

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

Vymáhání pohledávek v praxi ČR

Bc. Martin Aulík, DiS.

© 2020 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Martin Aulík, DiS.

Hospodářská politika a správa
Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Vymáhání pohledávek v praxi ČR

Název anglicky

Debt collection in practice of The Czech Republic

Cíle práce

Cílem diplomové práce bude:

- zjistit příčiny vzniku pohledávek u fyzických a právnických osob
- zjistit efektivnost možných způsobů vymáhání pohledávek
- zhodnotit způsoby vymáhání pohledávek a efektivnost jednotlivých kroků
- navrhnout změny a opatření pro efektivnější vymáhání pohledávek

Metodika

- Studium odborné literatury a právních předpisů
- Zpracování literární rešerše na danou problematiku
- Sběr dat
- Analýza získaných dat
- Konzultace s vedoucím práce
- Shrnutí a návrh řešení zjištěných nedostatků

Doporučený rozsah práce

60-80 stran

Klíčová slova

Pohledávka, vymáhání pohledávek, závazek, věřitel, dlužník, zajištění pohledávky, výkon rozhodnutí, exekuce, insolvenční řízení, konkurs, oddlužení

Doporučené zdroje informací

BAŘINOVÁ, D., HUČKOVÁ, H., HÓTOVÁ, R. Konkurzní řízení v praxi: z pohledu věřitele i úpadce. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2002. 173 s. ISBN 80-247-0138-3.

Centrální registr dlužníků České republiky. [online]. [cit. 2016-04-18]. Dostupné z: <http://www.centralniregistrdluzniku.cz/>

DRBOHLAV, J., POHL, T. Pohledávky z právního, účetního a daňového pohledu. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 241 s. ISBN 978-80-7357-599-1.

HÁSOVÁ, J., MORAVEC, T. Insolvenční řízení. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2013. 262 s. ISBN 978-80-7400-459-9.

HOLEČEK, J. Postavení finančních institucí v novém insolvenčním zákoně: v kontextu úpravy komunitárního práva. Praha: Linde, 2009. 249 s. ISBN 978-80-7201-773-7.

KASÍKOVÁ, M. a kol. Zákon o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád). Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013. 960 s. ISBN 978-80-7400-476-6.

KOZEL, R. Problémy konkurzního řízení a jejich řešení. Praha: Linde, 2001. 337 s. ISBN 80-7201-290-8.

MARŠÍKOVÁ, J. Insolvenční řízení z pohledu dlužníka a věřitele: příručka zejména pro neprávnický. 3., aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2014. 491 s. ISBN 978-80-7201-939-7.

Občanský soudní řád. Exekuční řád: texty zákonů. 1.vyd. Praha: Nakladatelství C.H. Beck, 2009. 443 s. ISBN 978-80-7400-212-0.

POHL, T. Vymáhání pohledávek. Vyd. 1. Praha: IFEC, 2002. Justis – žlutá řada. 275 s. ISBN 80-86412-16-4.

Předběžný termín obhajoby

2020/21 ZS – PEF (únor 2021)

Vedoucí práce

Ing. JUDr. Eva Daniela Cvik, Ph.D. et Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 16. 11. 2020

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 11. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 20. 11. 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Vymáhání pohledávek v praxi ČR" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 20. listopadu 2020

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval pracovníkům Katedry práva za ochotu a pomoc při realizaci mé diplomové práce. Zvláště děkuji za odborné vedení a rady při vypracování této práce JUDr. Janě Švábové, Ph.D a JUDr. Ing. Evě Daniele Cvik, Ph.D. et Ph.D.

Velké díky patří rovněž Ing. Haně Ságnerové, ředitelce Finančního úřadu Ústí nad Orlicí, která umožnila práci na zvoleném tématu. Rád bych také poděkoval kolegům z Oddělení vymáhacího Finančního úřadu Ústí nad Orlicí, se kterými bylo možné tuto problematiku konzultovat a využít jejich letitých zkušeností z oblasti vymáhání pohledávek. Z kolegů děkuji zejména pak Mgr. Jitce Zachové, vedoucí Oddělení vymáhacího.

V neposlední řadě bych rád poděkoval své rodině a přátelům za podporu v průběhu studia a jejich cenné připomínky, rady a korektury této práce.

Vymáhání pohledávek v praxi ČR

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá problematikou vymáhání pohledávek z pohledu pracovníka Finanční správy, tj. práce je zaměřena na vymáhání daňových pohledávek.

Teoretická část práce stručně přibližuje historický vývoj výběr daní a následně detailně popisuje proces vyměření a výběr daní, vznik daňové pohledávky a její následné vymáhání. Teoretická část shrnuje aktuální platnou zákonnou úpravu.

V praktické části jsou na základě dotazníkového šetření a analýzy získaných dat publikovaných v Informacích o činnosti Finanční správy v letech 2015 – 2019 učiněny závěry a následně navržena možná opatření a změny v právní úpravě.

V závěru předkládané práce jsou shrnuty veškeré získané poznatky a doporučení pro možné zefektivnění procesu vymáhání daňových nedoplatků.

Klíčová slova: Pohledávka, vymáhání pohledávek, daňové nedoplatky, dlužník, zajištění pohledávky, výkon rozhodnutí, exekuce, insolvenční řízení, konkurs, oddlužení.

Debt collection in practice of the Czech Republic

Abstract

The aim of this thesis is to describe the process of debt collection from the perspective of an employee of Financial Administration, i.e. thesis is focused on the recovery of tax claims.

The theoretical part of this thesis briefly describes the historical development of the tax collection and later there is detailed description of the process of assessment and collection of taxes, the origin of claims and their recovery. The theoretical part summarizes the current legislation.

In the practical part, on the basis of questionnaire survey and analysis of the obtained data published in Information on the activities of the Financial Administration in the years 2015 – 2019, conclusions are made and subsequently possible corrective actions and legislative changes are proposed.

At the end of the presented work, all the acquired knowledge and recommendations for possible streamlining of the process of recovery of tax arrears are summarized.

Keywords: Debt, debt collection, tax arrears, debtor, debt securing, enforcement, execution, insolvency proceeding, bankruptcy, debt relief.

Obsah

1 Úvod.....	12
2 Cíl práce a metodika	16
2.1 Cíl práce	16
2.2 Metodika	17
3 Teoretická východiska	18
3.1 Historie bernictví a správy daní	18
3.2 Daňové právo	22
3.2.1 Daň – funkce a třídění	23
3.3 Základní pojmy	25
3.3.1 Správa daní	25
3.3.2 Daňový subjekt	26
3.4 Daňové řízení	28
3.4.1 Evidence daní.....	29
3.4.2 Daňový přeplatek a nedoplatek.....	30
3.5 Způsoby vymáhání daňových nedoplatků.....	31
3.5.1 Exekuční titul.....	31
3.5.2 Daňová exekuce.....	32
4 Vlastní práce	54
4.1 Metodika práce.....	54
4.1.1 Deskriptivní metody	54
4.1.2 Obsahové analýzy	54
4.1.3 Dotazníková metoda	55
4.2 Daňové nedoplatky v ČR	63
4.3 Zajištění a vymáhání daňových nedoplatků.....	67
4.3.1 Vymáhání daňových nedoplatků pro jednotlivé daňové příjmy.....	72
4.3.2 Vymáhání daňových nedoplatků podle konkrétních způsobů vymáhacího řízení	74
4.3.3 Daňová exekuce jako součást soudních exekucí a insolvenčního řízení..	78
4.4 Vymáhání daňových nedoplatků a jeho efektivita v praxi.....	79
4.5 Daňové nedoplatky jako součást trestné činnosti.....	83
5 Výsledky a diskuse	86
5.1 Navrhovaná řešení.....	92
6 Závěr.....	94
7 Seznam použitých zdrojů	95
8 Přílohy	103

Seznam použitých zkratek

ADIS	Automatizovaný Daňový Informační Systém
DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
EET	elektronická evidence tržeb
FO	fyzická osoba
FS	Finanční správa ČR
FÚ	finanční úřad
IZ	zákon č. 182/2006 Sb., zákon o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
NObčZ	zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník
OSŘ	zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád
PO	právnícká osoba
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZP	zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
ZSSP	zákon č. 117/1992 Sb., o státní sociální podpoře

Seznam obrázků

Obr. 1: Podíl druhů daňových příjmů na daňových nedoplatecích v roce 2019	65
Obr. 2: Obecný postup pro komunikaci s daňovým dlužníkem	81
Obr. 3: Trend daňových nedoplatků v letech 2015 – 2019.....	86

Seznam tabulek

Tab. 1: Přehled daňových nedoplatků v mil. Kč na jednotlivých druzích daňových příjmů v letech 2015 až 2019	66
Tab. 2: Zajištění nedoplatků zřízením zástavního práva v letech 2015 – 2019.....	68
Tab. 3: Přehled zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň v období 2015 – 2019	69
Tab. 4: Přehled vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků v letech 2015 – 2019 z hlediska jejich počtu a velikosti v mld. Kč.....	70
Tab. 5: Přehled vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků v mil. Kč u jednotlivých daňových příjmů v období 2015 – 2019	73
Tab. 6: Přehled vývoje daňové exekuce srážkami ze mzdy v letech 2015 – 2019.....	75
Tab. 7: Přehled vývoje daňové exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb v letech 2015 – 2019	76
Tab. 8: Přehled vývoje daňové exekuce postižením jiných majetkových práv v letech 2015 – 2019	76
Tab. 9: Přehled vývoje daňové exekuce prodejem movitých věcí v letech 2015 – 2019.....	77
Tab. 10: Přehled vývoje daňové exekuce prodejem nemovitých věcí v letech 2015 – 2019	78
Tab. 11: Nejúspěšnější zásahy Daňové Kobry v letech 2014 – 2019.....	85

1 Úvod

Odedávna existoval obchod, čímž vznikaly vazby a obchodní vztahy mezi kupujícími a prodávajícími. Od základního výměnného obchodu, kdy docházelo ke směně zboží podobné hodnoty, se postupem času přešlo k platebním stykům prostřednictvím příslušné měny. S tím, jak se tyto vztahy rozvíjely, vznikala i potřeba často za zboží odvádět poplatky. S obchodním rozvojem vznikal určitý daňový řád, ze kterého profitovala například od středověku církev a šlechta a následně se tyto povinnosti vztáhly ke státu – panovníkovi. S rozvojem společnosti a ekonomiky (lze jmenovat příkladem průmyslovou revoluci) rostly nároky obyvatel, které často přesahovaly jejich možnosti. Vzhledem k této skutečnosti docházelo k rozmachu institutu půjček bankovních i nebankovních (lichva). Se závazky je spojena i nutnost tyto povinnosti v určitou dobu a ve sjednané výši uspokojovat. Tím vznikají oboustranné závazky, jak ze strany dlužníka, tak i věřitele. Pokud však nastane situace, kdy dlužník není schopen své závazky plnit v dostatečné výši a v čas, dochází ke vzniku pohledávky.

Pohledávky lze mimo jiné dělit na tzv. daňové a nedaňové a jejich řešení je vždy ukotveno ve smluvním vztahu mezi stranami vztahu. Mezi daňové pohledávky lze zařadit daně určené státem a státu odváděným, například daň z přidané hodnoty, daň z nemovitosti, daň z příjmu fyzických osob či silniční daň. Nedaňové pohledávky jsou složitější. S ohledem na současnou situaci ve společnosti je zřejmé, že přístup k finančním produktům je velice snadný. S rostoucím počtem bankovních i nebankovních poskytovatelů půjček roste i zadluženost občanů. V různých sdělovacích prostředcích se stále častěji setkáváme s reklamou a nabídkou výhodných spotřebitelských půjček, zboží zakoupeného na splátky aj., ale pouze zlomek občanů si uvědomuje riziko takového počínání a s jeho případnými důsledky, což odpovídá jejich finanční gramotnosti. Vidina snadného přístupu k financím pomocí bankovních i nebankovních subjektů vede na jednu stranu k jednoduchému zisku požadovaných položek (spotřební i zážitkové zboží), avšak málokdo je schopen si uvědomit reálné možnosti svého rozpočtu a riziko nečekaného výpadku splácení svých závazků. Mezi taková rizika mohou patřit například ztráta zaměstnání, úraz či jiná zdravotní omezení, ale také změna společenského postavení nebo rodinných vztahů.

Samozřejmě, veškeré dluhy je nutné splácet a tím se (v tuto chvíli již) dlužník často dostává do situace, kdy nemá další prostředky pro uspokojení věřitelů. Jednou z velmi „oblíbených“ řešení takové osobní krize je překrývání půjčky jinou půjčkou, čímž se často roztáčí dluhová spirála vedoucí do dluhové pasti. Takový dlužník již není schopný dále hradit své závazky, proto výrazně roste riziko exekuce. Nepochopitelný je v této fázi přístup nebankovních subjektů, kteří i přes negativní finanční skóre (solventnost) dlužníka, jsou ochotni za velmi nepříznivých podmínek takovému dlužníkovi půjčit nemalé finanční prostředky s neúměrně vysokým úrokem, které často hraničí s lichvou. Pro zadluženou osobu v tuto chvíli nehraje roli schopnost splácet, ale ručí často veškerým svým majetkem, o který často přijde.

Pokud bychom se blíže zajímali o daňové pohledávky, je nutné na úvod uvést skutečnost, že příjmová stránka státního rozpočtu je tvořena z větší části výběrem daňových odvodů od povinných jak právnických, tak fyzických osob. Vzhledem k tomu, že státní rozpočet je sestaven tak, aby byl v nezbytném rozsahu zabezpečen chod státu, je zejména ze strany vlády České republiky věnována patřičná pozornost realizaci výše uvedeného. Za tímto účelem je vytvořen zákonný rámec a v návaznosti na toto i příslušný správní aparát vybavenými patřičnými kompetencemi.

Daňový systém je velice rozmanitý a prakticky zasahuje do všech oblastí společenského života. Tomu také odpovídají různě stanovené daňové sazby pro jednotlivé oblasti lidské činnosti. Zde je nutné dále poznamenat, že vzhledem k vývoji společnosti, a zejména sociálním aspektům, existuje celá řada výjimek, kterými jsou některé subjekty v určitých případech zbaveni daňové povinnosti. Toto vše v konečném důsledku klade značné nároky na činnost příslušných správních orgánů – finančních úřadů a na jejich zaměstnance, kteří musí být na patřičné odborné a profesní úrovni, k čemuž patří i jistá dávka komunikace s patřičnou mírou asertivity.

Na základě výše uvedeného přesto existuje převážná část povinných subjektů, kteří se v daňovém systému plně orientují a své povinnosti si řádně plní. Na druhé straně lze nalézt i skupiny osob, u kterých jejich menší odborné znalosti vedou k dílčím pochybením v rámci daňových odvodů. V neposlední řadě se i v této oblasti vyskytují subjekty, které se vzhledem k rozmanitosti a složitosti daného daňového systému snaží záměrně obcházet stanovenou daňovou povinnost či fiktivními administrativními postupy často získat neoprávněné výhody nebo neoprávněné plnění ze strany státu (například daň z přidané

hodnoty a její zpětné proplacení), což představuje páchaní trestné činnosti. Z těchto důvodů stát prostřednictvím sítě finančních úřadů a orgány činných v trestním řízení dohlíží na důsledné plnění ze strany oprávněných subjektů daňové povinnosti či případně provádí na základě zjištěných nedostatků následné vymáhání daňových pohledávek, čímž jsou zmocněni zákonem jako správce daně. Převážná část správních rozhodnutí vydaných v rámci kontrolní činnosti se týká právě nesprávného výpočtu výše finančního plnění při úhradě stanoveného daňového plnění. V tomto případě se jedná o daňové nedoplatky.

Při této příležitosti je potřebné se zmínit i o skutečnosti, jak je vnímáno postavení finančních úřadů a jeho zaměstnanců ze strany veřejnosti. Obecně je zakódován ve společnosti letitý negativní přístup k zaměstnancům finanční správy, který vychází z historické praxe neomaleného vybírání daní berními úředníky, které mnohdy vedlo ke zbídačení obyčejných lidí, čemuž napomáhá i současný stav kolem nedaňových pohledávek a jejich vymáhání exekučním úřadem.

V rámci diplomové práce se zaměřím především na vymáhání daňových pohledávek v souladu s platnou právní úpravou a to jak z pohledu pracovníka finanční správy, tak i na možnosti řešení pohledávky ze strany povinného subjektu.

V teoretické části předkládané diplomové práce jsou nejprve popsány pojmy, se kterými se bude v rámci této práce operovat. S odkazy na platnou právní úpravu jsou také charakterizovány typy pohledávek a procesy, kterými vznikají, zajišťují se a vymáhají.

Na základě výše uvedeného je zřejmé, že vymáhání pohledávek je komplexním procesem. V praktické části proto bude diskutován na základě získaných dat proces vymáhání a jeho efektivita. Úspěšnost vymáhacího procesu bude porovnána napříč jednotlivými kraji České republiky. V rámci předkládané diplomové práce bych se rád zaměřil zejména na vymáhání daňových nedoplatků v posledních 5ti letech, tj. mezi lety 2015 – 2019. Tento proces bývá velmi složitý a pro jeho řešení existuje mnoho možných přístupů, které v této části budou rovněž diskutovány. V závěru praktické části bych rád posoudil možné prevence a zefektivnění vymáhání pohledávek, přičemž lze jako příklady uvést některé problematické pohledávky z mé pracovní praxe.

V závěrečné části jsem zobecnil nejčastější příčiny vzniku pohledávek a porovnal jsem způsoby jejich vymáhání. V souladu se záměrem a cílem diplomové práce jsem v závěru shrnul nedostatky v platné právní úpravě a ve způsobu vymáhání pohledávek,

na základě kterého jsem navrhl nápravná opatření s cílem zefektivnit jak právní systém, tak proces vymáhání.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem překládané diplomové práce je popsat metody vymáhání daňových pohledávek a analyzovat nárůst počtu daňových nedoplatků, včetně rozboru efektivnosti jejich vymáhání podle daňového řádu.

Předpokladem pro možnou diskuzi získaných výsledků a posouzení efektivnosti vymáhání pohledávek je shromáždění právních předpisů a odborné literatury tak, aby byla pokryta co nejkomplexněji řešená problematika. Prvním krokem je nástin osnovy práce, na základě které je následně vytvořen teoretický základ pro následnou nastavbu.

V teoretické části této práce nejprve bude definována platná právní úprava a pojmy, jako jsou například dlužník, závazek, exekuční řízení aj. Je také nutné na základě platné právní úpravy definovat, co je daňová pohledávka, jak vzniká, jak se zajišťuje a vymáhá. V současné době je mnoho způsobů, jak může subjekt své daňové nedoplatky umořit – nabízí se mu značné množství mechanismů (dobrovolná úhrada, exekuční řízení, zástavní právo, platba v rámci místního šetření či insolvenční řízení – konkurs či oddlužení), které lze v současné době celkem snadno využít a v některých případech i zneužít.

V praktické části bude na základě analýzy získaných statistických dat zveřejněných Ministerstvem financí, Generálním finančním ředitelstvím či Českým statistickým úřadem posouzena a kriticky zhodnocena efektivita vymáhání daňových pohledávek. Úspěšnost vymáhacího procesu bude porovnána napříč jednotlivými kraji České republiky za období mezi lety 2015 – 2019. Pro řešení daňových nedoplatků se nabízí mnoho možných přístupů, které v této části budou rovněž diskutovány.

V závěrečné části budou shrnuty nejčastější příčiny vzniku daňových pohledávek a porovnání způsobů jejich vymáhání. Na základě praktické části budou dále v závěru zmíněny nedostatky v platné právní úpravě a ve způsobech vymáhání daňových pohledávek, čímž bude získán dostatečný základ pro možnost navržení nápravných opatření.

2.2 Metodika

Diplomová práce byla vypracována na základě konzultací s vedoucím práce a v souladu se zadáním, kde je definována metodika pro její vypracování.

Z odborné literatury, právních předpisů a znalostí z praxe v oboru vymáhání daňových nedoplatků byla vypracována teoretická část práce, která byla v dalších částech kriticky diskutována.

Na základě zadání práce byl proveden sběr dat, jejich statistická analýza a vyhodnocení. Jako podklady pro analýzu posloužila data zveřejněná Ministerstvem financí, Generálním finančním ředitelstvím či Českým statistickým úřadem. Podkladem pro analýzu byly rovněž závěry z vyhodnocených dotazníků. Ze získaných statistických dat bude možné sumarizovat výsledky předloženého výzkumu.

Metody použité při vypracování předkládané diplomové práce:

- 1) deskriptivní metoda – popis a analýza odborných pojmů a existující právní úpravy.
- 2) obsahová analýza – zhodnocení efektivity vymáhacího procesu v rámci České republiky z pohledu finančního úřadu. Podkladem pro tuto analýzu byly Zprávy činnosti územních finančních orgánů za posledních 5 let, tj. roky 2015, 2016, 2017, 2018 a 2019. Dalším zdrojem dat byly statistické přehledy daňových pohledávek na území ČR za sledované období let 2015 až 2019. Na základě získaných dat byly sledovány změny v počtu daňových pohledávek ve sledovaném období. Tento nárůst je na základě analyzovaných dat diskutován.
- 3) dotazníková metoda – byla využita pro verifikaci dat a závěrů. Cílem této metody je zjistit efektivitu vymáhání daňových pohledávek, jejich způsobů, včetně pozitivních a negativních faktorů, které ovlivňují úspěšnost. Při analýze efektivity vymáhání daňových pohledávek byly dotazníky vyplněny mými spolupracovníky z Oddělení vymáhacího Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Ústí nad Orlicí, Žamberku a Svitavách, kteří přímo vykonávají exekuční daňové řízení. Dotazníky sloužily pro sběr konkrétních dat a relevantních informací, díky nimž bylo možné získat závěry pro tuto práci. Dotazníky nebyly osobní a neobsahují tak osobní údaje pracovníků.

