších ustanoveních se zabývá pojmy, jako jsou například průměrný výdělek, náhrady výdajů, odměna, náhrada při překážkách v práci.

Daňový řád obsahuje v § 180 ustanovení o prohlášení o majetku. Tento institut zavedl již OSŘ s účinností od 1.1.2001. S výzvou k prohlášení o majetku jsou spojeny účinky či spíše následky v případě nepravdivých údajů, které nalezneme v ustanovení § 227 TZ. Následkem porušení povinnosti zakládá možnost potrestání odnětím svobody až na jeden rok nebo zákaz činnosti.

Dle § 201 DR existují předměty, jejichž dražbě brání jiný právní předpis. Zde bych poukázal například na zákon č. 119/2002 Sb., o střelných zbraních a střelivu nebo zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon.

Výčet výše uvedených zákonů, jejichž použití daňový řád předpokládá, není zdaleka úplný. Za okrajovou zmínku stojí i další zákony, a to zákon č. 110/2006 Sb., o životním minimu, zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění a další.

Z výše uvedeného vyplývá, že orientace v zákonech pro podnikatele není jednoduchá a daňové otázky včetně všech souvislostí s nimi bych doporučoval svěřit odborníkům. Jen erudovaný odborník dokáže vyjednat se správcem daně ty nejvýhodnější, zákonem dovolené podmínky pro úhrady daní, jejich zajištění a v neposledním případě dokáže i úspěšně odklonit hrozící daňovou exekuci, která bývá pro podnikatele většinou likvidační.



## Závěr

Daňové řízení prochází již řadu let úpravami, a to i zcela zásadními, jak ukazuje za poslední období DŘ. Věřme, že již nebude zapotřebí rozsáhlé judikatury, která daňovou oblast korigovala, doplňovala a odstraňovala důsledky nedostatků v právní úpravě.

Lze shrnout, že s ohledem na celkový obsah ZSDP a DŘ došlo ke změnám, ale nová úprava není převratnou novelizací. Co je ale nutné uznat, daňový řád představuje úpravu, která v sobě neobsahuje tolik výkladově problematických ustanovení jako úprava předchozí a výrazně rozšiřuje působnost správce daně a jeho postavení, co by vykonavatele daňových exekucí. Z přehlednosti úpravy DŘ je možné vyvodit i předpoklad, že na rozdíl od ZSDP není a v budoucnu nebude daňový řád spojen v tak velké míře s aktuální judikaturou a bude posilovat právní jistotu daňových subjektů i správců daně. V souvislosti s judikaturou je nutné uvést nálezn Ústavního soudu ze dne 10. března 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09.<sup>86</sup> Tento judikát měl výrazný dopad na daňové subjekty. Na základě tohoto nálezu tak bylo možno daňový řád interpretovat naprosto jinak, než vyplývalo z jazykového výkladu. V návaznosti na kapitulu 10 mé diplomové práce lze konstatovat, že plně ku prospěchu daňových subjektů. Je ironií, že právě interpretace odlišné od významů vyplývajících z prostého textu zákona byly důvodem vzniku daňového řádu. Jak vidno osud, který v tomto potkal ZSDP, se nevyhne ani DŘ.<sup>87</sup>

Rád bych se v závěru zamyslel i nad povinnostmi třetích osob tak, jak je ukládá nejen DŘ. Ať je to plátce mzdy nebo poskytovatel platebních služeb, oběma bez výjimky vznikají náklady, které nejsou nikde zohledněny. Mzdová účetní musí spočítat nezabavitelnou částku, výpočet srážek, normativní náklady na bydlení, sledovat postižení mzdy dalšími exekucemi. Plátce mzdy musí na své náklady exekuoované finanční prostředky odvést správci daně. Zákon za neplnění stanovených povinností ukládá sankci až do výše 50.000,- Kč, nikde však neřeší problematiku přenesení nákladů na správce daně. Mám za to, že by mohlo dojít k úpravě vyhlášky č. 382/2010 Sb., ze dne 9. prosince 2010 o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní, kdy tato by měla obsahovat ustanovení o náhradě nákladů, vzniklých při plnění povinností třetích osob v daňové exekuci. Dalším příkladem, který stojí

---

<sup>86</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Komentář k Daňovému řádu*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 309.

<sup>87</sup> Tamtéž s. 7.

za zmínku je, že zaměstnavatelé na základě jejich zákonné povinnosti (v režimu zákoníku práce) vykonávají pro stát za zaměstnance stanovování výše daní a odvodů na sociální a zdravotní pojištění. Peníze zaměstnancům odeberou a předají je státu. Je otázkou, jak by dopadlo případné soudní řízení, kde zaměstnavatel by žaloval stát o náhradu nákladů.