Z pohledu diplomové práce jsou cíle jednoznačné, dosažitelné a relativně měřitelné.

3 Teoretická východiska

V rámci této kapitoly předkládané diplomové práce bude zprvu popsána historie bernictví a správy daní na našem území, abychom pochopili návaznost současné právní úpravy správy daní. Následně budou definovány pojmy, které tato právní úprava obsahuje a které budou dále v této práci používány.

3.1 Historie bernictví a správy daní

Daně (původní označení „berně“) a jejich vznik lze datovat do dob, kdy se formovala první státní zřízení, kde právě daně tvořily významný podíl na finanční politice daného státu. Daňovou (berní) povinnost zavádí na našem území Lucemburkové po roce 1310 prostřednictvím tzv. privilegií¹ a tyto berně lze rozdělit do několika typů:

- **obecná berně** (*collecta generalis*), která byla vybírána od všech obyvatel dané oblasti, pokud nebyli od této platby osvobozeni. Platila se především z pozemků, mlýnů, hospod či řemeslných živností.
- **speciální berně** (*berna specialis, steura, exactio, contributio, impositi*) uvalené na královská města a duchovní ústavy, jejichž vlastníkem byl panovník.
- **židovské berně** byly určeny pro úzkou skupinu obyvatel a lze rozlišit 2 typy závazků židů vůči králi:
 - **roční plat** (úrok), který židé povinně odváděli panovníkovi.
 - **zvláštní židovská berně**, kterou vyžadoval panovník od židů kdykoli pocítil finanční tíseň. Tuto berni vybírali židé sami prostřednictvím svých pověřených židovských výběřčích a lze tak hovořit o prvních „soukromých“ správcích daní.²

Výběr daní se uskutečňoval prostřednictvím vrchnosti, která po výběru u poddaných předala výnosy králi. Je doloženo, že často vrchnost přenášela veškerou berní povinnost na své poddané, kteří tak platili za svou vrchnost. Výběrem byli rovněž pověřeni kollektori

¹ JÁNOŠÍKOVÁ, P. K bernictví v době Lucemburků. V knize *Peníze v proměnách času V*. Ostrava: MARQ, 2006, 131 s. ISBN 80-86840-27-1. s. 7–21.

² JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. K vývoji bernictví na území ČR. V knize *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 279.

(někdy označováni jako berníci či polatinštěným *bernarii*), kteří byly jmenováni přímo králem. Velmi často se jednalo o významného šlechtice příslušné oblasti. Změna ve výběru berníků nastává s vládou krále Václava IV., který vydává **berní řád** definující 12 berních obvodů na území Čech (o berním rozdělení Moravy nejsou detaily známy). Tím byla každému berníkovi přiřazena oblast pro správu včetně personálního zabezpečení pro výběr daní (notář, dva ozbrojení služebníci či 4 koně). Berní řád rovněž definuje, jakým způsobem postupovat při výběru daně, přičemž popisuje práva a povinnosti všech účastníků tohoto procesu, panovníkem a berníky počínaje, poddanými konče.³

Obecná berně se od té doby rozvíjela a zdokonalovala zejména díky jejímu stále častějšímu vybírání. K výraznějším změnám došlo až po období husitských válek, kdy došlo ke zmenšení panovnického majetku. Klesající příjmy vedly k zavádění nových typů berně, jako jsou například berně z hlavy, ze živnosti, posudné či berně ze jmění.⁴

Daňová reforma proběhla na území Čech v roce 1517, kdy byla zavedena všeobecná berně ze jmění zahrnující posuzování majetku movitého i nemovitého a kapitálu. Ve stejném roce byl také zřízen **Nejvyšší berníční úřad**.⁵ K reorganizaci stávajícího systému přispěl Ferdinand I. Habsburský, který zřídil v roce 1527 nový úřad – **Českou komoru** – sloužící pro správu královského hospodářství a finanční správu v Čechách.

Po napoleonských válkách došlo v roce 1811 ke státnímu bankrotu rakouského císařství, což vedlo k další reorganizaci správy financí. V roce 1813 vznikla funkce prozatímního **ministra financí**, která byla od roku 1816 zcela zachována. V 1848 vzniklo i **Ministerstvo financí**. Dne 1. ledna 1898 vstoupila v platnost daňová reforma zobecňující daně do jedné soustavy výnosových daní včetně daně z důchodu. Daně tak nově postihovaly progresivní sazbou vše plynoucí danému občanovi z jeho osobních příjmů.⁶

Když v roce 1918 vzniklo Československo, byla zákonem č. 11/1918 Sb. z. a n. přijata úprava daní a uspořádání finanční správy vycházející z původního systému. Avšak již v roce 1927 prosadil tehdejší ministr financí K. Engliš daňovou reformu (tzv. Englišova

³ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. K vývoji bernictví na území ČR. V knize *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 281–285.

⁴ STARÝ, M. Berně a poplatky v českých středověkých a raně novověkých dějinách. V knize *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1. s. 54–72.

⁵ tamtéž, s. 66.

⁶ JANÁK, J.; HLEDÍKOVÁ, Z. v knize *Dějiny správy v českých zemích do roku 1945*. Praha: SPN, 1989, 568 s. ISBN 80-04-21189-5. s. 363–372.

daňová reforma). Základem daňového systému byly přímé daně⁷ (zákon č. 76/1927 Sb.), které se dělily na:

- **daň důchodová** – vztahuje se k celkovému důchodu domácnosti. Podléhaly jí fyzické osoby s příjmy z různých zdrojů (vlastnictví pozemků a nemovitostí, výroba, služební poměr či kapitál). V roce 1934 přibyl navíc branný příspěvek (zákon č. 266/1934 Sb.) a v roce 1937 příspěvek na obranu státu a mimořádná daň ze zisku (zákon č. 247/1937 Sb.).
- **daň výnosová** – zaměřená věcně a nezávisle na vztahu výnosu dané osoby (například pozemková daň, domovní daň, daň z tantiém).

Protectorát přinesl výrazné změny a daňový systém se podřídil právní úpravě říšsko-německé. Přímé a nepřímé daně byly nahrazeny zejména daněmi ze mzdy, z majetku či z vystěhování.⁸

Po osvobození v květnu 1945 byla přijata legislativa předválečného Československa a byly zrušeny okupační předpisy. Změny ve společnosti však vyžadovaly další právní úpravy v oblasti daní.⁹ Byly zavedeny například daň z majetku (zákon č. 134/1946 Sb.), daň z monopolů (zákon č. 31/1946 Sb.), daň ze mzdy (zákon č. 109/1947 Sb.), tzv. milionářská dávka (zákon č. 185/1947 Sb.) nebo přepychová daň (zákon č. 200/1947 Sb.). Od roku 1948 bylo v českém právním systému nahrazeno slovo „berně“ a výhradně se již využívalo výrazu „daně“.¹⁰

V lednu 1953 vstoupila v platnost daňová reforma, která rušila všechny předchozí daně a zaváděla daně nové, které byly v souladu s novou socialistickou myšlenkou uspořádání Československa. Tuto daňovou soustavu tvořily daně od obyvatelstva, místní daně do místních rozpočtů a daně odčerpávající akumulaci socialistického sektoru hospodářství.¹¹

Nová daňová legislativa reflektující změny v politickém i společenském upořádání byla přijata v roce 1992 a byla ustanovena zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Daně

⁷ Existovaly i daně nepřímé, jejichž systém je značně složitý a členitý. Mezi příklady lze uvést daň z lihu, z piva, z přepychu, z uhlí, a mnoho jiných.

⁸ Vládní nařízení č. 287/1939 Sb. o dani z vystěhování.

⁹ PICMAUS, F. a kol. v knize *Daně, odvody a poplatky v ČSSR*. Praha: SNTL, 1985, 205 s. s. 37–43.

¹⁰ MADAR, Z. V knize *Slovník českého práva. I. díl*. Praha: Linde, 1995. 716 s. ISBN 80-85647-62-1. s. 109.

¹¹ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. K vývoji bernictví na území ČR. V knize *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 291.

se členily na přímé (majetkové a důchodové) a nepřímé všeobecná spotřební daň a selektivní spotřební daně). Pokud bychom detailněji popsali tyto daně:

- daně přímé
 - daň z nemovitostí (zákon č. 338/1992 Sb.),
 - daň silniční (zákon č. 339/1992 Sb., později zákon č. 16/1993 Sb.),
 - daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí (zákon č. 357/1992 Sb.),
 - daň z příjmů fyzických a právnických osob (zákon č. 586/1992 Sb.),
- daně nepřímé
 - spotřební daně (zákon č. 213/1992 Sb., později zákon č. 587/1992 Sb.),
 - DPH (zákon č. 222/1992 Sb., později zákon č. 588/1992 Sb.).

Práva a povinnosti daňových subjektů byla definována zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Byly také zavedeny nové územní finanční orgány zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Tento zákon zavádí finanční úřady (orgán 1. instance) a finanční ředitelství (orgán 2. instance), které spravují veškeré daně a finanční příjmy veřejných rozpočtů. Ústředním orgánem finanční správy zůstalo Ministerstvo financí.

3.2 Daňové právo

Všechny státy pro plnění své funkce vyžaduje shromáždění finančních prostředků, a proto se obyvatelstvo musí podílet na veřejných příjmech. Daňové právo v ČR je jedno z kapitol finančního práva, které je zařazeno v jeho fiskální části. Úkolem tohoto práva je část společensko-ekonomických vazeb týkajících se uskutečnění daňových oprávnění a plnění daňových povinností jednotlivými účastníky tohoto vztahu.

Příjmy veřejných rozpočtů v ČR¹² lze dělit na:

- **úvěrové** – slouží k doplnění chybějících zdrojů a financováním investic s dlouhodobou společenskou návratností.
 - státní půjčky a půjčky obcí,
 - státní cenné papíry,
- **neúvěrové**
 - nedaňové
 - poplatky,
 - povinné příspěvky do státních fondů,
 - výnosy z majetku.
 - daňové
 - **přímé** – platí poplatník na úkor svého důchodu a nelze je delegovat na jiný subjekt. Jedná se o daně majetkové a důchodové. Tento typ daní postihuje zdaňovaný příjem při jeho vzniku.
 - **nepřímé** – subjekt, který má daň odvádět, ji neplatí ze svého důchodu, ale tuto povinnost přenáší na jiný subjekt. Tato daň se přenáší prostřednictvím nárůstu ceny. Lze zde jmenovat jako příklad daň ze spotřeby a obrátů, DPH nebo cla.
 - ostatní

K uspokojení všech příjmů nevyužívá stát pouze jednoho druhu daně, ale jejich kombinace, které mezi sebou mají určité vazby - tvoří **daňový systém**. V této souvislosti je nutné také zahrnout i instituce, které správu daní zabezpečují, vyměřují, zajišťují úhradu a

¹² VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. v knize *Daňový systém v ČR 2006 aneb učebnice daňového práva*. Praha: Vox, 2006, 324 s. ISBN 80-86324-60-5. s. 31–45.

kontrolu. V daňovém systému mají své místo i nástroje, metody a pracovní postupy, které musí instituce využívat a ovládat, aby ve vztahu k daňovým subjektům byly schopny naplnit požadavky státu. Každý daňový systém je tvořen daňovou soustavou, která představuje souhrn všech daní, které se v daném státě vybírají.¹³

V České republice se v současné době vybírají tyto daně:

- daň z příjmu fyzických a právnických osob (zákon č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů),
- daň z nemovitých věcí (zákon č. 338/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů),
- daň silniční (zákon č. 16/1993 Sb. ve znění pozdějších předpisů),
- daň z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb. ve znění pozdějších předpisů),
- daň spotřební: minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky (zákon č. 353/2003 Sb. ve znění pozdějších předpisů),
- energetické daně: z uhlí, zemního plynu, elektřiny (zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů),
- daň z hazardních her (zákon č. 187/2016 Sb.).

3.2.1 Daně – funkce a třídění

Základním pojmem v současné právní úpravě je "daň", která je upravena v daňovém řádu, zákon č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "**DŘ**") konkrétně v § 2. Tento termín je zde definován jako souhrnný pojem pro více kategorií veřejných příjmů, které jsou takto nazývány nejen z hlediska ekonomického, ale i právního. Podle platné legislativy mezi daně náleží rovněž cla a poplatky.

Daň jako veřejný příjem je charakteristický svou cykličností a neexistencí přímého protiplnění. Daně sice jsou nejvýznamnějším veřejným příjmem, ale nejedná se o jediný druh takovýchto příjmů.

Daní také chápeme pohyb finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru. Daň lze popsát i jako povinnou, nenávratnou a zákonem stanovenou platbu do veřejného rozpočtu. Jedná se o platbu neúčelovou, která se pravidelně opakuje v daných časových intervalech (například daně z příjmů, které se platí každoročně), nebo se může

¹³ GRUŇ, L. v knize *Finanční právo a jeho instituty*. Praha: Linde, 2004, 307 s. ISBN 80-7201-474-9. s. 111.

jednat o platbu nepravidelnou a placenou pouze za určitých okolností (příkladem lze uvést daň z převodu nemovitosti).¹⁴ Daňové příjmy v ČR činí asi 91 % příjmů veřejných rozpočtů.¹⁵

Smysl daní vyplývá z jejich ekonomických funkcí¹⁶, kterými jsou:

- **funkce alokační** – využívá se v případě nefunkčnosti trhu, který se vyznačuje svou neefektivností a nedostatkem konkurence. Jedná se o získání prostředků pro financování podceněného trhu.
- **funkce přerozdělovací** – vychází z nevhodného rozdělení důchodů ve společnosti. Cílem je zmírnění rozdílů výběrem od bohatších a zvýšení příjmů méně bohatým.
- **funkce stabilizační** – zmírňuje opakující se výkyvy v ekonomice v zájmu zabezpečení nízké nezaměstnanosti a cenové stability. V tomto případě je rolí vlády regulovat výši daňových příjmů.
- **funkce fiskální** – jedná se o zabezpečení finančních prostředků do veřejných rozpočtů, ze kterých jsou následně financovány veřejné výdaje. Jedná se o nejstarší funkci daní, proto je také součástí všech tří předchozích funkcí.

¹⁴ KUBÁTOVÁ, K. v knize *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI, 2006, 280 s. ISBN 80-7357-205-2. s. 16.

¹⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. Úvod do studia daňového práva. V knize *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 301.

¹⁶ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. v knize *Daňový systém v ČR 2006 aneb učebnice daňového práva*. Praha: Vox, 2006, 324 s. ISBN 80-86324-60-5. s. 10.

3.3 Základní pojmy

Pro možnou pozdější diskuzi je nutné si definovat určité pojmy. Tyto definice vychází z platného **DŘ**. Je nutné nastavit tuto rovinu, aby napříč celou prací bylo zřejmé, s jakými pojmy se operuje, jaký mají význam a v jakém kontextu jsou využívány. Je totiž možné u některých pojmů nevědomky použít či chápat jejich smysl z hlediska vymáhání nedoplatků vzniklých v soukromém (bankovním i nebankovním) sektoru.¹⁷ S ohledem na charakter této diplomové práce, která se zaměřuje na daňové nedoplatky a jejich vymáhání, je nutno postupovat pouze podle daňového řádu.

3.3.1 Správa daní

Správa daní pokrývá veškeré činnosti veřejné správy pro prosazování daňového práva. Dle § 1 odst. 1 DŘ je upraven postup správců daní, jeho práva a povinnosti při správě daní, jak již bylo uvedeno výše. Platná právní úprava¹⁸ definuje správce daně jako "*...správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen "orgán veřejné moci") v rozsahu, v jakém mu je zákon nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní...*" V odst. 2 stejného paragrafu stanovuje správní orgán, jehož definice je totožná s § 1 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád – správcem daně tedy mohou podle tohoto předpisu být nejen územní finanční orgány (finanční úřady, finanční ředitelství a Ministerstvo financí¹⁹), ale také obce či celní orgány. Jiné orgány, popř. fyzické nebo právnické osoby mohou vykonávat svou působnost ve veřejné správě, ale tato činnost je na základě zvláštního zákona plně podřízena daňovému řádu.²⁰

Do daňového řádu se promítá i zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen "**OSŘ**"), konkrétně jeho § 19 a § 20, který přiznává způsobilost správci daně být účastníkem občanského soudního řízení, které se vztahuje ke správě daní.

Pravomoci správce daní jsou určeny § 11 zákona DŘ a dle odst. 1 a odst. 2 je lze shrnout jako postup s cílem správně daně zajistit, stanovit a zabezpečit jejich úhradu.

¹⁷ Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, část I.

¹⁸ § 10 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění

¹⁹ podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech

²⁰ KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. v knize *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag s.r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7. s. 61–63.

Pro efektivní přehled o správě daní lze využívat registry a evidence daňových subjektů. V současnosti se využívá především elektronické evidence – Automatizovaný daňový informační systém (ADIS).²¹

"*Správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob...*", jak je definováno v § 12 odst. 1 DŘ. Odst. 2 stejného paragrafu dále specifikuje, že takovou úřední osobou je osoba zaměstnance správce daně nebo jiná osoba, která je pověřena přímo zákonem nebo na základě zmocnění daného zákona (např. volený starosta obce). Dle odst. 3 stejného paragrafu pak dále ukládá úřední osobě se prokázat platným služebním průkazem.

3.3.2 Daňový subjekt

Daňovým subjektem podle § 20 DŘ je "*...osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce daně...*" Jedná se o určité souhrnné označení poplatníků, plátců a jejich právní nástupce.²² Typů poplatníků je široká škála s ohledem na to, o jakou daň se jedná, a jejich rozlišení je ošetřeno legislativou. Například zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů definuje, kdo je poplatníkem daně z příjmů, zatímco zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „**ZDPH**“) říká, koho se tato daň týká a kdo je tedy jejím poplatníkem.

Daňový subjekt má podle § 20 odst. 2 DŘ rovněž práva a povinnosti, které se vztahují k zajištění, stanovení a uhrazení daně. Tyto povinnosti nekončí ani v případě, že fyzická či právnická osoba přestane být daňovým subjektem – ve lhůtě pro stanovení daně podle § 148 a § 160 tohoto zákona má stále stejné pravomoci a povinnosti. Příkladem může být ukončení registrace k DPH, kdy subjekt přestává být plátce DPH, ale je jako plátce daně ohledně doposud vzniklých povinností spravována.²³

Způsobilost daňového subjektu lze dělit na **způsobilost věcnou** (například majetkové daně, kdy poplatníkem či právním nástupcem daňového subjektu může být

²¹ ADIS. [online] [cit. 1-8-2020]. Přístup z: <http://www.gist.cz/cz/software/adis>

²² Právní nástupci jsou také daňovými poplatníky – vztahuje se na ně daňová povinnost zaniklých právnických osob a zemřelých fyzických osob.

²³ KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. v knize *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag s.r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7. s. 91–93.

i dítě)²⁴ a **způsobilost procesní**, která se nabývá plnoletostí a je stanovena na 18 let podle § 30 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., nového občanského zákoníku v platném znění (dále jen "NObčZ"). Soud má však oprávnění při naplnění důvodů zbavit osobu způsobilosti zcela nebo její způsobilost omezit.²⁵ V takovém případě se stanovuje na základě § 25 DŘ zástupce osoby zúčastněné na správě daní, jejichž jednotlivé typy jsou dále specifikovány v ustanoveních § 26 až § 30 tohoto zákona. Pro krátké přiblížení jsou níže zmíněny základní typy zástupců:

- **zákonný zástupce** je vymezen daňovým zákonem (např. rodiče dětí), ale také opatrovníci zastupující osobu, jak je uvedeno v § 463 odst. 1 NObčZ současně s vymezením rozsahu opatrovnických práv a povinností.
- **ustanovený zástupce** je využíván v případě, nemožnosti nebo nejasnosti, kdo je daňovým subjektem a s kým se má jednat.
- **zmocněnec** je smluvním zástupcem na základě mandátní smlouvy nebo plné moci (daňoví poradci a advokáti).
- **společný zástupce** nebo **společný zmocněnec** mohou být využiti pro společné zastupování více daňových subjektů, kteří mají stejnou daňovou povinnost.
- **prokurista**, kterého "*...zmocňuje podnikatel zapsaný v obchodním rejstříku k právním jednáním, ke kterým dochází při provozu obchodního závodu, popřípadě pobočky, a to i k těm, pro která se jinak vyžaduje zvláštní plná moc...*" podle § 450 odst. 1 NObčZ.

²⁴ KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. v knize *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag s.r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7. s. 99–105.

²⁵ dle § 55 – § 65 zákona č. 89/2012 Sb., nového občanského zákoníku v platném znění

3.4 Daňové řízení

Pod pojmem **daňové řízení** lze chápat postup, který je vymezen právními předpisy a který zajišťuje práva a závazky daňových subjektů definované z daňových vztahů.²⁶ Dle § 134 odst. 1 DŘ se toto řízení vede za účelem správného zajištění, stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Daňové řízení končí splněním či jiným zánikem daňové povinnosti. Jedná se tedy o určitý časový úsek, v němž může (ale i nemusí²⁷) docházet k aktivní činnosti správce daně vedoucí k vydání rozhodnutí.

Předmětem daňového řízení je daň, která se posuzuje v kontextu zdaňovacího období (např. DPH, která se odvádí čtvrtletně či měsíčně) nebo k určité skutečnosti (např. daň z nabytí nemovitých věcí). Daň je v tuto chvíli vyčíslením platebních povinností pro dané zdaňovací období.

Daňové řízení se s ohledem na svůj komplexní charakter dělí do několika dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána rozhodnutí. Podle okolností²⁸ se jedná o tato řízení:

- **nalézací:**
 1. **vyměřovací** – účelem je stanovení daně,
 2. **doměřovací** – účelem je stanovení změny poslední známé daně,
 3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydaném v řízení podle bodů 1 a 2,
- **při placení daní:**
 1. **o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,**
 2. **o zajištění daně,**
 3. **exekuční,**
 4. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydaném v řízení podle bodů 1 až 3,
- **o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivých rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.**

²⁶ BAKEŠ, M. a kol. v knize *Finanční právo*. Praha: C.H.Beck, 1995, 365 s. ISBN 80-7179-037-0. s. 214.

²⁷ Daňové řízení běží po celou dobu trvání daňové povinnosti a tedy i v době mezi vyměřením/doměřením a do výběru daně.

²⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. Daňové řízení. V knize *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 432.

Daňové řízení je možné zahájit a lze vyměřit daně v souladu s § 139 odst. 1 DŘ a to:

- na základě daňového přiznání nebo vyúčtování podaného daňovým subjektem, čímž splní své daňové povinnosti.
- z moci úřední, pokud daňový subjekt své povinnosti zanedbá a přiznání či vyúčtování nepodá, přestože mu tato povinnost vznikla. Na zanedbání této povinnosti ho upozorní správce daně podle § 145 tohoto zákona.

Výsledkem vyměřovacího řízení je rozhodnutí formou platebního výměru (částky) plátcí daně k přímé úhradě. Je možné, že správce daně zjistí, že tvrzená daň neodpovídá příslušné povinnosti subjektu a stanoví výslednou daň sám. Rozdíl odůvodňuje dle § 102 odst. 2 až 4 a § 140 odst. 4 DŘ.

V případě, že došlo ze strany daňového subjektu k dodatečnému daňovému přiznání nebo dodatečnému vyúčtování, nebo zjištěním z moci úřední (příkladem může být rozpor vzniklý při daňové kontrole), přistupuje se k doměření daně dle § 143 stejného zákona.

3.4.1 Evidence daní

S ohledem na výše uvedené je nutné, aby byla vedena evidence daní. Tento postup je také zákonně vymezen, konkrétně § 149 DŘ, který říká, že "*...vede správce daně, je zaznamenávání vzniku, stanovení, splnění, popřípadě jiného zániku daňových povinností, a z toho vyplývajících přeplatků, nedoplatků a případných převodů...*" Evidence daní je souhrnem povinností a jejich plnění jak z pohledu vyměřování/doměřování, tak i z pohledu platebního.²⁹

Každý daňový subjekt má vlastní **osobní daňový účet** pro každý druh daně a jednotlivé druhy daní jsou zveřejňovány Ministerstvem financí ve Finančním zpravodaji.³⁰ Tento postup umožňuje daňovým subjektům snazší orientaci v daňovém prostředí a povinnostech z toho vyplývajících. Jako v "klasickém" účetnictví, i zde se setkáme se dvěma stranami - debetní ("*má dát*") a kreditní ("*dal*"). Z této evidence si může subjekt na základě § 151 DŘ kdykoli vyžádat výpis o stavu jeho osobního účtu.

²⁹ KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. v knize *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag s.r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7. s. 642–645.

³⁰ Finanční zpravodaj. [online] [cit. 1-8-2020]. Přístup z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj>

3.4.2 Daňový přeplatek a nedoplatek

V případě, že má daňový subjekt na některé ze stran svého osobního daňového účtu nenulový stav, vznikají **přeplatky** a **nedoplatky**.

Přeplatek je dle § 154 odst. 1 DŘ definován jako "*...částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu...*" Jedná se tedy o kladné saldo na tomto účtu a správce daně je povinen převést výši přeplatku na osobní bankovní účet daňového subjektu, popř. má-li subjekt nedoplatek u jiného druhu daně či jiného správce daně, lze tento přeplatek použít k jeho umoření.

Nedoplatek je v § 153 odst. 1 stejného zákona vymezen jako "*částka, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně... či neuhrazená částka nezajištěné daně...*" Na straně daňového subjektu tak vzniká určitý daňový dluh a s tím spjatá splatná daňová pohledávka. V tomto případě je povinností správce daně podle § 153 odst. 3 DŘ daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši tohoto dluhu a upozornit ho na následky při neuhrazení. Pokud daňový subjekt své povinnosti neplní a neuhradí daňový nedoplatek, stává se **dlužníkem**. Toto označení je definováno v § 176 odst. 2c tohoto zákona.

Úhrada daní má rovněž svá pravidla^{31,32} a jednotlivé nedoplatky se umořují v následujícím pořadí:

1. nedoplatky na dani,
2. nedoplatky na příslušenství daně,
3. vymáhané nedoplatky na dani,
4. vymáhání nedoplatky na příslušenství daně.

Vznikne-li nedoplatek, který není uhrazen nebo uplyne den její splatnosti, připravuje správce daně možnosti komunikace s dlužníkem, způsoby vymožení a shromažďuje informace, které povedou k aplikaci vhodného druhu vymožení. Pokud nedojde k úhradě pohledávky v daném termínu, jsou neprodleně zahájeny kroky k jejímu vymožení. Je nutné

³¹ dle § 152 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění

³² Existuje jistý rozdíl mezi veřejnoprávními a soukromoprávními pohledávkami. U soukromoprávních pohledávek jsou zprvu umořeny úroky a následně jistina, zatímco u veřejnoprávních pohledávek je předřazena úhrada daně před příslušenstvím. Tím daňovému subjektu neroste další úročení. KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. v knize *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag s.r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7. s. 648–65.

v tomto případě zohlednit základní zásady správy daní, zejména zásadu přiměřenosti a zásadu hospodárnosti.

3.5 Způsoby vymáhání daňových nedoplatků

Pravomoci správce daně při procesu vymáhání (nucený výběr nedoplatků) byly původně upraveny § 73 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen "ZSDP"), který dával správci daně možnost pro rozhodnutí, jestli nedoplatek bude vymáhán prostřednictvím výkonu rozhodnutí na návrh správce daně nebo se pro výkon rozhodnutí zvolí soudní exekutor. Vymáhání bylo rovněž upraveno i ve zvláštních zákonech, kdy lze vymáhat nedoplatek například prostřednictvím insolvenčního řízení (zákon č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon), v rámci mezinárodní spolupráce (zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek) nebo veřejnou dražbou (zákon č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách).³³

Daňový řád přinesl zásadní změny v právní úpravě vymáhání při správě daní a to především v oblasti daňové exekuce prováděné správcem daně. Doposud musel správce daně aplikovat právní úpravu exekuce podle občanského soudního řádu.³⁴ DŘ upravuje postupy a úkony správce daně při daňové exekuci velmi podrobně. Tyto změny vycházejí z pravidel OSŘ, stejně jako vymezení rozsahu majetku, který exekuci podléhá.

V současné době jsou tedy způsoby vymáhání upraveny v obecné rovině § 175 DŘ a následně konkrétně v ustanoveních § 187 – § 232 tohoto zákona. V případě, že správce daně vyrozumí (v souladu s § 153 odst. 3 DŘ) daňový subjekt v prodlení o existenci daňového nedoplatku a tento postup nevede k dobrovolnému plnění daňového subjektu, musí správce daně přistoupit přímo k daňové exekuci.

3.5.1 Exekuční titul

Exekuční titul vymezený podle § 176 DŘ opravňuje správce daně k vymáhání pohledávek. Exekučním titulem se rozumí výkaz nedoplatků podle evidence daní,

³³ KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. v knize *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag s.r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7. s. 648–65. s. 727–729.

³⁴ KOPŘIVA, M.; NOVOTNÝ, J. v knize *Manuál k daňovému řádu*. Ostrava: Sagit, 2011. 758 s. ISBN 978-80-7208-837-9. s. 544.

vykonatelné rozhodnutí, který je stanoveno peněžité plnění, či vykonatelný zajišťovací příkaz. Představuje pro správce daně možnost vynutit si plnění povinností daňového subjektu v prodlení za použití prostředků státního donucení.³⁵ Nejčastějším je výkaz nedoplatků, jehož struktura je definována zákonem, konkrétně odst. 2 stejného paragrafu. V tomto případě se nejedná o rozhodnutí, ale pouze o soupis nedoplatků daňového dlužníka, o kterých bylo rozhodnuto vykonatelným rozhodnutím. Mezi jeho náležitosti patří:

1. označení správce daně, který výkaz nedoplatků vydal,
2. číslo jednací,
3. označení daňového subjektu, který neuhradil nedoplatek,
4. údaje o jednotlivých nedoplatcích,
5. podpis úřední osoby s uvedením jména a příjmení, pracovního zařazení a otisk úředního razítka (lze nahradit uznávaných elektronickým podpisem úřední osoby),
6. potvrzení o vykonatelnosti,
7. den, ke kterému byl výkaz nedoplatků vystaven.

3.5.2 Daňová exekuce

Daňová exekuce je vykonávací řízení vedoucí správcem daně. Jedná se o vynucené plnění povinností peněžního plnění, které správce daně zahájí a provede v rámci jím vedeného řízení.³⁶ Tento typ vymáhání je typický zejména pro územní finanční orgány, celní orgány či soudy.

Daňový řád (oproti původní úpravě ZSDP) zahrnuje podrobnou úpravu pravomocí správců daní při daňové exekuci a zároveň zachovává v rámci právního řádu jednotnou úpravu povinností a práv dlužníků, poddlužníků a oprávněných. Tato skutečnost podporuje zvyšování efektivnosti vymáhacích procesů a výběr peněžních plnění. Daňovým řádem tak

³⁵ KOPŘIVA, M.; NOVOTNÝ, J. v knize *Manuál k daňovému řádu*. Ostrava: Sagit, 2011. 758 s. ISBN 978-80-7208-837-9. s. 548.

³⁶ KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. v knize *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag s.r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7. s. 648–65. s. 741–742.

došlo k posílení právních jistot a zajištění ochrany práv osob, které se účastní daňové exekuce. Z pohledu daňového dlužníka je stále zachována povinnost vyplývající z OSŘ.³⁷

Daňové exekuce stále častěji mají přesah i mimo hranice působnosti daného správce daní (zde se rozumí Česká republika), a proto je stále častěji vyžadována mezinárodní spolupráce daňových správ (například EU) při vymáhání určitých typů pohledávek. V tomto případě se může správce daně odkázat a využít zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek. Za předpokladu, že daňový řád či jiný daňový zákon nezná postup pro daňovou exekuci, vychází se z ustanovení obecné úpravy OSŘ, jak to ukládá § 177 odst. 1 DŘ. Avšak toto je v rozporu s odst. 2 téhož paragrafu, kde jsou následně omezeny pravomoci správce daně proti pravomocem, které jsou přiznány soudům.³⁸ Soud danou otázku rozhodne pouze tehdy, je-li to stanoveno DŘ, jelikož OSŘ rozhodovací pravomoc soudu v daňové exekuci nezakládá. Příkladem lze jmenovat rozhodování o návrhu na popření pohledávek, které jsou v pravomoci soudu (konkrétně § 267a OSŘ), ale nejsou v pravomoci správce daně.³⁹

Daňová exekuce je zahájena vydáním exekučního příkazu v případě, že je správce daně schopný vymáhat sám. Jedná se tedy o specifický druh rozhodnutí správcem daně, kterým se zahajuje samostatné řízení vedoucí k vymožení pohledávek. Toto rozhodnutí – exekuční příkaz – je nutno doručit daňovému dlužníkovi tak, aby nebylo možné mařit daňovou exekuci. Okamžikem zahájení je vymezen okamžikem vydání exekučního příkazu. Není tedy podstatné, kdy byl tento exekuční příkaz dodán dlužníkovi, ale kdy byl vydán.⁴⁰ Smyslem této úpravy je zabezpečit vykonatelnost vymáhacího procesu a zamezit jeho zmaření ze strany dlužníka. Proto se velmi často dříve informuje poddlužník (např. přednostní doručení exekučního příkazu bance), což zabrání přijetí účelových opatření dlužníkem (např. výběr bankovního konta).⁴¹

³⁷ KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. v knize *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag s.r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7. s. 648–65. s. 742.

³⁸ tamtéž, s. 743.

³⁹ KOPŘIVA, M.; NOVOTNÝ, J. v knize *Manuál k daňovému řádu*. Ostrava: Sagit, 2011. 758 s. ISBN 978-80-7208-837-9. s. 548–549.

⁴⁰ U jiných řízení platí dle § 91 DŘ, že řízení započíná po uvědomění druhé strany o zahajovacím úkonu.

⁴¹ shodně s ³⁷. s. 744–748.

Pro výrok exekučního příkazu podle § 178 odst. 2 DŘ jsou nutné tyto náležitosti (kromě dalších náležitostí, které jsou vymezeny v § 102 odst. 1 téhož zákona):

1. způsob provedení daňové exekuce,
2. výše nedoplatku, pro který je exekuce nařizována,
3. výše exekučních nákladů podle § 183 odst. 1 a 2 DŘ,
4. odkaz na exekuční titul.

K bodu 4 (tj. odkaz na exekuční titul) se často komentáře liší. Zatímco v komentovaném DŘ⁴² říkají Kobík a Kohoutová, že: "*...exekučním titulem, dá se říci nejčastějším a do jisté míry specifickým exekučním titulem, je právě zmíněný výkaz nedoplatků...*", tak to do jisté míry rozporují Kopriva a Novotný ve svém manuálu k DŘ⁴³ a to takto: "*...jako exekuční titul není vhodné uvádět výkaz nedoplatků, neboť ten se daňovému subjektu nedoručuje a tudíž mu není znám...*" Ale z praxe je běžné, co popisuje Kobík a Kohoutová, tj. na základě předaného výkazu nedoplatků jsou učiněny kroky vedoucí k realizaci daňové exekuce.

Daňovou exekuci lze provést podle § 178 odst. 5 DŘ těmito způsoby:

- postižením majetkových práv:
 - srážkami ze mzdy,
 - příkázáním pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb,
 - příkázáním jiné peněžité pohledávky,
 - postižením jiných majetkových práv,
- prodejem movitých věcí,
- prodejem nemovitostí.

Tyto způsoby daňové exekuce, kterou budou přiblíženy v dalším textu, jsou v souladu s OSŘ, s výjimkou výkonu rozhodnutí příkazem k výplatě z účtu u peněžního ústavu, prodejem podniku a zřízením soudcovského zástavního práva k nemovitostem (§ 258 odst. 1 OSŘ).⁴⁴ V případě, že existuje takový majetek dlužníka, který není schopný

⁴² KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. v knize *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag s.r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7. s. 648–65. s. 731.

⁴³ KOPŘIVA, M.; NOVOTNÝ, J. v knize *Manuál k daňovému řádu*. Ostrava: Sagit, 2011. 758 s. ISBN 978-80-7208-837-9. s. 550.

⁴⁴ tamtéž, s. 550–551.

správce daně využít pro uspokojení, podává se návrh na nařízení výkonu rozhodnutí na tento majetek soudem nebo soudním exekutorem.⁴⁵

Z pohledu správce daní a možnosti zabezpečení daňového nedoplatku nemůže jednat svévolně a je nutné brát ohled na původ majetku. Je proto § 179 DŘ ustanoveno, jakého majetku se případná daňová exekuce týká a co je z ní případně vyloučeno. Toto vyloučení majetku je chránění třetích osob před neoprávněným zásahem do jejich práv, zejména vlastnických práv, jak je definováno v § 1042 NObčZ.

Daňovou exekuci lze odložit či zastavit podle § 181 DŘ. Dochází k tomu především v situacích, kdy správce daní skutečnosti, které mohou vést k posečkání daně. Proto toto posečkání jsou nejzásadnější zejména sociální důvody.⁴⁶ Odklad exekuce může rovněž vycházet ze zákona, kdy je například zahájeno insolvenční řízení (dle ustanovení § 109 odst. 1 písm. c) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, tzv. insolvenční zákon). V tomto případě není možné exekuci provádět, ale lze daňovou exekuci na majetek dlužníka zahájit. Pokud dojde v čase k pominutí důvodů, které vedly k odkladu, pak je správce daně povinen rozhodnout o pokračování exekučního řízení.

S ohledem na náklady veškerých šetření a realizace daňových exekucí, jdou tyto vzniklé náklady na vrub daňového dlužníka, jak ukládají § 182 až § 184 DŘ. Tyto náklady, na rozdíl od nákladů řízení spojených se správou daní podle § 107 DŘ, jsou po dlužníkovi vymáhány společně s daňovým nedoplatkem. Správce daně v tomto případě vystupuje jako oprávněný a má tedy nárok na náhradu všech účelných nákladů. Náklady za nařízení daňové exekuce nejsou počítány ze skutečných nákladů, ale jsou stanoveny paušální částkou, která se odvozuje od částky exekované. Dle § 183 odst. 1 DŘ "*Náklady za nařízení daňové exekuce činí 2 % z částky, pro kterou je daňová exekuce nařízena, nejméně však 500 Kč a nejvýše 500 000 Kč...*" Tyto náklady jsou součástí exekučního příkazu, jak vymezuje § 178 odst. 2 písm. c) téhož zákona.

Vzhledem ke značné komplikovanosti a komplexnosti daňových exekucí budou v dalším textu komentovány pouze nejčastěji využívané způsoby, kterými se vymáhají daňové nedoplatky u daňových subjektů v prodlení.

⁴⁵ KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. v knize *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag s.r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7. s. 648–65. s. 748

⁴⁶ tamtéž. s. 759.

3.5.2.1 Daňová exekuce postižením majetkových práv

Při tomto typu daňové exekuce ukládá správce daně prostřednictvím exekučního příkazu jak dlužníkovi, tak poddlužníkovi, který má oprávnění nakládat s majetkem dlužníka. V tomto případě platí právní úprava OSŘ, kdy poddlužník se zbavuje povinností vůči dlužníkovi.⁴⁷ Poddlužníkem je plátce mzdy nebo jiného platebního příjmu dlužníka, poskytovatel platebních služeb nebo dlužník daňového subjektu.⁴⁸ Daňovou exekucí se mohou postihnout jak movité, tak nemovité věci, ale i pohledávky a jiná majetková práva.

Existují však i pohledávky, které daňové exekuci nepodléhají na základě příslušných ustanovení OSŘ.⁴⁹ Mezi tyto pohledávky lze řadit:

- pohledávky náhrady, kterou dle pojistné smlouvy vyplácí pojišťovna, pokud mají být tyto náhrady využity k nové výstavbě či opravě budovy (§ 317 odst. 1 OSŘ),
- peněžité dávky sociální péče (§ 317 odst. 2 OSŘ):
 - příspěvek na péči dávky pomoci v hmotné nouzi,
 - příspěvek na bydlení,
 - porodné (§ 44 a následující zákona č. 117/1992 Sb., o státní sociální podpoře, dále jen "ZSSP"),
 - pohřebné (§ 47 a násl. ZSSP),
 - příspěvek při převzetí dítěte do pěstounské péče (§ 41 a násl. ZSSP),
 - příspěvek na zakoupení motorového vozidla pěstounem (§ 42 a násl. ZSSP),
- část pohledávek fyzických osob, které jsou podnikatel, vzniklých při jejich podnikatelské činnosti (§ 318 OSŘ),
- část pohledávek autorských odměn, je-li dlužníkem autor (§ 319 OSŘ),
- část pohledávek z práv výkonných umělců a z práv původců předmětů průmyslového vlastnictví (§ 319 OSŘ).

⁴⁷ BAXA, J. a kol. v knize *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1158.

⁴⁸ KOPŘIVA, M.; NOVOTNÝ, J. v knize *Manuál k daňovému řádu*. Ostrava: Sagit, 2011. 758 s. ISBN 978-80-7208-837-9. s. 572.

⁴⁹ tamtéž. s. 572

3.5.2.1.1 Daňová exekuce srážkou ze mzdy (§ 187 až § 189 DŘ)

Exekuce srážkami ze mzdy je nejčastějším způsobem daňové exekuce. Pro tyto účely je mzda vymezena jinak, než je tomu v pracovněprávní úpravě. Mzdou se v tomto případě rozumí peněžité plnění poskytované zaměstnavatelem za práci. Patří sem i mzda a příplatek za práci přesčas, za práci ve svátek, za noční práci, a za práci ve ztíženém pracovním prostředí a za práci v sobotu a neděli (§ 114 až § 118 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, dále jen "ZP"), avšak se do tohoto vymezení nezahrnují náhrady výdajů poskytované zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce, například cestovní náklady (§ 151 a násl. ZP).

Daňovou exekucí lze postihnout i jiné pravidelné příjmy, které definuje § 299 OSŘ:

- plat,⁵⁰
- odměna z dohody o pracovní činnosti,
- odměna za pracovní nebo služební povinnost,
- odměna člena zastupitelstva územního samosprávného celku,
- dávky státní sociální podpory, které se nevyplácí jednorázově:
 - přídavek na dítě,
 - sociální příplatek,
 - rodičovský příplatek,
 - dávky pěstounské péče, konkrétně příspěvek na úhradu potřeb dítěte v pěstounské péči a odměna pěstouna,
- příjmy nahrazující odměnu za práci nebo poskytované vedle ní:
 - náhrada mzdy nebo platu:
 - náhrada při překážkách v práci (např. dočasná pracovní neschopnost),
 - náhrada za dovolenou,
 - náhrada při zvyšování kvalifikace,
 - náhrada za ztrátu na výdělku z titulu odpovědnosti zaměstnavatele za škodu způsobenou zaměstnanci pracovním úrazem nebo nemocí z povolání,

⁵⁰ Pokud je dlužník zaměstnán u zaměstnavatelů, kteří jsou vyčtení v § 109 odst. 3 ZP (např. stát či územně samosprávné celky), neoznačuje se peněžní plnění, které za vykonanou práci pobírá, jako mzda, ale jako plat.