Určité nejasnosti spatřuji v interpretaci daňového řádu. V průběhu projednávání a připomínkového řízení se ozývaly námitky jak ze strany správců daně, tak ze strany odborné veřejnosti, prezentované zpravidla daňovými poradci. Ze strany správců daně byly slyšet výhrady, že nový daňový řád zhorší výběr daní. Daňový poradci pak zastávali názor, že nesprávným aplikováním daňového řádu dojde ke zhoršení pozice daňového subjektu. Obavy daňového subjektu spočívají v tom, že apriori nevěří, že úředníci budou obecný předpis interpretovat rozumně. Pro úředníky daňové správy lze obavy vypožorovat ze strachu, že budou daňové subjekty obecný předpis jen zneužívat. Daňový řád dává oběma stranám velké množství možností, jak uplatnit svá práva. To nevylučuje, že se neobjeví spory o výklady některých ustanovení. Je třeba podotknout, že spory o výklady se objevují i u kazuisticky napsaných předpisů, protože život se neustále vyvíjí a objevují se zákony nepředvídané situace, na které kazuistické předpisy nedokáží ani pomyslet. V kontextu s daňovou exekucí musím konstatovat, že daňový řád vyloženě odstraňuje výkladové problémy ve vztahu správce daně v pozici exekučního orgánu - občanský soudní řád však zase přináší problémy v případě neúplné úpravy v daňovém řádu. Nastane-li taková situace, bude nutné aplikovat výkladové metody právních předpisů, popřípadě je možné zvážit analogii k vyplnění mezery, která je u procesního práva přípustná (na místě je ale říci, jak poukazuje Lichnovský, že pouze ve prospěch osoby zúčastněné na správě daní). Tím se zde právě otevírá prostor pro střet právního názoru správce daně s názorem daňového dlužníka, když správce daně nebude přístupný interpretaci právního předpisu *contra legem*. Dalším problémem může být přímá úprava povinností poddlužníků v daňovém řádu. V tom případě nemusí exekuční příkaz obsahovat přímo text takové povinnosti (typicky *arrestatorium*). S ohledem na to se domnívám, že by měl být kladen větší důraz na poučovací povinnost správce daně.

Ve své práci jsem se pokusil o komparaci české a slovenské právní úpravy v oblasti výkonu rozhodnutí. Pro pochopení celé problematiky jsem musel prostudovat obě právní úpravy v celém rozsahu. Dospěl jsem k závěru, že slovenská úprava je daleko přehlednější a výstižnější, než úprava česká. Daňový řád je výsledkem desetiletého úsilí českých odborníků.

Ale ani tato dlouholetá příprava současné české právní úpravy v oblasti správy daní není dokonalá a opět bude vyžadovat novelizace a stanoviska soudů. Dovolím si slovy amerického státníka Benjamina Franklina o jistotě smrti a daní, které jdou ruku v ruce, podotknout, že normativní úprava daní je nezbytnou součástí moderního demokratického státu a pevně věřím, že si daňový řád najde nejen formální místo v právním řádu České republiky.

## **Abstrakt**

Ve své diplomové práci jsem se zaměřil na zajištění a vymáhání daňových nedoplatků správcem daně podle daňového řádu a na daňovou exekuci. V úvodu se zabývám historií správy daní. V následující kapitole popisuji zásady daňového řízení jak ve vztahu k zajištění daní, tak i jejich vymáhání a exekuci. Krátce se věnuji formám zajištění daní a institutu ručení. Vysvětlujícím způsobem popisuji druhy daňových exekucí a věnuji pozornost problematickým částem u jednotlivých způsobů exekucí.

Další část mé práce obsahuje komparaci české a slovenské právní úpravy v oblasti výkonu rozhodnutí. Závěrem jsem se pokusil o nalezení provázanosti daňového řádu s jinými právními předpisy. Do celé diplomové práce jsem se snažil zakomponovat vlastní názor s komentováním možných nedostatků, ale i kladů a případných rozdílů mezi minulou a současnou právní úpravou ve vlastním pohledu.

## **Abstract**

In my thesis I focused on obtaining and recovering of tax arrears by tax administrator according to the tax code and tax execution. The introduction deals with the history of tax administration. The following chapter describes the principles of fiscal management in relation to providing taxes, their recovering and execution. Briefly I deal with the forms of obtaining taxes and institute of liability. I explain the kinds of tax executions and I devote attention to the problematic parts of the various types of executions.