- dávky nemocenského pojištění:
 - nemocenské,
 - peněžitá pomoc v mateřství,
 - ošetřovné,
 - vyrovnávací příspěvek v těhotenství a mateřství,
- důchod,
- stipendium,
- podpora v nezaměstnanosti a podpora při rekvalifikaci,
- odstupné,
- peněžitá plnění věrnostní nebo stabilizační povahy poskytnutá v souvislosti se zaměstnáním (příkladem lze uvést věrnostní přídavek horníkům dle zákona č. 62/1983 Sb.)
- úrazový příplatek, úrazové vyrovnání a úrazová renta.

Dle § 187 odst. 2 vzniká poddlužníkovi, v tomto případě **plátcí mzdy**, od okamžiku vydání exekučního příkazu zákonem stanovená povinnost provádět stanovené srážky ze mzdy dlužníka a nevyplácet tyto částky dlužníkovi. Dnem doručení exekučního příkazu plátcí mzdy vzniká oprávněnému tzv. úkojné právo.⁵¹ Ve své podstatě exekuci fakticky provádí mzdová účetní.⁵²

Srážky se vždy provádějí z tzv. **čisté mzdy**, kterou vymezuje § 277 odst. 1 OSŘ. Tato čistá mzda je určena podle podmínek a sazeb pro daný měsíc, kdy se tato mzda zjišťuje. Z této částky jsou odečteny platby do veřejných rozpočtů:

- záloha na daň z příjmů fyzických osob (§ 38h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů),
- pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na sociální politiku zaměstnanosti (zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na sociální politiku zaměstnanosti),
- pojistné veřejné zdravotní pojištění (zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění).

⁵¹ BAXA, J. a kol. v knize *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1180.

⁵² KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. v knize *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag s.r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7. s. 648–65. s. 772.

Legislativa upravuje a vymezuje pojem "**nezabavitelná částka**", která se vypočítává ze životního minima jednotlivce (pro rok 2020 činí 3 410 Kč) a normativních nákladů na bydlení na jednu osobu (pro rok 2020 činí 6 502 Kč) a to na základě nařízení vlády č. 62/2020 Sb., o nezabavitelných částkách. Pro rok 2020 činí tedy nezabavitelná částka dlužníka 6 608 Kč.⁵³ Tyto částky jsou platné v době sepisování diplomové práce a v určitých časových periodách se mění, je tedy nutné sledovat aktuální nařízení vlády pro znalost příslušných zákonných požadavků a právních úprav.

Od čisté mzdy je nutné odečíst tzv. **základní částka**, která je pevně stanovenou sumou a která za žádných okolností nesmí být dlužníkovi z jeho mzdy stržena. Hodnota této sumy se odvíjí právě od nezabavitelné částky. Na každou osobu (manžel a vyživované dítě), které je povinen dlužník poskytovat výživné, se uplatní ¼ z hodnoty nezabavitelné částky, tj. 1 652 Kč. Touto základní částkou stát poskytuje dlužníkovi nárok na zachování prostředků na životní potřeby jeho osoby, včetně jeho rodiny. Je tedy zohledněna jak osoba dlužníka, tak každá jím vyživovaná osoba.

Na základě § 279 odst. 3 OSŘ je také vymezena částka, nad kterou lze srazit zbytek mzdy bez dalšího omezení. Tato částka má pro tento rok hodnotu 19 824 Kč.

Srážky ze mzdy není možné provádět neomezeně a ve větším rozsahu, než umožňuje OSŘ ani v případě, že by to dlužník schválil, či sám vyžadoval (§ 281 OSŘ). V případě, že je u dlužníka vedeno více pohledávek, pak se jejich pořadí exekuce řídí dnem, ke kterému bylo plátcí mzdy doručeno nařízení výkonu rozhodnutí (§ 280 odst. 3 OSŘ), tzv. zásada časové priority.⁵⁴ Zde se nezohledňují pohledávky plátce mzdy vůči dlužníkovi, protože v procesu daňové exekuce je tento plátcem mzdy třetí osobou, a nemůže vůči dlužníkovi uplatňovat vlastní pohledávky.⁵⁵ Postižené jsou i mzdy povinného u nového plátce mzdy, který se jím stane až po nařízení exekuce (například nový zaměstnavatel). Na tomto místě je povinností dlužníka informovat správce daně o veškerých změnách, zejména o změně plátce mzdy či dalším zaměstnavateli do 8 dnů ode dne, kdy tyto změny nastaly (§ 189 odst. 1 DŘ). Pokud tak neučiní, hrozí mu pořádková pokuta. Mzda dlužníka je zatížena daňovou exekucí bez ohledu na jeho konkrétní pracovní poměr. Není proto nutné znovu

⁵³ Vyšší nezabavitelná částka v exekucích od ledna 2020. [online] [cit. 7-8-2020]. Přístup z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/vyssi-nezabavitelna-castka-v-exekucich-od-ledna-2020/>

⁵⁴ BAXA, J. a kol. v knize *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1178.

⁵⁵ tamtéž, s. 1182.

nařizovat daňovou exekuci, ale je nutné ze strany správce daně podat novému plátcí mzdy informaci o výši pohledávky, kterou ještě zbývá uspokojit.⁵⁶

Srážky ze mzdy jsou následně prováděny každý měsíc až do doby, než je vymáhaná pohledávka včetně příslušenství zcela uspokojena. Celkový počet splátek není možné dopředu vypočítat s ohledem na skutečnost, že se výpočet exekované částky řídí výši mzdy v daném měsíci.

3.5.2.1.2 Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu poskytovatele (§ 190 DŘ)

Tímto typem daňové exekuce lze vymáhat finanční prostředky pouze z účtů, které vlastní dlužník. Není možné tedy tento způsob aplikovat na prostředky dlužníka na účtech jiných osob. Toto platí i pro manžele dlužníka, pokud jsou na jeho účtu uloženy finanční prostředky patřící do společného jmění manželů. Vymáhat výše uvedeným způsobem lze z tohoto účtu pouze tehdy, je-li tento účet zřízen pro oba manžele a každý z nich má postavení majitele účtu (§ 2663 NObčZ).

Daňová exekuce se v tomto případě provádí odpisy z běžného, vkladového či jiného účtu dlužníka vedeného v libovolné měně u poskytovatele platebních služeb. Tento poskytovatel platebních služeb je v tomto případě poddlužníkem a lze ho označit podle § 260 odst. 2 OSŘ jako **peněžní ústav** – banka, pobočka zahraniční banky, spořitelni nebo úvěrní družstvo, instituce elektronických peněz, apod. V § 57 odst. 2 DŘ je ale výčet poskytovatelů platebních služeb pro potřeby daňových exekucí zúžen na banky, pobočky zahraničních bank, spořitelni nebo úvěrní družstva a platební instituce. Dle OSŘ se za poskytovatele platebních služeb považují pouze právnické osoby, které mají způsobilost mít práva a povinnosti, nikoli však pobočky bank. Pokud poskytovatel platebních služeb tuto právní subjektivitu nemá, pak není možné daňovou exekuci provést.⁵⁷

Daňová exekuce se vztahuje na libovolný účet dlužníka nezávisle na jeho druhu a měně, ve které je účet veden. Příkázání pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb však není možné uplatnit na vklady na vkladních knížkách, vkladních listech nebo jiné formy vkladů, ale je nutno přistupovat formou mobiliární exekuce podle § 215 DŘ.

⁵⁶ BAXA, J. a kol. v knize *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1186.

⁵⁷ tamtéž, s. 1199.

Podobně jako v případě exekuce srážkami na mzdu, i zde je možné postihnout daňovou exekucí více účtů, pokud jimi dlužník disponuje. I v tomto případě je nutné uvažovat jejich pořadí pro případné zatížení exekucí, jak vymezuje § 190 odst. 3 DŘ.

Průběh této daňové exekuce lze rozdělit na dvě fáze – první fází je **zabavení pohledávky**, kdy ve druhé fázi dojde k jejímu **zpeněžení**.

Zabavení pohledávky se realizuje prostřednictvím **arrestatoria** (tj. zákaz poskytovateli platebních služeb vyplácet peněžní prostředky z účtu dlužníka, neprovádět na ně započtení a ani jinak s nimi nakládat) a **inhibitoria** (tj. zákaz dlužníkovi vybírat finanční prostředky z účtu, využít je k platbám nebo s nimi nakládat), které jsou uloženy exekučním příkazem a dnem jeho doručení opět vzniká oprávněnému tzv. úkojně právo.⁵⁸ Arrestatorium a inhibitorium započíná okamžikem doručení exekučního příkazu po celou dobu trvání exekuce. Oba tyto zákazy se vztahují pouze do výše vymáhané pohledávky s příslušenstvím. Dle § 304a a § 304b OSŘ se tato omezení nevztahují na dvě výjimky dané sociálními hledisky, a to na peněžní prostředky, které dlužník určil pro výplatu mezd či platů, a peněžní prostředky do výše dvojnásobku životního minima jednotlivce (v letošním roce tedy 6 820 Kč).

Správce daně vyrozumí poddlužníka o nabytí právní moci exekučního příkazu, čímž se realizuje druhá fáze exekuce příkázáním pohledávky – dochází ke zpeněžení postižené pohledávky. Aktuální právní úprava zpeněžení pohledávky se vymezuje pouze na úkony odepsáním pohledávky z účtu a jejím vyplacením oprávněnému.⁵⁹ Vlastní provedení exekuce poté realizuje poskytovatel platebních služeb, který z účtu dlužníka odepíše částku shodnou s vymáhanou pohledávkou včetně příslušenství a vyplatí ji oprávněnému. Tomuto poskytovateli se ukládá, aby toto provedl ve dni následujícím po doručení vyrozumění o nabytí právní moci exekučního příkazu, pokud je tato částka splatná. V případě, že existuje datum splatnosti, pak se exekuce provádí až v den splatnosti.

Jakmile je exekuce provedena, zaniká. Daňová exekuce rovněž zaniká v případě, že na účet dlužníka ve sledovacím období (nejčastěji 6 měsíců) nedošly žádné finanční prostředky nebo došly a byly vyplaceny pouze v rozsahu pro částečné uspokojení oprávněného.

⁵⁸ Slovník pojmů. [online] [cit. 7-8-2020]. Přístup z: <https://exekuce.justice.cz/slovník-pojmu/>

⁵⁹ BAXA, J. a kol. v knize *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1203.

3.5.2.1.3 Daňová exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky (§ 191 DŘ)

Jinou peněžní pohledávkou se rozumí jiná peněžní pohledávka než nárok na mzdu nebo na pohledávku z účtu u poskytovatele platebních služeb (§ 191 odst. 1 DŘ). V tomto způsobu daňové exekuce je poddlužníkem osoba, která má vůči dlužníkovi peněžité závazek (vyjma výše uvedených). Exekuční příkaz se doručuje nejprve poddlužníkovi, aby nebylo možné ze strany dlužníka mařit daňovou exekuci. Průběh daňové exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky je totožný s postupy popsány v předchozích kapitolách.

V praxi je ale běžné (s ohledem na nedokonalost právní úpravy tohoto paragrafu), že zejména ve chvíli, kdy má dlužník a poddlužník společný zájem na tom, aby nebyla pohledávka uspokojena, dochází k maření daňové exekuce. Často se jedná o spolupráci v dodatečných vyhotoveních a změnách listin, či jejich antidatace, čímž dojde k zániku pohledávky ještě před doručením exekučního příkazu. Pokud by tato situace opravdu nastala, pak správce daně podává tzv. poddlužnickou žalobu dle § 186 DŘ, o které rozhodne soud ve sporném civilním řízení. Zde je nutné ze strany správce daně správně vyhodnotit danou situaci a posoudit, zda na základě dosavadního průběhu exekučního řízení může být v tomto soudním sporu úspěšný. Podáním žaloby totiž nese správce daně veškerou odpovědnost a bere na sebe riziko náhrady nákladů řízení v případě, že by u této žaloby uspěl dlužník.⁶⁰

3.5.2.1.4 Postižení jiných majetkových práv

Předmětem této daňové exekuce jsou jiná práva dlužníka, která mají majetkovou hodnotu, která nejsou spojena s osobou povinného a jsou převoditelná na jiné osoby. Jedná se především o podíly v obchodních společnostech a členská práva a povinnosti v družstvech. Jiným majetkovým právem je také právo dlužníka na finanční prostředky, které jsou uloženy na běžných, vkladových a jiných účtech jiného majitele, nebo finanční prostředky na účtu tvořící součást společného jmění manželů. Majitel takového účtu je v tomto případě poddlužník. Avšak toto je negativně vymezeno v § 192 odst. 1 DŘ,

⁶⁰ KOPŘIVA, M.; NOVOTNÝ, J. v knize *Manuál k daňovému řádu*. Ostrava: Sagit, 2011. 758 s. ISBN 978-80-7208-837-9. s. 587.

přičemž dle tohoto paragrafu mají jiná majetková práva nepeněžitou povahu, ale mají majetkovou hodnotu a lze je tedy zpeněžit.⁶¹ Jedná se především o:

- právo dlužníka na vydání nebo dodání movité věci,
- právo dlužníka na peněžní prostředky uložené na účtu u poskytovatele platebních služeb, jehož majitelem je někdo jiný než dlužník,
- právo dlužníka na vydání předmětu úschovy,
- právo na podíl dlužníka v obchodní společnosti nebo na jeho členský podíl v družstvu,
- patenty, práva k průmyslovým vzorům ochranným známkám a licence (souhlasy) k využívání vynálezu chráněného patentem, licence k využívání průmyslového vzoru chráněného osvědčením a licence k užívání ochranné známky, které dlužník poskytl třetím osobám.

S ohledem na rozmanitost těchto majetkových práv neexistuje jednotný postup a procesní předpis popisující průběh daňové exekuce. Lze však rozlišit dvě fáze – **zabavení majetkového práva a jeho zpeněžení**. S tímto souvisí i zcela konkrétní vymezení a obsah příslušného exekučního příkazu. Pokud se v průběhu daňové exekuce objevuje poddlužník, je mu nařízeno arrestatorium.⁶²

Postižení obchodních podílů ve společnostech nebo členských podílech v družstvech může vést k zásadním dopadům na trvání této společnosti nebo družstva, případně členství dlužníka v něm. Mohou nastat tyto situace:

- zrušení veřejné obchodní společnosti,
- zrušení účasti společníka ve společnosti,
- je-li podíl komanditisty⁶³ postižen exekucí, vede exekuce k zániku jeho účasti na společnosti,
- postižení obchodního podílu komplementáře⁶⁴ vyvolá zrušení celé komanditní společnosti,
- zánik členství dlužníka.

⁶¹ BAXA, J. a kol. v knize *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1224.

⁶² tamtéž, s. 1225.

⁶³ společník ručící za dluhy společnosti **omezeně**

⁶⁴ společník ručící za dluhy společnosti **neomezeně**

Při zániku účasti společníka ve společnosti mu vzniká **právo na vypořádací podíl**, pokud společnost dále trvá. Pokud je však společnost v důsledku exekuce zrušena likvidací, pak společníku vzniká **právo na podíl na likvidačním zůstatku**. Obě tato práva jsou předmětem exekuce (§ 320a odst. 1 OSŘ).

3.5.2.2 Daňová exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí – dražba

V případě daňové exekuce prodejem movitých věcí a nemovitostí je zásadní rozdíl mezi daňovým řádem a OSŘ.⁶⁵ Jedná se o rozdílnou úpravu pro moc výkonnou a pravomoci propůjčené správci daní. Dříve správce daně postupoval podle OSŘ a jeho úkony byly snadno zpochybnitelné. Občanský soudní řád totiž neupravuje dražbu movitých věcí tak komplexně jako u nemovitých věcí (například náležitosti dražební vyhlášky, její doručování, problematika příklepu, atd.) a správce daně byl nucen aplikovat tento postup pro exekuci nemovitostí na exekuce movitých věcí. Novými ustanoveními DŘ, konkrétně § 194 až § 202 DŘ, dochází k narovnání této praxe právní úpravou.⁶⁶ Tyto právní úpravy by měly být zárukou jistoty pro správce daně při výkon mobiliární exekuce stejně jako zárukou právní jistoty dlužníka.

Dle § 194 DŘ je správci daně udělena pravomoc k provedení dražby movitých i nemovitých věcí při daňové exekuci, kterou správce daně realizuje prostřednictvím oprávněné úřední osoby, tzv. **daňovým exekutorem**, nebo pověří jiné úřední osoby k zajištění dražby, tzv. **licitátor**. V témže paragrafu odst. 4 je vymezen pojem osoby zúčastněné na dražbě, protože dražba neprobíhá často pro širokou veřejnost, ale je omezena pro osoby, které mají dražební předpoklady. Pokud osoba zúčastněná na dražbě učiní v průběhu dražby podání, stává se **dražitelem**, a pokud je tomuto dražiteli udělen příklep, pak se považuje za **vydražitele**.

Průběh a specifika dražby budou nastíněny v dalším textu. Vzhledem ke skutečnosti, že daňový řád je řazen poněkud chaoticky a jeho paragrafy nejsou řazeny chronologicky podle realizovaných kroků (příkladem lze uvést, že DŘ nejprve vymezuje dražbu dle § 194 až § 202 a až následně definuje postupy pro exekuci movitých i nemovitých věcí), bude

⁶⁵ KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. v knize *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag s.r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7. s. 648–65. s. 780–781.

⁶⁶ BAXA, J. a kol. v knize *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1232.

v dalším textu popsán průběh a náležitosti dražby tak, jak se v praxi jednotlivé úkony provádějí.

3.5.2.2.1 Daňová exekuce prodejem movitých věcí

Předmětem exekuce movitých věcí jsou movité věci ve vlastnictví dlužníka nebo movité věci, u kterých je dlužník spoluvlastníkem. Vlastní exekuce se provádí sepsáním věci a jejich prodejem. Věci, které mohou být sepsány, jsou vymezeny v § 322 OSŘ a stávají se předmětem **daňové mobiliární exekuce**. V § 321 OSŘ jsou naopak definovány věci, které exekuci nepodléhají a jejichž prodej je právními předpisy zakázán, avšak je na ně nahlíženo prostřednictvím speciální úpravy v § 212 DŘ.

Pokud bychom přiblížili obsah zmíněného § 322 OSŘ, tak se jedná o věci, které dlužník nezbytně potřebuje k uspokojování svých potřeb a potřeb své rodiny. Může se také jednat o věci, které využívá k plnění svých pracovních úkolů. Rovněž není možné provést exekuci na věci, pokud je to v rozporu s morálními pravidly.⁶⁷ V § 322 odst. 2 OSŘ je uveden výčet z exekuce vyloučených věcí a to:

- běžné oděvní součásti a obvyklé vybavení domácnosti,
- snubní prsten a jiné předměty podobné povahy,
- zdravotnické potřeby a jiné věci, které povinný potřebuje vzhledem ke své nemoci nebo tělesné vadě,
- hotové peníze do částky odpovídající dvojnásobku životního minima jednotlivce podle § 2 zákona č. 110/2006 Sb., o životním a existenčním minimu.

V případě, že je dlužník podnikatelem, není možné dle § 322 odst. 3 OSŘ provést exekuci na ty věci, které se týkají potřeby k výkonu tohoto podnikání. Není to však obecné pravidlo, jelikož tyto věci lze zajistit zástavním právem. Judikatura také interpretuje tato ustanovení velmi restriktivně⁶⁸ - "*...dlužník nutně potřebuje pouze takové věci, které mu umožní podnikat alespoň v minimálním rozsahu...*"

⁶⁷ KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. v knize *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag s.r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7. s. 648–65. s. 796.

⁶⁸ BAXA, J. a kol. v knize *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1266.

Vyžaduje-li daňová exekuce, je daňovému exekutorovi uloženo právo vstoupit do bytu, sídla nebo místa podnikání (§ 230 odst. 2 DŘ) nebo provést osobní prohlídku (§ 230 odst. 3 DŘ). Toto právo si také může autoritativně zjednat, avšak jsou zde vymezeny podmínky, jak postupovat. Z tohoto pohledu má tedy daňový exekutor mnohem větší pravomoci než správce daně při místním šetření. Je-li to nezbytné, může daňový exekutor k provedení mobiliární exekuce povolat jinou vhodnou osobu, jak mu umožňuje § 80 odst. 2 DŘ. Touto osobou jsou často zástupci orgánů obce, kteří zajišťují objektivitu, ale také odborníci umožňující překonání překážek, které brání provedení exekuce (např. zámečník).

Daňový exekutor provede soupis věcí, které mají být prodány, pokud soupis již nebyl součástí exekučního příkazu. S těmito věcmi dále nesmí dlužník nakládat a zákaz nastává již v okamžiku, kdy tuto věc na soupis daňový exekutor zapsal. Proto se dlužníkovi doručuje exekuční příkaz až v okamžik příchodu daňového exekutora na místo výkonu soupisu věcí a to z důvodu zamezení maření výkonu exekuce (§ 204 odst. 3 DŘ). Velmi často se soupis provádí až na místě výkonu daňového exekutora, proto exekuční příkaz neobsahuje široký seznam movitých věcí podléhajících daňové exekuci prodejem. V případě, že dlužník disponuje cennými papíry, které nejsou v listinné podobě (zaknihované a imobilizované cenné papíry), pak jsou tyto položky uvedeny v exekučním příkazu dle § 205 DŘ.

V § 206 DŘ je vymezen postup, v jakém pořadí je vhodné postupovat při soupisu věcí. Nejprve se sepisují věci, které může dlužník postrádat a u kterých je předpoklad snadného prodeje. Následně se sepisují věci, které se rychle kazí, pokud je není možné nahradit jinými položkami. V případě, že dlužník disponuje "věcmi zvláštní povahy" (např. vkladní knížky, listinné cenné papíry, ceniny, platební karty, peníze, drahé kovy a diamanty aj.), daňový exekutor sepíše a současně je odebere. Mezi movité věci, které není v tomto případě možné sepsat, patří takové věci, které jsou příslušenstvím nemovitosti.⁶⁹

⁶⁹ BAXA, J. a kol. v knize *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1279–1284.

Výsledkem mobiliární exekuce je soupis a zajištění sepsaných věcí. Dle § 207 DŘ mohou nastat 3 možnosti:

- odebrání sepsaných věcí a jejich uskladnění na náklady dlužníka,
- uložení sepsaných věcí do místnosti na základě dohody s dlužníkem, přičemž taková místnost je úředně uzamčena,
- ponechání sepsaných věcí na místě s viditelným označením o sepsání.

O průběhu soupisu je nutné vypracovat protokol (§ 208 DŘ), který se řídí předepsanými právními náležitostmi. Po nabytí právní moci exekučního příkazu následuje zjištění ceny movité věci, kterou provádí správce daně nebo ustanovený znalec dle § 209 DŘ. Cena se odhaduje podle ceny obvyklé v souladu s § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů v platném znění. Znalecký posudek a zjištění ceny se využívá zejména u kulturně významných předmětů.

Sepsané věci se následně prodávají v dražbě (§ 211 DŘ), kdy jednotlivé předměty se draží každý zvlášť. Datum a místo konání dražby se nařizuje dražební vyhláškou definovanou § 195 DŘ. Nejnižší podání u tohoto typu dražby činí minimálně $\frac{1}{3}$ zjištěné ceny, avšak daňový exekutor je oprávněn stanovit i vyšší vyvolávací cenu, z čehož může mít prospěch nejen dlužník, ale i státní pokladna. K tomuto navýšení se ale přistupuje pouze v případě, že je očekáván reálný prodej dané dražební položky.⁷⁰

Vydražitel, který získá příklep, je povinen dle § 211 odst. 2 nejvyšší podání zaplatit ihned. Pokud se tak nestane, dražba dané movité věci se opakuje bez účasti tohoto vydražitele. Potvrzením o úhradě se vydražitel stává vlastníkem vydraženého předmětu.

V případě, že se jedná o dražbu movité věci s hodnotou stanovenou znalcem nad 500 000 Kč, je nutné uplatnit přiměřeně postup pro věci nemovité. Stejným postupem se rovněž postupuje v případě, jedná-li se o movitou věc, ke které se váží věcná nebo nájemní práva jiných osob.

Jedná-li se o prodej kulturně významných předmětů, postupuje správce daně dle § 213 DŘ a nejprve vyzve ke koupi těchto věcí příslušné organizační složky státu. Tyto předměty se prodávají nejméně za zjištěnou cenu.

Jiný postup je u prodeje věcí, které se rychle kazí (§ 214 DŘ). V tomto případě správce daně ještě před nabytím právní moci exekučního příkazu může danou věc prodat

⁷⁰ BAXA, J. a kol. v knize *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1296.

libovolnému zájemci. Lze tak učinit i mimo dražbu. Ceny těchto věcí jsou stanoveny nejméně ve výši jedné poloviny z ceny, kterou odhadl daňový exekutor. Pokud se tyto věci nepodaří prodat, vylučují se ze soupisu věcí.

Věci, které se nezpeněžily, může správce daně vyloučit ze soupisu věcí, jak vymezuje § 217 DŘ. Tyto vyloučené věci se vrací dlužníkovi. Pokud dlužník tyto věci odmítne převzít nebo není známo místo jeho pobytu, propadají tyto věci státu podle § 84 DŘ.

3.5.2.2.2 Daňová exekuce prodejem nemovitostí

Dle ustanovení § 218 DŘ může správce daně využít daňovou exekuci prodejem nemovitostí pouze na nemovitost, která je ve vlastnictví dlužníka nebo spoluvlastnického podílu na nemovitosti. Se zohledněním § 335a OSŘ se daňová exekuce vztahuje jak na součásti nemovitosti, tak i na příslušenství, kterým se rozumí rovněž movité věci, které jsou příslušenstvím této nemovitosti (tj. vestavěný nábytek).

Nemovitosti jsou vymezeny § 498 odst. 1 NObčZ takto: "*Nemovité věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li zákon, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.*" Předmětem imobiliární exekuce jsou kromě nemovitostí také byty a nebytové prostory. Exekuční příkaz však rozlišuje více pojmů týkajících se nemovitostí a to z důvodu jasného vymezení, co bude v rámci imobiliární exekuce postiženo. Nemovitost tedy může být identifikována jako:

- pozemky včetně parcelního čísla s uvedením názvu katastrálního území,
- budovy s označením pozemku, čísla popisného nebo evidenčního,
- byty a nebytové prostory s označením a číslem bytu nebo nebytového prostoru,
- rozestavěné budovy včetně označení pozemku, kde jsou rozestavěny, a označení, že se jedná o rozestavěnou budovu,
- rozestavěný byt a nebytový prostor s označením pozemku, kde jsou rozestavěny, a číslem bytu nebo nebytového prostoru a označení, že se jedná o rozestavěnou budovu.

Dle § 219 odst. 1 DŘ je dlužníkovi uložena povinnost inhibitoria, tj. že s nemovitostí nesmí od okamžiku oznámení exekučním příkazem nakládat. Nesmí tedy nemovitost převést na jinou osobu nebo ji zatížit tak, že by byl zmařen cíl exekuce. V odst. 2 téhož paragrafu je navíc dlužníkovi uložena povinnost informovat správce daně, zda existuje osoba, která má na danou nemovitost předkupní právo či jiná práva a závady, které jsou s danou nemovitostí spojeny. Právy a závadami se v tomto případě rozumí především věcná břemena (např. čerpání vody, veřejně přístupná komunikace aj.), nájemní práva a jiná práva, která dlužníka (vlastníka) zavazují, aby něco konal.

Exekuční příkaz se kromě dlužníka doručuje také spoluvlastníkům nemovitosti a příslušnému katastrálnímu úřadu, který k dané nemovitosti v katastru nemovitostí vloží poznámku, která má pouze informativní charakter.⁷¹

Na základě § 221 DŘ musí správce daně stanovit znalce, který provede ocenění nemovitosti, jejího příslušenství a jednotlivých práv a závazků. Tento úkon se provádí, jakmile exekuční příkaz nabude právní moci. Dále je upravena skutečnost, že dlužník je povinen umožnit správci daně provést místní šetření a ohledání nemovitosti. Tato výzva musí být dlužníkovi doručena minimálně 8 dnů před samotným termínem ohledání. Podle výsledků ocenění dále správce stanoví:

- cenu nemovitosti a jejího příslušenství,
- cenu jednotlivých práv a závad s nemovitostí spojených,
- závady, které prodejem v dražbě vzniknou (§ 336a odst. 2 OSŘ),
- výslednou cenu.

Nejnižší dražební podání v případě dražby nemovitosti činí $\frac{2}{3}$ stanovené výsledné ceny, jak vymezuje § 222 odst. 1 DŘ. O výši informuje správce daně prostřednictvím dražební vyhlášky. Zde je patrný rozdíl mezi dražbou movité a nemovité věci, přičemž u movitých věcí je výše nejnižšího podání odvozena od zjištěné ceny coby cena nejnižší (ale lze ji zvýšit podle § 211 odst. 1 DŘ), u nemovitostí je výše nejnižšího dražebního podání stanovena pevně a není možné ji měnit.⁷²

⁷¹ BAXA, J. a kol. v knize *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1321–1323.

⁷² tamtéž, s. 1329–1333.

V případě dražby nemovitosti je rovněž nutné složit dražební jistotu, jejíž výši stanovuje opět správce daně a je vždy nejvýše polovinou nejnižšího dražebního podání (§ 222 odst. 2 DŘ). Tato nižší částka totiž může vést ke zvýšení pravděpodobnosti prodeje dané nemovitosti. Tato dražební jistota se následně vydražiteli započte jako úhrada vydražené věci a lhůta k úhradě zbytku běží ode dne právní moci rozhodnutí o udělení příklepu a nesmí být delší než 2 měsíce. Tedy dokumentem, který dokládá skutečnost, že došlo k přechodu vlastnictví na základě dražby nemovitosti, je **rozhodnutí o příklepu**. Toto rozhodnutí je kromě vydražitele doručeno rovněž dlužníkovi a katastrálnímu úřadu, který ve své evidenci zaznamená změnu vlastníka – takto je to vymezeno § 222 odst. 4 DŘ. Ve skutečnosti je však předpokladem k nabytí nemovitosti kromě rozhodnutí o příklepu rovněž zaplacení nejvyššího podání. Až v tuto chvíli by měl správce daně informovat katastrální úřad o změnách ve vlastnictví.

Dražitelům, kteří neuspěli a kterým nebyl příklep udělen, získají své jistoty od správce daně do 30 dnů ode dne ukončení dražby. Správci daně toto zpětné proplacení jistoty ukládá § 224 DŘ.

Může také nastat situace, že dražba nebyla provedena, tj. nebylo učiněno nejnižší dražební podání nebo nebyla složena dražební jistota. V tomto případě může správce daně po uplynutí lhůty 3 měsíců dražbu opakovat. Toto opakování probíhá za zcela stejných podmínek, jako by se jednalo o první dražbu.⁷³

3.5.2.2.3 Rozvrhové řízení

Závěrečnou fází daňové exekuce je tzv. rozvrhové řízení, které je vymezeno § 228 až § 232 DŘ. Z hlediska DŘ vystupuje správce daně jako vykonavatel a zároveň jako oprávněný. Do rozvrhového řízení v rámci daňové exekuce není možné přihlašovat další pohledávky z jiných exekučních titulů, proto se správce daně v souladu s rozhodovacím řízením vypořádává pouze s věcnými právy zatěžujícími předmět dražby a dalšími právy a závadami, jako jsou věcná břemena a nájemní práva.⁷⁴

V ustanovení § 228 je ukotven postup k výzvě věřitelů, kteří podali přihlášku, k vyčíslení jejich pohledávky v aktuální výši k datu právní moci rozhodnutí o příklepu.

⁷³ podle § 225 DŘ

⁷⁴ BAXA, J. a kol. v knize *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1347.

V tomto případě se jedná především o věřitele, kteří mají vůči přihlášené pohledávce vystavené zástavní právo podle § 197 odst. 2 DŘ. Pro odpověď na tuto výzvu mají věřitelé maximálně 15denní lhůtu. V případě, že věřitel na tuto výzvu nezareaguje a neprovede vyčíslení, není k jeho pohledávce v rámci rozvrhu přihlíženo.

V případě, že výtěžek dražby nestačí k pokrytí pohledávek, přistupuje se k jejich úhradě podle následujícího pořadí, které předepisuje § 229 odst. 2 DŘ:

- pohledávky exekučních nákladů,
- pohledávky zajištěné zadržovacím právem,
- ostatní pohledávky:
 - daňové pohledávky, pro které byla daňová exekuce nařízena,
 - daňové pohledávky, pro které nebyla daňová exekuce nařízena,
 - pohledávky zajištěné zástavním právem,
 - náhrady za věcná břemena,
 - náhrady za nájemní práva.

Má-li několik pohledávek stejné pořadí a výtěžek dražby není dostačující k jejich plnému uspokojení, pak se uspokojí pohledávky poměrně. V tomto případě se tedy uplatní princip proporcionality.

Výsledkem rozhodovacího řízení je rozhodnutí o rozvrhu, v němž je přihlášeným věřitelům přiznán nárok na úhradu příslušné pohledávky v závislosti na výši výnosu dražby a pořadí této pohledávky (vymezeno § 230 DŘ). Přiznané částky jsou vyplaceny až ve chvíli, kdy rozhodnutí o rozvrhu nabude právní moci. Rozvrh výtěžku je následně doručen účastníkům⁷⁵ rozvrhu daňové exekuce:

- dlužník, popř. manžel dlužníka,
- věřitelé, kteří přihlásili své pohledávky a jejichž pohledávka nebyla odmítnuta,
- vydražitel,
- osoba, o níž je správci daně známo, že v jejich prospěch vážnou na nemovitosti věcná nebo nájemní práva s výjimkou těch, o nichž bylo rozhodnuto podle § 221 odst. 3 písm. c), že prodejem v dražbě nezaniknou.

⁷⁵ Účastníkem rozvrhu je rovněž oprávněný, tj. správce daně, který exekuci nařídil. Ale správce daně nedoručuje sám sobě rozhodnutí o rozvrhu, jelikož je to právě správce daně, který toto rozhodnutí vydává.

3.5.2.3 *Daňová exekuce jako součást soudních exekucí*

S ohledem na skutečnost, že existují 3 druhy exekucí – daňová, soudní a správní – dochází poměrně často k tomu, že dlužník má více povinností a závazků, a proto jsou jeho věci, práva a jiné majetkové hodnoty postiženy souběžně více druhy exekucí.

Jak již bylo v předchozím textu naznačeno, v případě, že existují pohledávky souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí, může správce daně vstupovat do jiných řízení jako oprávněný (věřitel). V tomto případě se postupuje dle zákona č. 119/2001 Sb., zákon, kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí.

Pokud tato situace nastane, pak pro objektivní posouzení práv jednotlivých účastníků je osloven civilní soud podle vymezení § 232 DŘ. Rozvrh se poté týká takových movitých věcí, které byly souběžně sepsány v několika druzích exekucí, nebo nemovitostí postižených různými druhy exekuce.⁷⁶ Správce daně podává návrh na zahájení řízení o rozvrhu k obecnému soudu dlužníka. V tomto případě jsou prostředky uloženy na depositním účtu. Civilní soud následně o rozvrhu výtěžku nerozhoduje podle platných předpisů definovaných DŘ, ale je na tuto situaci nahlíženo prostřednictvím § 12 a § 15 zákona č. 119/2001 Sb. Usnesení soudu o rozvrhu, které nabylo právní moci, se doručí správci daně, který na jeho základě provede bezodkladnou úhradu pohledávek ve výši stanovené v tomto vydaném usnesení. I v tomto případě může vzniknout přeplatek, který musí být správcem daně vyplacen dlužníkovi ve lhůtě 15 dnů, jak je vymezeno v § 232 odst. 4 DŘ.

3.5.2.4 *Daňová exekuce jako součást insolvenčního řízení*

Správa daní může být výrazně ovlivněna úpadkem daňového subjektu a probíhajícím insolvenčním řízením. Jelikož je cílem správy daní zabezpečit úhradu daně, insolvenční řízení toto značně ztěžuje. Avšak DŘ vymezuje určitá pravidla uspokojování pohledávek v rámci insolvenčního řízení podle zákona č. 182/2006 Sb., zákon o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon, dále jen "IZ").

Zahájení insolvenčního řízení nemá na samotný proces daňového řízení výrazný vliv, protože dle § 243 odst. 1 DŘ umožňuje daňové řízení zahájit nebo v něm pokračovat,

⁷⁶ BAXA, J. a kol. v knize *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1364–1366.

přestože je již zahájeno insolvenční řízení. Významným způsobem je však ovlivněna daňová exekuce, kterou nelze provést, pokud to IZ výslovně neumožňuje.

Daňové řízení rovněž není přerušeno, pokud si daňový subjekt zvolí jako způsob úpadku konkurs. Insolvenční zákon vymezuje prohlášení konkursu jako přerušení řízení o právech a povinnostech týkajících se majetkové podstaty, avšak pro daňové řízení existuje výjimka.⁷⁷

Jak již bylo zmíněno, nejvíce ovlivněným procesem správy daní je daňová exekuce. Z hlediska insolvenčního řízení se často stává, že se správce daně dostane do rozporu se zásadou rovnosti věřitelů v rámci řízení. Jsou proto vymezena pravidla v DŘ, která upravují daňové pohledávky pro účely insolvenčního řízení. Není to však obecný postup, je vždy nutno zohlednit i insolvenční zákon a jeho předpisy. Daňové pohledávky uspokojované v insolvenčním řízení mohou mít dvě pořadí:

- pořadí standardní přihlašované pohledávky,
- pořadí pohledávky za majetkovou podstatou.

Pro určení pořadí daňové pohledávky je klíčové, kdy vznikla daňová povinnost, bez ohledu na to, že o této povinnosti bylo rozhodnuto až po prohlášení konkursu.⁷⁸

Uspokojení daňové pohledávky v insolvenčním řízení probíhá na základě podání přihlášky dle § 173 IZ u insolvenčního soudu a daňový nedoplatek se nejčastěji uplatňuje v insolvenčním řízení podle § 175 odst. 1 DŘ. Přihlašovaná daňová pohledávka nesmí být pohledávkou za majetkovou podstatou. Způsob vymáhání v insolvenčním řízení je závislý na pořadí přihlášené pohledávky a na správce daně se nahlíží jako na věřitele se všemi standardními pravidly pro insolvenční řízení.

U daňových pohledávek za majetkovou podstavou není nutná přihláška do insolvenčního řízení, ale pohledávky jsou uplatňovány u osoby s dispozičním právem (tj. u insolvenčního správce) a jsou uspokojovány již v průběhu řízení.⁷⁹

⁷⁷ BAXA, J. a kol. v knize *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 1386.

⁷⁸ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 176/2016-27 ze dne 8. září 2016.

⁷⁹ § 203 insolvenčního zákona

4 Vlastní práce

V návaznosti na vypracovanou teoretickou část DP se tato kapitola bude zabývat konkrétním popisem zvolené metodiky pro získání dat a jejich následnou diskuzi. Pro vypracování této práce byly využity výroční zprávy "*Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok ...*", které vydalo Ministerstvo financí ČR v letech 2015 až 2019.⁸⁰

Pro účely posouzení relevantnosti právní úpravy a praxe při daňové exekuci bylo využito dotazníku, který vyplnili zaměstnanci, kteří se přímo této problematice věnují. Komentáře k daňovým nedoplatkům, ať už z hlediska způsobu jejich vymáhání či jejich druhu, jsou komentovány nejen na základě výsledků činnosti Finanční správy (dále pouze „FS“), ale jsou zohledněny i výsledky dotazníkového šetření, které často potvrzují viditelný trend v efektivitě vymáhání těchto nedoplatků.

4.1 Metodika práce

4.1.1 Deskriptivní metody

V předchozích částech DP byla detailně komentována současná právní úprava, která se týká správy daní, daňového práva a daňové exekuce. Tento podrobný popis má za cíl posloužit jako vhodný východní stav pro pochopení a další diskuzi výsledků získaných ze shromážděných dat.

4.1.2 Obsahové analýzy

Zhodnocení efektivity vymáhacího procesu v rámci České republiky bylo provedeno z pohledu finančního úřadu. Podkladem pro tuto analýzu byly Zprávy o činnosti územních finančních orgánů za posledních 5 let, tj. roky 2015, 2016, 2017, 2018 a 2019. Na základě získaných dat byly sledovány změny v počtu daňových pohledávek ve sledovaném období. Tento nárůst/pokles byl na základě analyzovaných dat diskutován.

⁸⁰ Informace o činnosti Finanční správy za rok ... [online]. [cit. 9-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty>

4.1.3 Dotazníková metoda

Tato metoda byla využita pro verifikaci dat a závěrů. Cílem této metody je zjistit efektivitu vymáhání daňových pohledávek, jejich způsobů, včetně pozitivních a negativních faktorů, které ovlivňují úspěšnost. Dotazníky sloužily pro sběr konkrétních dat a relevantních informací, díky nimž bylo možné získat závěry pro tuto práci. Při analýze efektivitivy vymáhání daňových pohledávek byly dotazníky vyplněny mými spolupracovníky z Oddělení vymáhacího Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Ústí nad Orlicí, Chrudimi, Žamberku a Svitavách, kteří přímo vykonávají exekuční daňové řízení. Jiná oslovená územní pracoviště (Královéhradecký či Olomoucký kraj) dotazník odmítla vyplnit vzhledem k době intenzivního řešení kompenzačních bonusů vztahujících se k pandemii COVID-19.

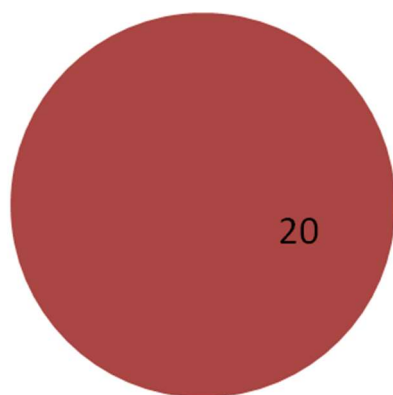
Pro sběr dat byla oslovena všechna územní pracoviště Oddělení vymáhacího Finančního úřadu pro Pardubický kraj, což činí 20 správců daně, tj. 20 daňových exekutorů. Všichni oslovení respondenti dotazník vyplnili a zaslali k vyhodnocení. S ohledem na specifičnost dané problematiky byl zvolen pouze malý statistický vzorek. Celkem bylo tedy vyplněno 20 dotazníků, což činí získaná data vzhledem k tématu relevantními pro další analýzu.

Dotazníky nebyly osobní a neobsahují tak osobní údaje pracovníků.

Dotazník je součástí přílohy této diplomové práce. Níže jsou shrnuty odpovědi k jednotlivým otázkám, kdy v závorce je uveden počet respondentů, kteří zvolili příslušnou odpověď. Všechny odpovědi byly platné s výjimkou jednoho dotazníku, kde v otázkách č.5 a č. 6 byly chybně zatrženy 2 odpovědi místo jediné přípustné. Tyto odpovědi nebyly zahrnuty do hodnocení, avšak žádným způsobem neovlivnily výsledky.