Another part of my thesis includes a comparison of Czech and Slovak legislation on enforcement. Finally, I attempted to find a tax code consistency with other legislation. To the whole thesis I tried to incorporate my own opinion and comment on possible shortcomings, but also the strengths and potential differences between past and current legislation from my point of view.

## **Seznam klíčových slov**

daňový dlužník, daňová exekuce, exekuční titul, exekuční příkaz, správce daně, věci movité, věci nemovité, zajištění daně, vymáhání nedoplatků, ručení, dražba, rozvrhové řízení

tax debtor, tax execution, execution title, execution order, tax administrator, movable asset, immovable property, ensure tax, recovery of underpayments, liability, auction, schedule procedure

## Literatura

### MONOGRAFIE :

BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 548 s.

BARTOŠEK, Milan. *Dějiny římského práva*, Praha: Academia, 1995. 280 s.

GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi*, 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde, 2007. 603 s.

GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho institut*. 2. díl. Praha: Linde, 2006. 336 s.

HAAS, Teofil. In EMLER, Jan (ed). *Regesta diplomatica nec non epistolaria Bohemiae et Moravice II*. Praha, 1882, č. 2245. 989 s.

HANUŠ, Jaromír a kol. *Daňový řád v kostce*. Ostrava: Nakladatelství EconomiCon, 2012. 422 s.

KINCL, Jaromír a kol. *Římské právo*. Praha: C. H. Beck, 1995. 386 s.

KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem*. 4. vydání. Praha: Vydavatelství ANAG, 2005. 711 s.

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Praha: Vydavatelství ANAG, 2010. 959 s.

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vydání. Praha: Vydavatelství 1. VOX a.s., 2010. 187 s.

KOBÍK, Jaroslav a kol. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. 2. vydání. Praha: Vydavatelství ASPI Publishing, s.r.o., 2002. 272 s.

KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*, Praha: Sagit a.s, 2011. 759 s.

LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Komentář k Daňovému řádu*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 602 s.

MADAR, Zdeněk. *Slovník českého práva*. 1. díl. Praha: Linde, 1995. 983 s.

MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Brno, Masarykova univerzita, 2004. 404 s.

RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa – Berní právo*, nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008. 508 s.

SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 2. vydání. Praha: ASPI – Wolters Kluwer, 2009. 463 s.

TRIPES, Antonín. *Exekuce v soudní praxi*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006. 836 s.

#### **LEGISLATIVA:**

1. Nařízení Rady č. 44/2001 Sb., ze dne 22. prosince 2000, Brusel 1, o soudní pravomoci a uznání a výkonu soudních rozhodnutí, platnost 1. 3. 2002
2. Směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008
3. Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
4. zákon č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů
5. zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 304/2009 Sb., účinnému ke dni 1. ledna 2010
6. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
7. zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

8. zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
9. zákon č. 563/2009 Z. z. o správě daní (Daňový poriadok), ve znění zákona č. 331/2011 Z. z.
10. zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
11. zákon č. 99/1993 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
12. zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
13. zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů
14. zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů
15. zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách, ve znění pozdějších předpisů
16. zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění pozdějších předpisů
17. zákona č.513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
18. zákon č. 56/ 2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích
19. zákon č. 119/2002 Sb., o střelných zbraních a střelivu
20. zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon

#### **JUDIKATURA:**

1. Usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992, č. 2/1993 Sb
2. Nález Ústavního soudu ze dne 6. Listopadu 2001, sp. zn. 149/2001 Sb., ÚS, sv. 24
3. Nález Ústavního soudu ze dne 17. prosince 1997, sp. zn. 163/1997 Sb., ÚS, sv. 9
4. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. března 2006, sp. zn. 2 Azs 1/2005 – 57
5. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. února 2007, sp. zn. 9 Afs 7/2007 – 58
6. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. srpna. 1987, sp. zn. 3 Cz 42/87
7. Rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. listopadu 2005, č. 1 Afs 86/2004
8. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2004, sp. zn. 1 AFS 47/2004-75
9. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. května 2010, 5 AFS 33/2008-180 ze dne 18. května 2010
10. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. března 2002, sp. zn. 20 Cdo 681/2001



## **INTERNETOVÉ INFORMACE:**

1. [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
2. [www.nalus.cz](http://www.nalus.cz)
3. [www.cds.cz](http://www.cds.cz)
4. [www.kdpcr.org](http://www.kdpcr.org)
5. [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)
6. <http://aplikace.mvcr.cz>
7. <http://eur-lex.europa.eu>
8. <http://www.euroskop.cz>