V otázce č. 12 bylo žádáno o návrh zlepšení či změny pro další vývoj a byla získána 4 doporučení, která budou diskutována v kapitole 4.4 na straně 79.

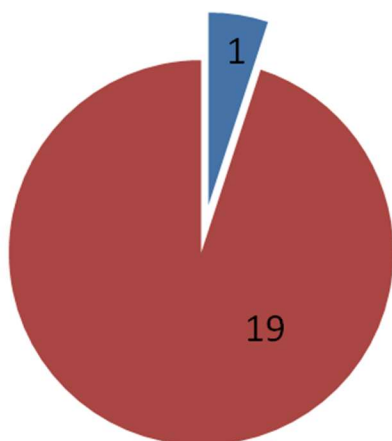
1. Jaký způsob daňové exekuce nejčastěji aplikujete k vymožení daňového nedoplatku?



- daňová exekuce srážkami ze mzdy, nebo z jiných příjmů
- daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb
- daňová exekuce příkázáním jiné peněžní pohledávky
- daňová exekuce postiženým jiných majetkových práv
- daňová exekuce prodejem movitých věcí
- daňová exekuce prodejem nemovitých věcí

Zdroj: vlastní zpracování autora.

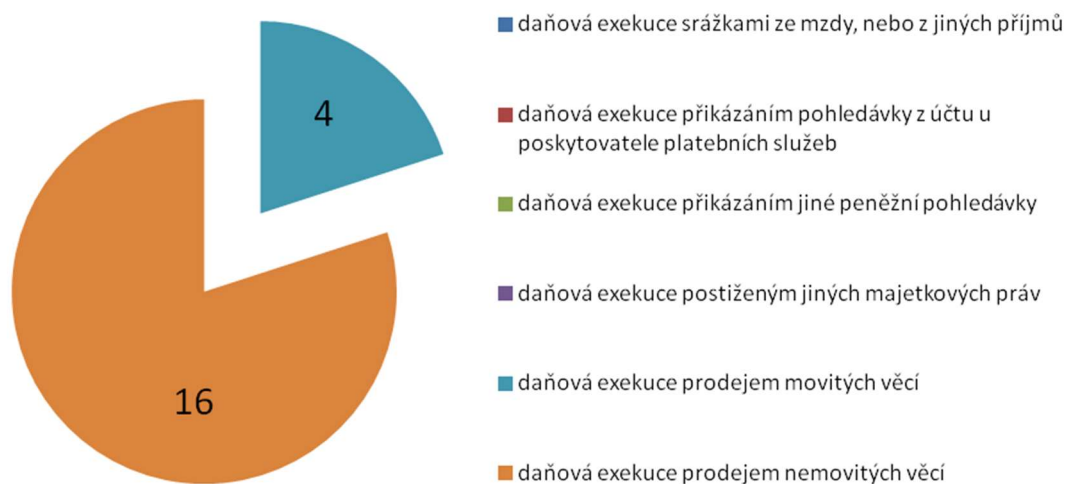
2. Jaký způsob daňové exekuce považujete za nejúčinnější, který vede k nejrychlejšímu a nejefektivnějšímu vymožení daňového nedoplatku?



- daňová exekuce srážkami ze mzdy, nebo z jiných příjmů
- daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb
- daňová exekuce příkázáním jiné peněžní pohledávky
- daňová exekuce postiženým jiných majetkových práv
- daňová exekuce prodejem movitých věcí
- daňová exekuce prodejem nemovitých věcí

Zdroj: vlastní zpracování autora.

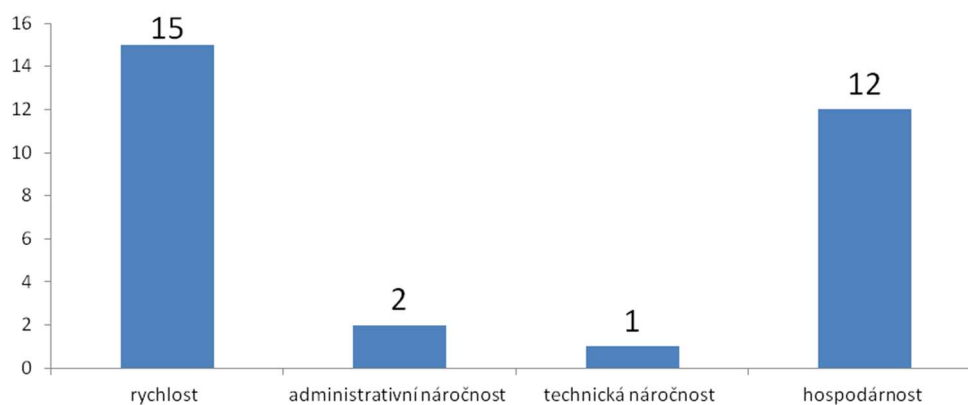
3. Vyberte, který ze způsobů daňové exekuce je, s ohledem na vykonanou práci a finanční požadavky, administrativně nejnáročnější?



Zdroj: vlastní zpracování autora.

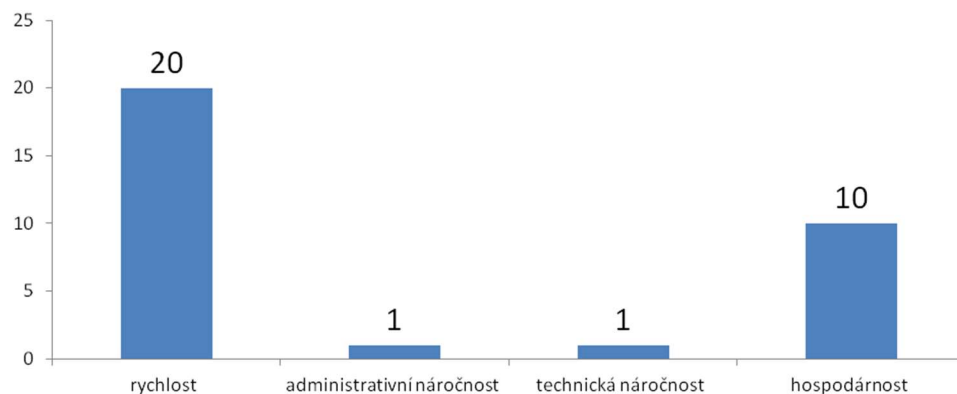
4. Vyberte konkrétní faktory, které mají vliv na volbu způsobu vedených daňových exekucí, za předpokladu zjištěného exekučitelného majetku.

a) daňová exekuce srážkami ze mzdy, nebo z jiných příjmů



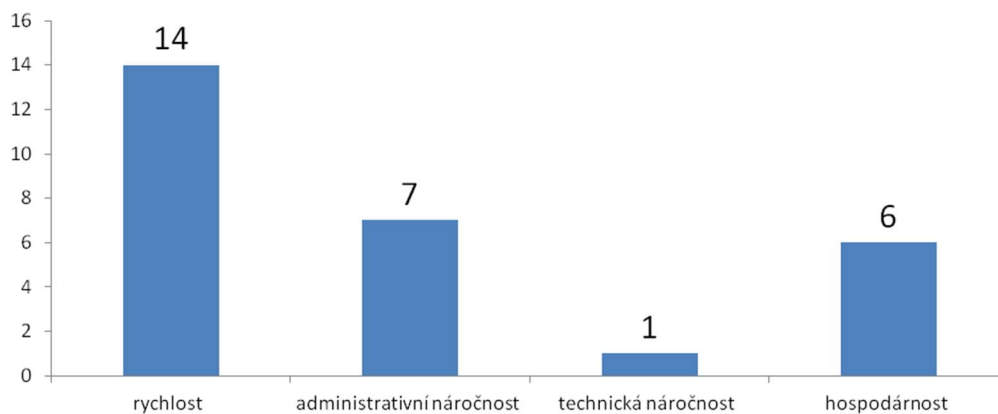
Zdroj: vlastní zpracování autora.

b) daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb



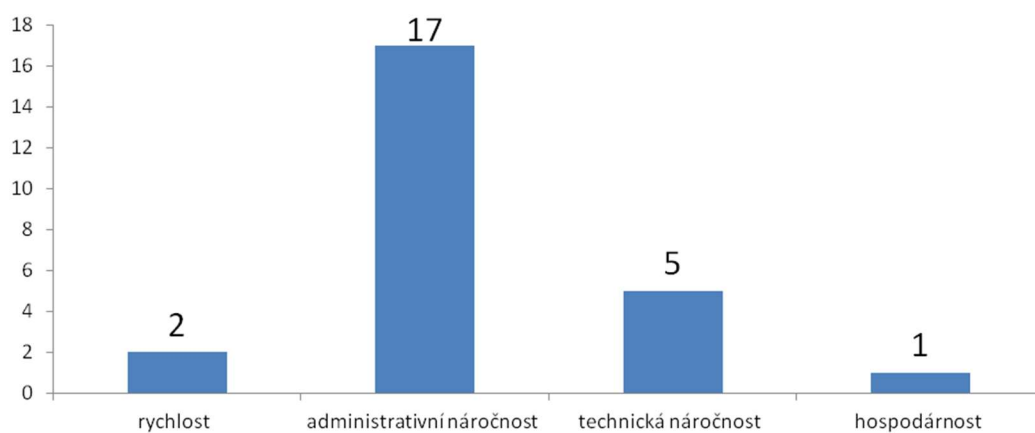
Zdroj: vlastní zpracování autora.

c) daňová exekuce příkázáním jiné peněžní pohledávky



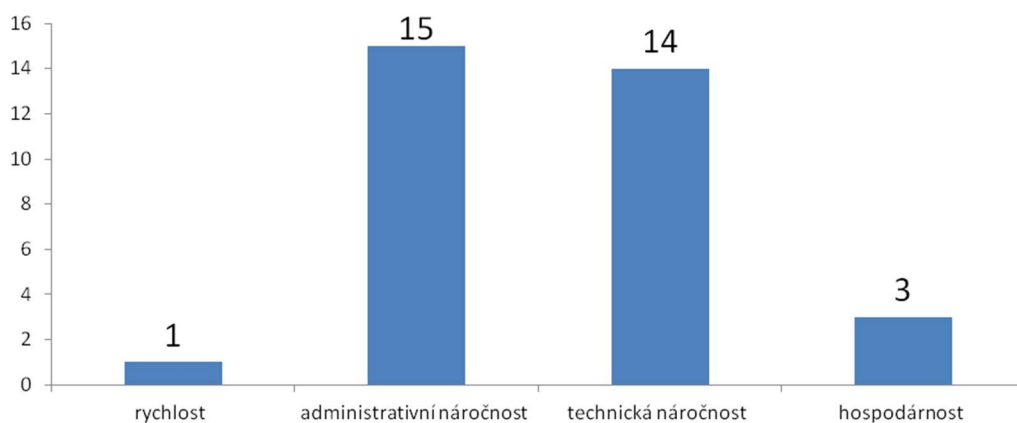
Zdroj: vlastní zpracování autora.

d) daňová exekuce postiženým jiných majetkových práv



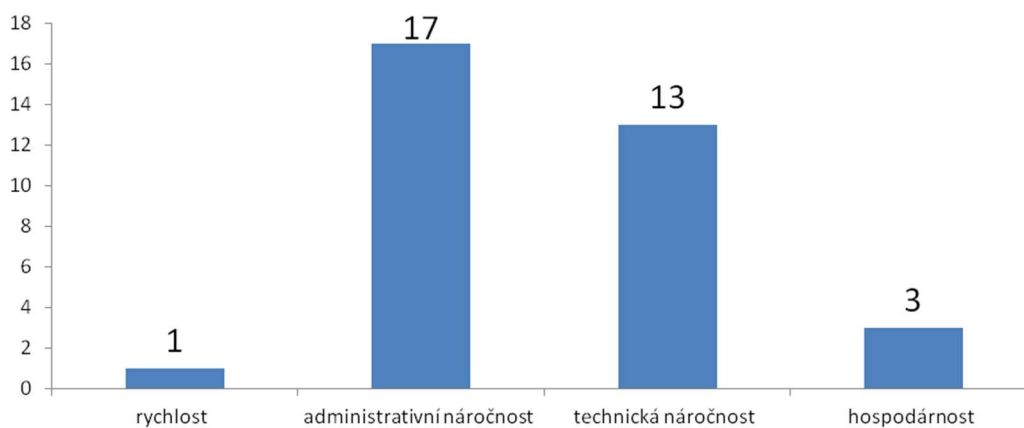
Zdroj: vlastní zpracování autora.

e) daňová exekuce prodejem movitých věcí



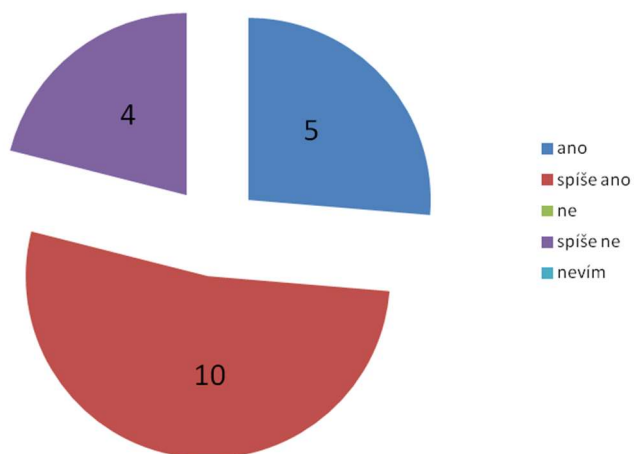
Zdroj: vlastní zpracování autora.

f) daňová exekuce prodejem nemovitých věcí



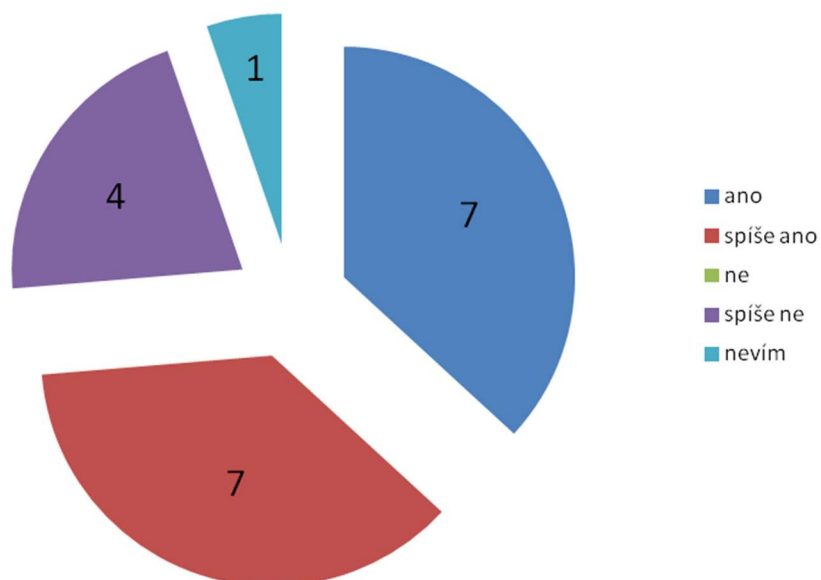
Zdroj: vlastní zpracování autora.

5. Domníváte se, že je efektivní k vymožení nedoplatku používat tzv. místní šetření?



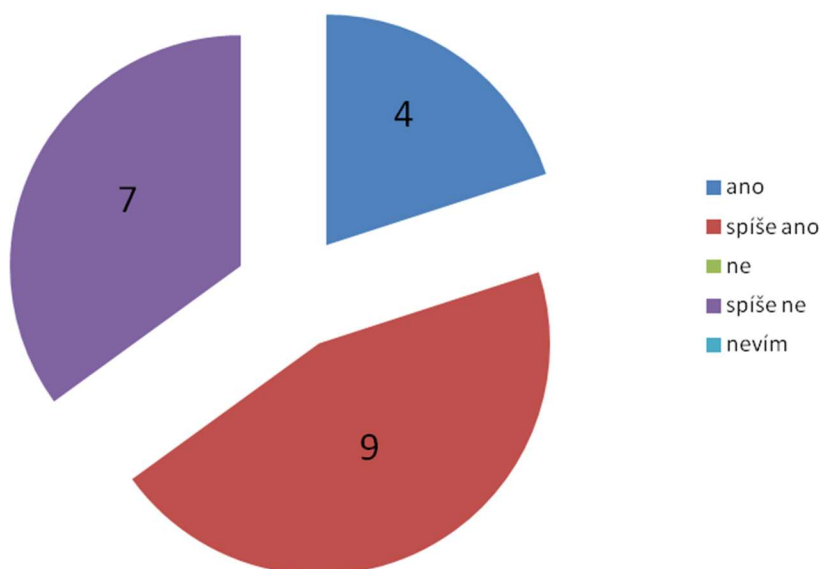
Zdroj: vlastní zpracování autora.

6. Je dle vašeho názoru užitečné posílat daňovým dlužníkům "Prohlášení o majetku"?



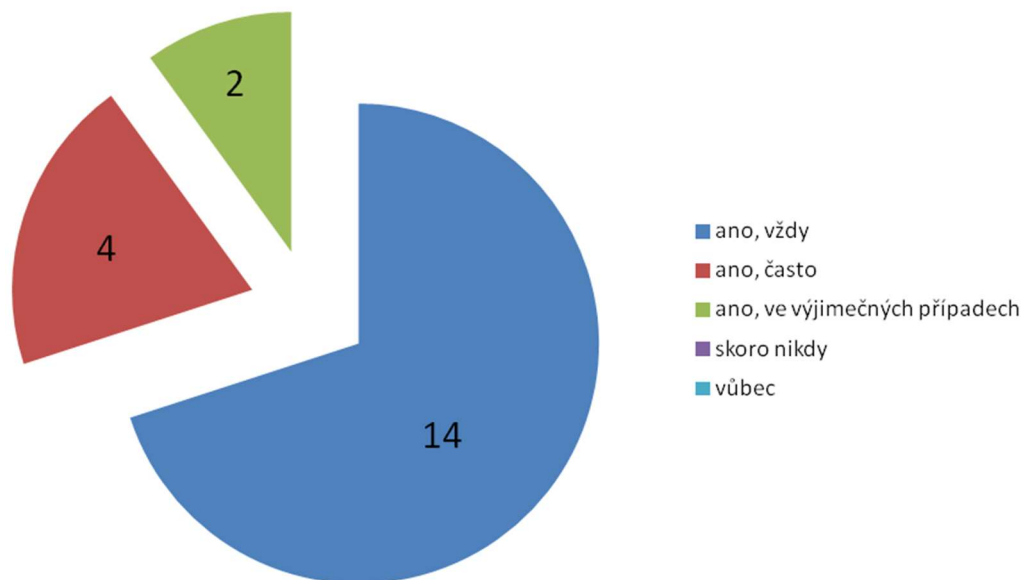
Zdroj: vlastní zpracování autora.

7. Myslíte si, že je efektivní v rámci vymáhání daňových nedoplatků vydávat zástavní právo na movitý, tak i nemovitý majetek bez ohledu na velikost dluhu?



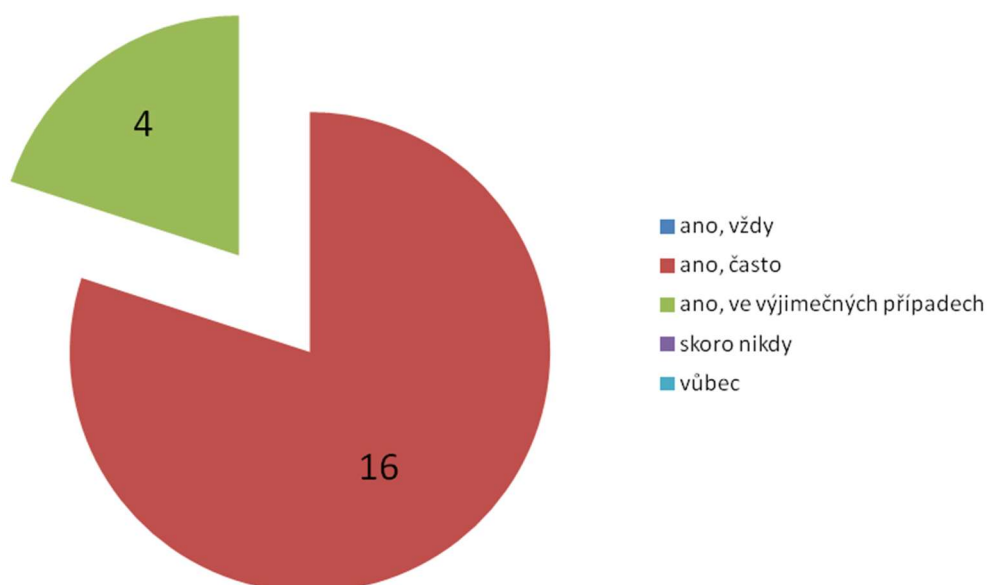
Zdroj: vlastní zpracování autora.

8. Vydáváte u prvodlužníků "Vyrozumění o výši nedoplatku"?



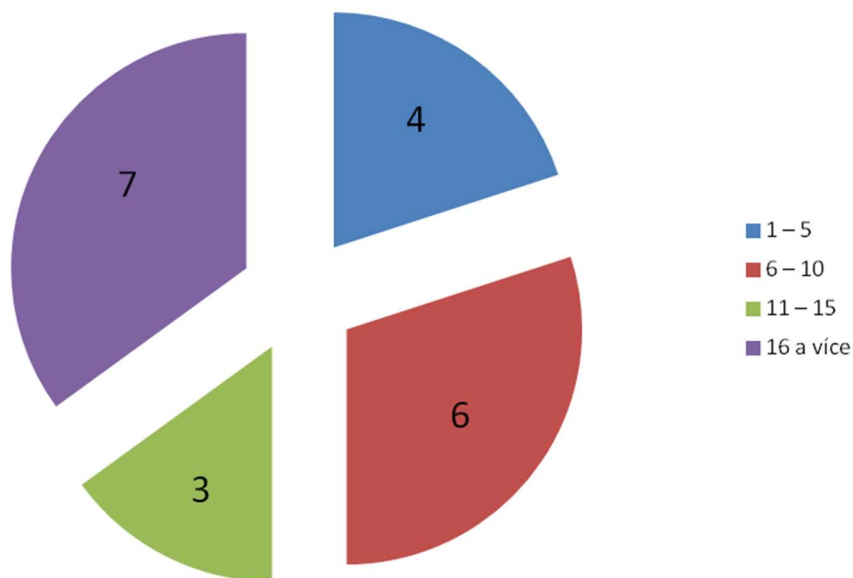
Zdroj: vlastní zpracování autora.

9. V případě, že je vydán "Vyrozumění o výši nedoplatku", zaplatí dlužník své nedoplatky?



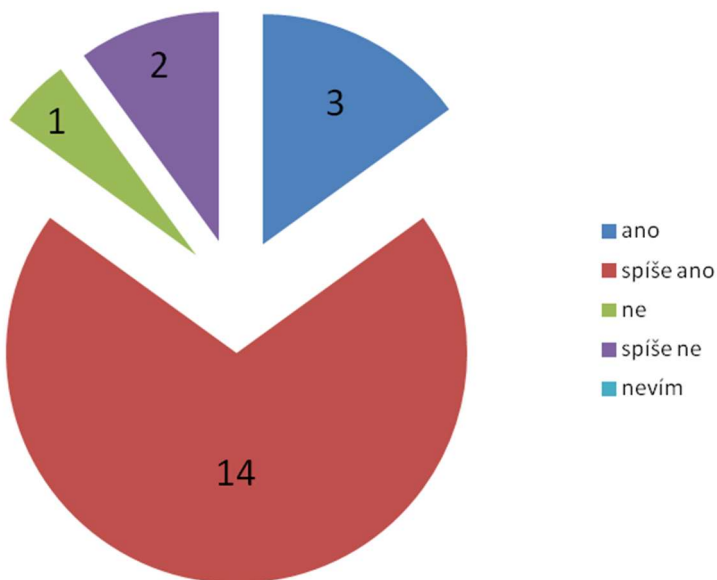
Zdroj: vlastní zpracování autora.

10. Jak často užíváte k vymožení daňového nedoplatku způsob daňové exekuce "Daňová exekuce příkázáním jiné peněžní pohledávky"? (uved'te počty případů ročně)



Zdroj: vlastní zpracování autora.

11. Je podle Vás stávající systém vedený k vymožení daňové pohledávky efektivní?



Zdroj: vlastní zpracování autora.

4.2 Daňové nedoplatky v ČR

Finanční správa každoročně vydává "Informace o činnosti Finanční správy", která shrnuje veškerá data a sledované ukazatele o její činnosti. Nejvýznamnější částí této zprávy je správa daní. Tyto dokumenty jsou vždy provázané s předchozími ročníky, které byly vydány, čímž je patrný určitý trend ve vývoji.

Pro správné zajištění a stanovení daně v rámci daného daňového řízení je nutné provést daňovou kontrolu, kterou je chápán soubor úkonů vedoucí k prověření daňových tvrzení daňových subjektů. Tento proces při správě daní je realizován především v průběhu nalézacího řízení, a zejména v jeho vyměřovací či doměřovací části. Jedná se o časově i personálně náročné dokazování. V roce 2019 činily celkové "doměrky" z daňových kontrol cca 7,2 mld. Kč, přičemž se jedná o pokles 29,5 % v porovnání s rokem 2018. Zároveň došlo poklesu ukončených daňových kontrol o 11,2 %.⁸¹ Pokles oproti předchozímu období byl ovlivněn délkou daňových kontrol způsobenou zefektivněním analytické činnosti s přesahem do výběru rizikových daňových subjektů do daňové kontroly.

Tato tzv. riziková analýza má za cíl maximální možné odhalení rozsáhlých řetězových podvodů, což je právě spojeno s časově náročným prověřováním všech zapojených daňových subjektů. Proces unesení důkazního břemene⁸² o tom, že daňový subjekt mohl a měl vědět, že je účastníkem na podvodu (např. nejčastěji DPH), je velmi komplikovaný a je stále častější obstrukční jednání ze strany daňových subjektů, kteří jsou zapojeni do karuselových podvodů.⁸³

Jak již bylo popsáno v teoretické části této práce, kapitola 3.2 na straně 22, daňové příjmy do státního rozpočtu mají mnoho zdrojů. V loňském roce bylo na těchto příjmech vybráno 0,9 mld. Kč, přičemž nejvýznamnější položkou je DPH, která se podílí na celkové

⁸¹ Informace o činnosti Finanční správy za rok 2019 [online]. [cit. 17-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2019>

⁸² například Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 252/2017-31 ze dne 31. července 2017: Z judikatury je jasné, že důkazní břemeno tíží správce daně a právě správce daně musí prokázat povědomost o daňovém podvodu. Daňový subjekt totiž tíží pouze takové důkazní břemeno, které je ve vztahu ke skutečnostem uváděných v daňových přiznáních a jiných podáních, jak mu ukládá § 92 odst. 3 DŘ.

⁸³ Karusel (karuselový podvod) [online]. [cit. 23-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

hodnotě inkasa z téměř 48 %. Dalšími výraznými příspěvky do tohoto příjmu jsou daně z příjmů fyzických (23,8 %) a právnických osob (19,4 %).⁸⁴

Je nutné zmínit, že DPH je tzv. sdíleným příjmem a jeho výběrem jsou pověřeny dvě instituce – finanční úřady (daň ze zdanitelných plnění realizovaných v tuzemsku) a celní úřady (neobchodní dovozy zboží do ČR). Zabezpečení a pravidla pro výběr daní se řídí aktuální právní úpravou, kterou je v současné době platný DR. Výběr daní vyžaduje určitou disciplínu plátců daní (daňových subjektů). Pro posílení této disciplíny byla přijata v minulých letech opatření s cílem zabránit především daňovým únikům. Jako příklad lze uvést zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a další související aktualizace, konkrétně § 106a vymezující institut „**nespolehlivého plátce**“, § 96 požadující zveřejňování účtů v "**registru DPH**" či § 108a, § 109 a § 109a „**institut ručení**“ na nezaplacenou daň. Významným opatřením také bylo zavedení elektronické evidence tržeb⁸⁵ (dále jen "**EET**"), která napomáhá narovnání podnikatelského prostředí podobně jako kontrolní hlášení:

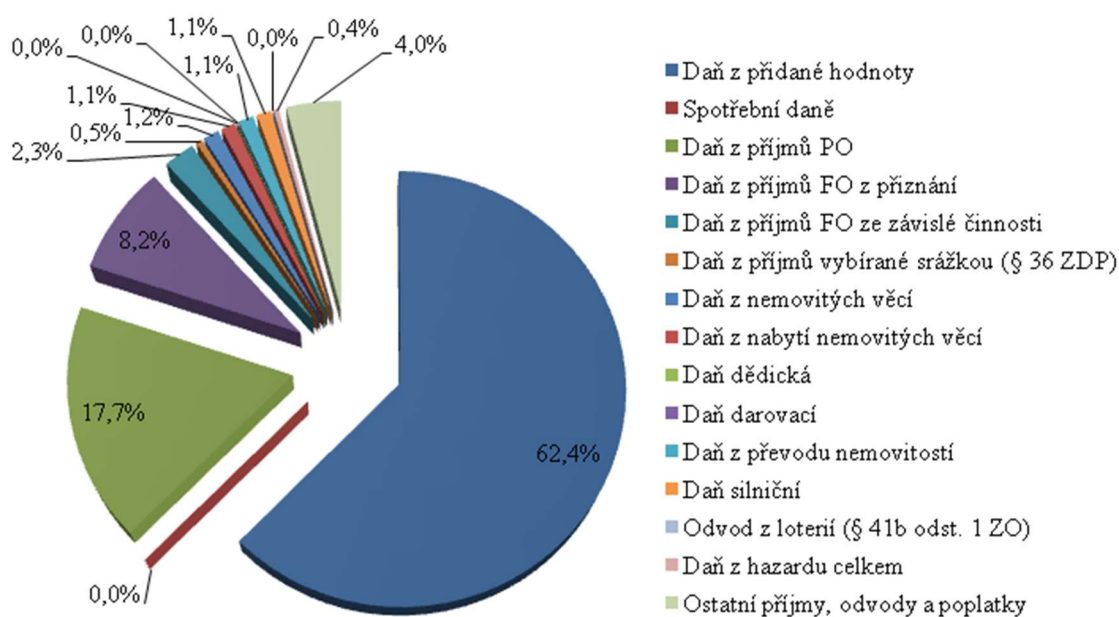
- **1. fáze** (od 12/2016) – podnikatelé v oblasti stravovacích a ubytovacích služeb
- **2. fáze** (od 03/2017) – maloobchod a velkoobchod
- **3. a 4. fáze**⁸⁶ – zástupci svobodných povolání, zemědělci, podnikatelé v dopravě aj.

Přestože existují mechanismy pro kontrolu a výběr daní, lze se setkat s případy, kdy daně nejsou placeny včas nebo vůbec. Může se ve své podstatě jednat jak o neznalost či nedbalost, ale také o cílené jednání vedoucí k osobnímu obohacení. Přehled, jak se podílí jednotlivé druhy daňových příjmů na celkovém daňovém nedoplatku, je názorně zobrazen na **Obr. 1**.

⁸⁴ Informace o činnosti Finanční správy za rok 2019 [online]. [cit. 17-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2019>

⁸⁵ zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb

⁸⁶ Původní termín zahájení 3. a 4. fáze byl březen 2018, ale s ohledem na politickou diskuzi bylo toto datum několikrát změněno (naposledy v důsledku COVID-19). Aktuální termín přijetí je 01/2021.



Obr. 1: Podíl jednotlivých druhů daňových příjmů na daňových nedoplatecích v roce 2019. zdroj: Informace o činnosti Finanční správy za roky 2015 – 2019, MF ČR, vlastní zpracování.

Na odvodech DPH byly v rámci daňových kontrol nejčastěji odhaleny nestandardní situace spojené s řetězovými podvody, kdy účelem bylo záměrné narušení daňové neutrality s cílem získání daňového prospěchu. Dále byly zjištěny pochybnosti vztahující se k neodvedení daně u zdanitelných plnění, případně neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet. O daňových únicích a s trestně činnosti spojené s výběrem daní pojednává poslední kapitola této části.

Nejčastějšími chybami, které byly odhaleny v rámci daňových kontrol na dani z příjmů právnických osob, byly v uplynulém roce například problematika převodních cen v souvislosti se spojenými osobami, neoprávněné uplatnění odčitatelných položek, případně neoprávněné osvobození úrokových výnosů z korunových dluhopisů.

V případě daně z příjmů fyzických osob se vesměs jednalo o kontrolní zjištění, kdy nebyla zahrnuta veškerá plnění do zdanitelných příjmů, popř. byly výdaje uplatňovány pro soukromé účely, cestovní náhrady, ale také nesprávné uplatnění odpisů.

Pro kontrolu daně z nemovitých věcí jsou využívány kontrolní funkce systému ADIS, který umožňuje vyhledávání nepřiznaných nebo nesprávně přiznaných nemovitých věcí na základě porovnání údajů evidovaných v katastru nemovitostí s údaji z daňových

přiznání. Pozitivní vliv na inkaso této daně má také dlouhodobý přírůstek nových zdanitelných staveb či zdanitelných jednotek.

Jak vymezuje § 153 odst. 1 DŘ, nedoplatkem je "částka, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně... či neuhrazená částka nezajištěné daně..." Na straně daňového subjektu tak vzniká daňový dluh, s čímž souvisí vzniklá daňová pohledávka. Vzhledem k největšímu podílu na daňových příjmech, nejvíc nedoplatků je logicky u DPH. Detailní přehled o nedoplatcích u jednotlivých druhů daní je v **Tab. 1**. Významnými položkami daňových nedoplatků, které dlouhodobě dominují, byly s hodnotou 22,1 mld. Kč nedoplatky na DPH, dále s hodnotou 6,0 mld. Kč nedoplatky na dani z příjmu právnických osob a s hodnotou 2,9 mld. Kč nedoplatky na dani z příjmu fyzických osob podávajících přiznání.

Tab. 1: Přehled daňových nedoplatků v mil. Kč na jednotlivých druzích daňových příjmů v letech 2015 až 2019

	Rok				
	2015	2016	2017	2018	2019
Daň z přidané hodnoty	75 566	37 318	33 202	27 499	22 094
Spotřební daně	468	19	11	4	4
Daň z příjmů PO	13 344	7 759	8 127	6 186	6 263
Daň z příjmů FO z přiznání	8 234	4 548	3 506	3 111	2 898
Daň z příjmů FO ze závislé činnosti	2 429	1 312	1 026	896	820
Daň z příjmů vybírané srážkou (§ 36 ZDP)	319	192	272	337	167
Daň z nemovitých věcí	857	616	510	448	414
Daň z nabytí nemovitých věcí	253	310	386	409	372
Daň dědická	8	6	5	5	5
Daň darovací	60	34	22	12	10
Daň z převodu nemovitostí	1 818	1 101	722	526	402
Daň silniční	1 324	739	530	431	379
Odvod z elektřiny ze slunečního záření					
Odvod z loterií (§ 41b odst. 1 ZO)	26	32	3	2	2
Odvod z loterií (§ 41b odst. 2, 3 a 4 ZO)	93	93	19	0	
Daň z hazardu celkem			1	21	139
Ostatní příjmy, odvody a poplatky	3 058	1 780	1 981	1 731	1 432
CELKEM	107 858	55 860	50 323	41 620	35 400
Meziroční přírůstek	-2 747	-51 998	-5 537	-8 703	-6 220

zdroj: Informace o činnosti Finanční správy za roky 2015 – 2019, MF ČR, vlastní zpracování.

Je zřejmý výrazný trend poklesu objemu nedoplatků. Z hlediska pozitivního hodnocení, klesá podíl daňový nedoplatků zejména díky velkému zlepšení morálky daňových subjektů, které je podpořeno dobrou ekonomickou situací a zavedením kontrolních mechanismů, jako například EET či kontrolní hlášení. V obou případech došlo k zásadnímu ztížení manipulace s daty, která jsou předkládána finanční správě. Ovšem na druhou stranu, jako v každé ekonomice, je nutné brát ohled na dosud nesplacené pohledávky, jejichž hodnota v čase klesá. V případě, že dojde k tak výraznému snížení její hodnoty, že její vymáhání již není efektivní, přistupuje se k jejímu odpisu. Pohledávku lze odepsat rovněž při jejím zániku z právního hlediska (např. zánik dlužníka bez právního nástupce, či prominutí pohledávky).

Jak je z **Tab. 1** také patrné, nejsou zde zaznamenány nedoplatky na dani z elektřiny ze slunečního záření. Je to způsobeno tím, že výběr této daně je z hlediska správy daní již těžko sledovatelný. Zákonná úprava odvodu z elektřiny ze slunečního záření by přijata zákonem č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů. V posledních letech došlo ke změnám faktorů, které ovlivňují výši vybírané daně. Je to způsobeno snížením délky slunečního svitu o 58 h a zvýšením výkupní ceny elektřiny ze slunečního záření o 171 Kč/MWh. S ohledem na skutečnost, že tyto faktory je složité sledovat, není možné přesně určit, jaké daňové příjmy, a s tím související nedoplatky, jsou vyčísleny.

4.3 Zajištění a vymáhání daňových nedoplatků

Zajišťovací instrumenty lze využít k posílení postavení správce daně a lze jimi zajistit výběr řádně stanovené daně. Aplikace zajišťovacích instrumentů má tedy sloužit především k posílení autority správce daně. Jedná se o zástavní právo a zajištění úhrady na nesplacenou nebo dosud nestanovenou daň (tzv. zajišťovací příkaz).

Zástavní právo je aplikováno jako velmi účinný "motivační" instrument pro vymáhání daňových nedoplatků a je vymezeno v ustanovení § 170 DR. Zástavní právo má dvě funkce:

- **zajišťovací** – vytváří nátlak na dlužníka, aby plnil řádně a včas své závazky a vyvaroval se uspokojení věřitele ze zástavy,
- **uhrazovací** – uspokojení ze zástavy v případě, že daňový dlužník je v prodlení s plněním závazků.

Výhodou zástavního práva je přednostní uspokojení věřitele pokud má dlužník více závazků než majetku, který je použitelný k uspokojení pohledávek. Dle § 1310 odst. 1 NObčZ může být zástavou každá věc, s níž je možné obchodovat, tj. věc movitá nebo nemovitá, podnik nebo jiná věc hromadná, soubor věcí, pohledávka nebo jiné majetkové právo, byt nebo nebytový prostor, obchodní podíl, cenný papír nebo předmět průmyslového vlastnictví.

Ve využití zástavního práva (přehled o počtu rozhodnutí a vybraných částkách je shrnut v **Tab. 2**) pro zajištění daňových nedoplatků na daních a příslušenství daní byl patrný meziroční pokles počtu vydaných rozhodnutí o 5,2 %, což vedlo i k poklesu celkového objemu daňových nedoplatků zajištěných zástavním právem poklesl o 25,7 % představující částku 2,3 mld. Kč.

Tab. 2: Zajištění nedoplatků zřízením zástavního práva v letech 2015 – 2019

	Rok				
	2015	2016	2017	2018	2019
počet rozhodnutí	10 929	9 786	15 353	11 394	10 796
částka v mld. Kč	22,6	37,3	15,1	9,0	6,7

zdroj: Informace o činnosti Finanční správy za roky 2015 – 2019, MF ČR, vlastní zpracování.

Počet vydaných rozhodnutí k zajištění zástavním právem v roce 2019 vykazuje klesající trend z let 2017 a 2018, což je ovlivněno zejména tím, že nedoplatky největších dlužníků jsou již zástavním právem zajištěny. Lze tedy předpokládat, že zástavní právo bylo využito hlavně pro doplnění zajištění nově vzniklých nedoplatků těchto dlužníků, a dále zajištění zcela nových daňových nedoplatků. Je také patrné, že počet rozhodnutí není úměrné zajištěné částce, protože každý subjekt často vykazuje jiný daňový nedoplatek a tedy podobný počet vydaných rozhodnutí z roku 2015, 2018 a 2019 neodpovídá zajištěným částkám shodné hodnoty. S ohledem na skutečnost, že zástavní právo není způsobem daňové exekuce, ale pouze institut zajištění, nejsou k dispozici data pro posouzení výše částky a efektivity vymožení daňových nedoplatků prostřednictvím jmenovaného institutu.

Existuje-li předpoklad, že daňový dlužník své závazky neuhradí, pak lze využít zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň tzv. zajišťovacím příkazem dle § 167 až 169 DŘ a § 103 ZDPH. Správce daně má pravomoc vydat rozhodnutí ve formě zajišťovacího příkazu, který ukládá subjektu do 3 dnů složit

stanovenou částku na depozitní účet ve prospěch správce daně. Tento přístup má však pouze preventivní charakter. Při vydání zajišťovacího příkazu často nemusí být jasně stanovená daň, určí ji správce daně ve spolupráci s daňovým subjektem nebo podle § 143 a § 145 DŘ.

Souhrn dat ze zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň zajišťovacím příkazem podle § 167 až 169 DŘ a § 103 ZDPH v rámci sledovaného období obsahuje **Tab. 3**. Z uvedených údajů je patrný meziroční pokles počtu vydaných zajišťovacích příkazů o 34,8 %, což představuje pokles o 913,7 mil. Kč na souhrnné částce. Přestože došlo ke snížení objemu zajištěných prostředků, vykázala FS meziroční nárůst objemu úhrad ze zajištění o 6,3 mil. Kč.

Tab. 3: Přehled zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň v období 2015 – 2019

		Rok				
		2015	2016	2017	2018	2019
Zajišťovací příkazy	počet vydaných	1 605	1 561	1 420	1 174	765
	částka v mil. Kč	3 633	3 329	1 594	1 472	559
Úhrady ze zajištění	částka v mil. Kč	822	1 098	690	471	477

zdroj: Informace o činnosti Finanční správy za roky 2015 – 2019, MF ČR, vlastní zpracování.

Správce daně jako orgán FS podle ustanovení § 149 DŘ vede evidenci vzniku, stanovení, splnění, popř. jiného zániku daňových povinností, a z toho vyplývajících přeplatků, nedoplatků či převodů. Přehled údajů popisující vývoj objemu vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků evidovaných FS jsou uvedeny v **Tab. 4**. Ve stejné tabulce je také shrnut vývoj objemu daňových nedoplatků porovnáním meziročních procentuálních hodnot nedoplatkům v poměru k celkovému objemu vymáhaných daňových nedoplatků v jednotlivých letech. V přehledu je rovněž uveden procentuální podíl objemu daňových nedoplatků evidovaných ve vymáhání ku celkovému objemu daňových nedoplatků a procentuální podíl objemu vymožených daňových nedoplatků k objemu daňových nedoplatků evidovaných ve vymáhání.

Tab. 4: Přehled vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků v letech 2015 – 2019 z hlediska jejich počtu a velikosti v mld. Kč

		Rok				
		2015	2016	2017	2018	2019
Suma daňových nedoplatků		107,9	55,9	50,3	41,6	35,4
Vymáhané nedoplatky	počet případů	3 843 341	2 913 200	2 533 894	2 338 316	2 261 475
	částka v mld. Kč.	91,4	44,1	37,3	30,9	25,8
Vymožené nedoplatky	počet případů	753 804	773 843	804 636	746 609	669 118
	částka v mld. Kč.	11,9	13,3	13,6	12,9	14,2
Vymáháno [%]		84,7	78,9	74,1	74,3	72,8
Úspěšnost [%]		13,0	30,2	36,4	41,7	55,2

zdroj: Informace o činnosti Finanční správy za roky 2015 – 2019, MF ČR, vlastní zpracování.

Ke dni 31. 12. 2019 byly FS evidovány kumulované daňové pohledávky v celkové výši 35,4 mld. Kč. V porovnání se stavem předchozího roku poklesl jejich objem o 6,2 mld. Kč. Klesající trend v objemu daňových pohledávek je patrný za celé sledované období. Na druhou stranu je nutno zohlednit, že roste efektivita jejich vymáhání. V loňském roce bylo úspěšně vymoženo více jak 55 % vymáhaných nedoplatků. Je to opět způsobeno dobrou ekonomickou situací, nízkou nezaměstnaností a posílením pravomocí správců daní, kteří využívají pro vymáhání vhodné mechanismy, jako jsou různé daňové exekuce.

Z celkového objemu vymáhaných daňových nedoplatků (tedy 25,8 mld. Kč) činily na konci roku 2019 nedoplatky evidované na daních částku 24,2 mld. Kč (představující 94,0 %) a na příslušenství daní částku ve výši bezmála 1,6 mld. Kč (tj. 6,0 %).⁸⁷ I zde je patrný pokles jak v počtu případů, tak i v objemu vymáhaných nedoplatků v porovnání s předchozím obdobím. Objem nedoplatků předaných k vymáhání poklesl meziročně o 5,1 mld. Kč. Rozdíl mezi celkovým objemem zaznamenaných daňových nedoplatků a objemem daňových nedoplatků ve vymáhání (tj. 9,6 mld. Kč) tvoří nejčastěji daňové nedoplatky nepředané vymáhacím útvarům FS do konce roku 2019. U těchto pohledávek jsou velmi často vedeny žádosti daňových subjektů o posečkání úhrady nedoplatku, rozložení úhrady daně na splátky či o stanovení záloh. Může se také jednat o takové

⁸⁷ Informace o činnosti Finanční správy za rok 2019 [online]. [cit. 17-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/2019>

nedoplatky, o kterých nebylo ke konci sledovaného období správcem daně rozhodnuto nebo které jsou předmětem řízení o odvolání a nedokončených řízení o odstranění pochybností. Nežádka se také lze setkat s tím, že jsou zde zahrnuta příslušenství vymáhaných nedoplatků, která jsou sice vymáhána současně s těmito nedoplatky, avšak do vymáhání je nelze předat do doby vymožení daňové povinnosti.

V roce 2019 bylo všemi dostupnými způsoby vybráno a vymoženo 14,2 mld. Kč, což je o 1,3 mld. Kč více než v roce předchozím. Efektivita vymáhacího procesu tedy stoupla o 13,5 % v porovnání s předchozím rokem.

Objem daňových nedoplatků vymožených prostřednictvím vymáhacích úkonů za období roku 2019 činil 5,1 mld. Kč. Před provedením vymáhacích úkonů, tj. před nařízením daňové exekuce nebo zahájením jiného způsobu vymáhání dle § 175 DŘ, byla na úhradu vymáhaných nedoplatků vybrána částka ve výši 8,4 mld. Kč.⁸⁸ Je to způsobeno především včasným předáváním vzniklých nedoplatků vymáhacím útvarům FÚ a také využitím takových úkonů, kterými se správci daní snaží docílit toho, aby daňový dlužník svůj dluh uhradil bez daňové exekuce a s ní spojenými negativními důsledky. Společně s tímto postupem je v zájmu správce daně přimět daňový subjekt k plnění jeho dalších daňových povinností řádně a včas. Po zahájení vymáhacích úkonů byly uhrazeny daňové nedoplatky v celkové výši 0,7 mld. Kč.

V průběhu roku 2019 došlo k odpisu nedobytných nedoplatků v celkové hodnotě 118,6 mld. Kč (meziročně o 15,7 mld. Kč více), zároveň správci daně v tomto roce opětovně aktivovali odepsané nedoplatky v celkové výši 129,5 mld. Kč (tedy o 37,1 mld. Kč více než v roce předchozím).⁸⁹ Tento odpis nedoplatku pro nedobytnost nemá vliv na práva a povinnosti daňového subjektu a nezanikají, jsou nadále vymahatelné, a to až do doby, než uplyne lhůta pro placení daně. Po odpisu nedoplatku pro nedobytnost jsou ze strany FS nadále prověřovány majetkové poměry daňových subjektů, a zjistí-li se majetek, který lze do vymáhání začlenit, pak je odepsaný nedoplatek s přihlédnutím k právní úpravě aktivován a je přistoupeno k jeho dalšímu vymáhání. Je nutné také zohlednit úkony učiněné z důvodu částečného odpisu nedobytných nedoplatků či

⁸⁸ Informace o činnosti Finanční správy za rok 2019 [online]. [cit. 17-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2019>

⁸⁹ tamtéž.

za účelem změny stavu z nedobytných nedoplatků do stavu prekluze či zániku.⁹⁰ V roce 2019 byly prekludovány nedoplatky ve výši 39,2 mld. Kč a ze zákonných důvodů zanikly daňové nedoplatky v celkové výši 0,9 mld. Kč. V daném období byly také odepsány daňové nedoplatky ve výši 15,3 mld. Kč, a to z důvodu zániku právnické osoby dle § 185 NObčZ. V roce byly na základě § 209 odst. 2 NObčZ obnoveny neuspokojené pohledávky ve výši 12,7 mld. Kč.

V dalším textu budou prezentovány a diskutovány jednotlivé vymáhací procesy s rozlišením, zda se jedná o daňové nedoplatky různých daňových příjmů nebo o způsoby jejich vymáhání.

4.3.1 Vymáhání daňových nedoplatků pro jednotlivé daňové příjmy

V **Tab. 5** je uveden přehled vymáhaných a vymožených nedoplatků podle vybraných daňových příjmů pro sledované období. Nejvyšší objem vymáhaných nedoplatků je dlouhodobě pozorován u DPH a daně z příjmů. Jak je z tabulky patrné, dochází ve sledovaném období k poklesu počtu všech typů vymáhaných pohledávek se současným růstem procenta vymožené částky. Jak již bylo několikrát zmíněno, je to důsledek dobré ekonomické situace a vhodných mechanismů, které jsou v praxi využívány.

Nejefektivnější vymáhání je zřejmé u daně z nabytí nemovité věci, daně z nemovité věci a silniční daně. Je to pravděpodobně způsobeno tím, že úspěšnost vymáhání daňových nedoplatků závisí na jejich výši. Správce daně je ve většině případů úspěšný pouze tehdy, je-li nedoplatek nižší než 1 mil. Kč. Nedoplatky vyšší než 10 mil. Kč jsou často nevymožitelné, popř. vymahatelné z části.⁹¹ Často se tedy v souhrnu jedná o vymožené části pohledávek, nikoli jejich celková hodnota.

⁹⁰ Zánik nedoplatku po marném uplynutí lhůty pro placení daně dle § 160 odst. 5 DŘ – Lhůta pro placení daně končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku.

⁹¹ poznámka autora – Závěry vyplývají z rozhovorů k tématu "Efektivita vymáhání daňových pohledávek dle jejich výše" se zkušenými pracovníky Oddělení vymáhacího Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Ústí nad Orlicí, které proběhly formou odborné diskuze v průběhu srpna 2020, kdy probíhalo i dotazníkové šetření.

Tab. 5: Přehled vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků v mil. Kč u jednotlivých daňových příjmů v období 2015 – 2019

	Rok									
	2015		2016		2017		2018		2019	
	vymáh.	vymož.	vymáh.	vymož.	vymáh.	vymož.	vymáh.	vymož.	vymáh.	vymož.
DPH	66 499	2 350	30 787	2 448	25 459	2 932	21 459	2 844	17 494	3 059
Daně z příjmů	18 773	683	9 699	825	8 737	984	6 802	1 028	5 927	1 220
Daň z nemovitých věcí	623	58	432	67	357	74	309	76	287	78
Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí^{a)}	1 669	90	1 062	78	713	57	532	43	411	40
Daň z nabytí nemovitých věcí^{b)}	89	27	185	67	213	91	241	106	216	137
Daň silniční	1 208	112	672	97	462	124	363	126	318	129

^{a)}případy, kdy předmět daně vznikl do 31. 12. 2013; ^{b)}případy, kdy předmět daně vznikl po 1. 1. 2014

zdroj: Informace o činnosti Finanční správy za roky 2015 – 2019, MF ČR, vlastní zpracování.

4.3.2 Vymáhání daňových nedoplatků podle konkrétních způsobů vymáhacího řízení

Z dlouhodobých dat je zřejmé, že nejefektivnějším způsobem k vymáhání a vymožení daňových nedoplatků jsou úkony v daňové exekuci podle § 178 DŘ. Přehled vymáhaných a vymožených nedoplatků podle jednotlivých způsobů daňové exekuce je diskutováno dále v jednotlivých podkapitolách společně s vyhodnocením dotazníkového šetření.

Obecně shrnuto, v roce 2019 byly jednotlivými způsoby provedení daňové exekuce dle DŘ vymáhány nedoplatky v celkové výši 10,2 mld. Kč, což představuje 39,4 % z celkového objemu daňových nedoplatků evidovaných ve vymáhání. V tomto období bylo vymoženo v souhrnu 4,7 mld. Kč, které činí 93,0 % všech vymožených nedoplatků prostřednictvím vymáhacích úkonů.

Nejvyužívanějším a také nejefektivnějším prostředkem daňové exekuce je daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. Dalším často využívaným způsobem je daňové exekuce srážkami ze mzdy, avšak její efektivita je omezena skutečností, že mzda dlužníků je ve většině případů také postihována srážkami pro pohledávky dalších věřitelů. V případě daňových exekucí prodejem movitých věcí bylo v průběhu roku 2019 přínosné zejména exekuční zabavení a následné dražby (nejčastěji motorových vozidel). U daňové exekuce prodejem nemovitých věcí je zřejmý významný vliv zatížení, např. zástavními právy dalších věřitelů s přednostním právem na uspokojení pohledávky. Nařízením daňové exekuce prodejem nemovitých věcí však FÚ často dospějí do situace, kdy většina dlužníků po vydání exekučního příkazu na prodej věci nedoplatek uhradí.

4.3.2.1 Daňová exekuce srážkami ze mzdy

Vymáhání daňových nedoplatků daňovou exekucí srážkou ze mzdy je sice významně využíván s ohledem na jeho rychlost a hospodárnost, avšak jeho efektivita s ohledem na objem vymožených daňových nedoplatků není příliš vysoká, jak plyne z **Tab. 6** uvedené na následující straně. Je to nejčastěji způsobeno tím, že úspěšnost vymáhání tímto způsobem daňové exekuce ovlivňuje řada faktorů – nezaměstnanost, hospodářská recese, výše mzdy dlužníka či fluktuace zaměstnanců k různým zaměstnavatelům. Tento proces rovněž velice zatěžuje rostoucí trend vyplácení části mzdy

v hotovosti. Tato výplata často přesahuje hodnotu aktuální nezabavitelné částky, avšak není nikde uvedena a může se tedy jednat o odklon peněz.⁹²

Tab. 6: Přehled vývoje daňové exekuce srážkami ze mzdy v letech 2015 – 2019

	Vymáhané nedoplatky	Vymožené nedoplatky
	částka v mil. Kč	částka v mil. Kč
2015	5 562	178
2016	2 964	181
2017	2 159	191
2018	1 773	164
2019	1 419	140

zdroj: Informace o činnosti Finanční správy za roky 2015 – 2019, MF ČR, vlastní zpracování.

4.3.2.2 Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb

Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb je z hlediska kvantitativního hodnocení považována za nejefektivnější (shoda mezi všemi respondenty dotazníkového šetření). Tomuto typu daňové exekuce rovněž nahrává skutečnost, že se jedná o metodu rychlou a hospodárnou.

Z **Tab. 7** je na první pohled zřejmé, že je tato metoda velmi efektivní – v posledních letech došlo k výraznému zvýšení úspěšnosti ve vymáhacím procesu a vymožený nedoplatek v posledním roce byl dokonce více jak 60 % vymáhaných pohledávek. U jiných způsobů nedosahuje roční vymoženost daňových nedoplateků průměrně 3 mld. Kč.

Efektivita této metody je výrazně ovlivněna tím, že na účet u poskytovatele platebních služeb mohou proudit i příjmy jiné než mzda od zaměstnavatele. Exekuční příkaz na tento účet není ovlivněn dlužníkem, ale probíhá komunikace se třetí osobou, tj. poskytovatelem účtu, zatímco u zaměstnavatele, jak již bylo zmíněno, může docházet po dohodě k odklonu peněz.

⁹² Chráněný účet: Ano či ne? [online]. [cit. 8-9-2020]. Přístup z: <https://www.ceska-justice.cz/blog/chrany-ucet-ano-ci-ne/>

Tab. 7: Přehled vývoje daňové exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb v letech 2015 – 2019

	Vymáhané nedoplatky	Vymožené nedoplatky
	částka v mil. Kč	částka v mil. Kč
2015	16 886	2 609
2016	8 966	2 788
2017	8 989	3 395
2018	8 243	3 449
2019	6 514	3 951

zdroj: Informace o činnosti Finanční správy za roky 2015 – 2019, MF ČR, vlastní zpracování.

4.3.2.3 Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv

Tento typ daňové exekuce jde ruku v ruce s daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv totiž umožňuje postihnout finanční prostředky, které skutečně náleží daňovému dlužníkovi. Často se v praxi stává, že daňový dlužník má finanční prostředky deponovány na účtu, který vlastní třetí osoba odlišná od daňového dlužníka. Jak je z **Tab. 8** zřejmé, nejedná se o metodu příliš efektivní. Je to způsobeno především skutečností, že příprava tohoto způsobu daňové exekuce je administrativně velmi náročná, a proto volí správce daně jinou metodu pro uspokojení pohledávek.

Tab. 8: Přehled vývoje daňové exekuce postižením jiných majetkových práv v letech 2015 – 2019

	Vymáhané nedoplatky	Vymožené nedoplatky
	částka v mil. Kč	částka v mil. Kč
2015	169	10
2016	16	11
2017	13	2
2018	11	4
2019	296	9

zdroj: Informace o činnosti Finanční správy za roky 2015 – 2019, MF ČR, vlastní zpracování.

4.3.2.4 Daňová exekuce prodejem movitých věcí

Mobiliární exekuce není považována za příliš efektivní způsob daňové exekuce, přesto je správcem daně užívána. Vzhledem k tomu, že každý daňový dlužník má ve svém vlastnictví nějakou movitou věc, je možné vymáhat daňové nedoplatky i touto cestou. V případě, že si dlužník pořídil movitou věc prostřednictvím finančního leasingu nebo úvěru, je daňový nedoplatek často nedobytný. Významnou roli v této neefektivnosti hraje nízký zájem o dražbu použitých věcí a jejich nízká hodnota, což v důsledku vede k situaci, že nejsou pokryty ani náklady exekuce. Tyto náklady bývají vysoké, protože se jedná o daňovou exekuci vyžadující značnou administrativní a technickou přípravu.

Pokud se zhodnotí data v **Tab. 9**, je patrná jistá fluktuace jak ve vymáhaných, tak i vymožených nedoplatcích. Je to způsobeno právě tím, že tento způsob je náročný a nákladný a nezdědka se stává, že jsou daňové nedoplatky odepisovány.

Tab. 9: Přehled vývoje daňové exekuce prodejem movitých věcí v letech 2015 – 2019

	Vymáhané nedoplatky	Vymožené nedoplatky
	částka v mil. Kč	částka v mil. Kč
2015	717	154
2016	904	193
2017	616	206
2018	850	157
2019	416	225

zdroj: Informace o činnosti Finanční správy za roky 2015 – 2019, MF ČR, vlastní zpracování.

4.3.2.5 Daňová exekuce prodejem nemovitých věcí

U tohoto typu daňové exekuce lze na první pohled předpokládat, že se bude jednat o velmi efektivní metodu, avšak není tomu tak. Hlavním faktorem ovlivňujícím tuto daňovou exekuci je zatížení různými zástavními právy. Mohlo by se zdát, že daňoví dlužníci budou motivováni tím, že dražba nemovitosti je finančně nevýhodná, a sami tedy projeví zvýšenou snahu daňový nedoplatek uhradit, aby nedošlo k dražbě postižených nemovitostí. U některých daňových dlužníků tomu tak opravdu je, ale častěji se stává, že dlužník má tolik závazků, které není schopný plnit, že vstupuje do insolvenčního řízení či

konkursu. Tento fakt dokládá i malý poměr daňových exekucí ukončených právě vydražením nemovitosti (**Tab. 10**).

Z pohledu správců daně se také jedná o nejnáročnější způsob vymáhání pohledávek ať z hlediska administrativní přípravy, tak i technické náročnosti.

Tab. 10: Přehled vývoje daňové exekuce prodejem nemovitých věcí v letech 2015 – 2019

	Vymáhané nedoplatky	Vymožené nedoplatky
	částka v mil. Kč	částka v mil. Kč
2015	1 675	68
2016	1 142	87
2017	1 030	129
2018	884	120
2019	1 006	104

zdroj: Informace o činnosti Finanční správy za roky 2015 – 2019, MF ČR, vlastní zpracování.

4.3.3 Daňová exekuce jako součást soudních exekucí a insolvenčního řízení

Významným problémem v rámci daňové exekuce je souběh exekučních řízení, která u daňového dlužníka existují. Často tedy dochází k tzv. předlužení, které vzniká tehdy, má-li dlužník více věřitelů a souhrn jeho dluhů převyšuje hodnotu jeho veškerého majetku.⁹³ Proto je obvyklé, že je dlužník v soudní exekuci, popř. insolvenčním řízení.⁹⁴ Postup pro řešení daňových nedoplatků včetně přihlášení do soudního či insolvenčního řízení, bylo popsáno v kapitole 3.5.2.3 na straně 52 a kapitole 3.5.2.4 na straně 52.

Souhrnná částka daňových pohledávek uplatněných v insolvenčních řízení byla k 31. 12. 2019 vykázána v hodnotě 4,7 mld. Kč.⁹⁵ Tato částka představuje 18,4 % z objemu všech daňových nedoplatků evidovaných ve vymáhání a představuje tak velkou část vymáhaných nedoplatků. Platby došlé z insolvenčních řízení v průběhu roku 2019 činily celkem 332,2 mil. Kč, tj. pouhých 7 % ze souhrnu všech pohledávek uplatněných

⁹³ HOLEČEK, J. v knize *Postavení finančních institucí v novém insolvenčním zákoně v kontextu úpravy komunitárního práva*. Praha: Linde, 2009, 249 s. ISBN 978-80-7201-773-1. s. 45.

⁹⁴ MARŠÍKOVÁ, J. v knize *Insolvenční řízení z pohledu dlužníka a věřitele se vzory a judikaturou*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2019, 299 s. ISBN 978-80-7380-766-5. s. 20.

⁹⁵ Informace o činnosti Finanční správy za rok 2019 [online]. [cit. 17-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2019>

v insolvenčních řízeních. Uspokojení pohledávek věřitelů v insolvenčním řízení výrazně ovlivňuje složení a hodnota majetku dlužníka, počet jeho věřitelů, kvalita výkonu činností insolvenčního správce (především využití všech zákonných prostředků ke zvýšení hodnoty majtkové podstaty a úspěšnému popření sporných pohledávek) a likvidita majtkové podstaty sloužící k uspokojení uplatňovaných pohledávek. Velmi významnou je také délka trvání insolvenčního řízení. V praxi⁹⁶ je běžné, že je majetek dlužníka často zatížen zástavními právy jiných věřitelů s ještě výhodnějším pořadím uspokojení pohledávky a je tomu už před vznikem daňového nedoplatku, resp. před stanovením daně (priorita podle data vzniku – § 173 IZ a § 175 odst. 1 DŘ). Efektivita řízení také závisí na tom, jestli dlužník využije výhod, které jsou spojeny se sanačními způsoby řešení úpadku. Ty umožňují ekonomickou činnost dlužníka (oddlužení, reorganizace), nebo je možné řešit úpadek tzv. likvidačním způsobem (konkurs).^{97,98}

V roce 2019 byly soudními exekutory předány k vymáhání daňové nedoplatky ve výši 11,5 mil. Kč, přičemž vymoženo soudními exekutory bylo 2,0 mil. Kč. Tyto údaje⁹⁹ zahrnují pouze pohledávky, které soudní exekutoři vymáhali k návrhu správce daně jako oprávněného dle § 175 odst. 1 DŘ.

Správce daně z titulu věřitele přihlašuje daňové pohledávky do exekucí prováděných soudními exekutory. V roce 2019 byla podstoupena částka 165,2 mil. Kč a též období byla z pohledávek přihlášených do exekucí prováděných soudními exekutory získána částka 18,1 mil. Kč.¹⁰⁰

⁹⁶ Na jednoho dlužníka připadá průměrně 6 exekucí - vypočteno jako podíl všech **exekucí** (4 476 069) a povinných v exekuci (756 815). Exekutorská komora ČR - Statistiky [online]. [cit. 23-8-2020]. Přístup z: <https://statistiky.ekcr.info/statistiky>

⁹⁷ HÁSOVÁ, J., MORAVEC, T. v knize *Insolvenční řízení*. Praha: C. H. Beck, 2018, 290 s. ISBN 978-80-7400-715-6. s. 6–9.

⁹⁸ KOZEL, R. v knize *Problémy konkurzního řízení a jejich řešení*. Praha: Linde, 2003, 471 s. ISBN 80-7201-400-5. s. 27–34.

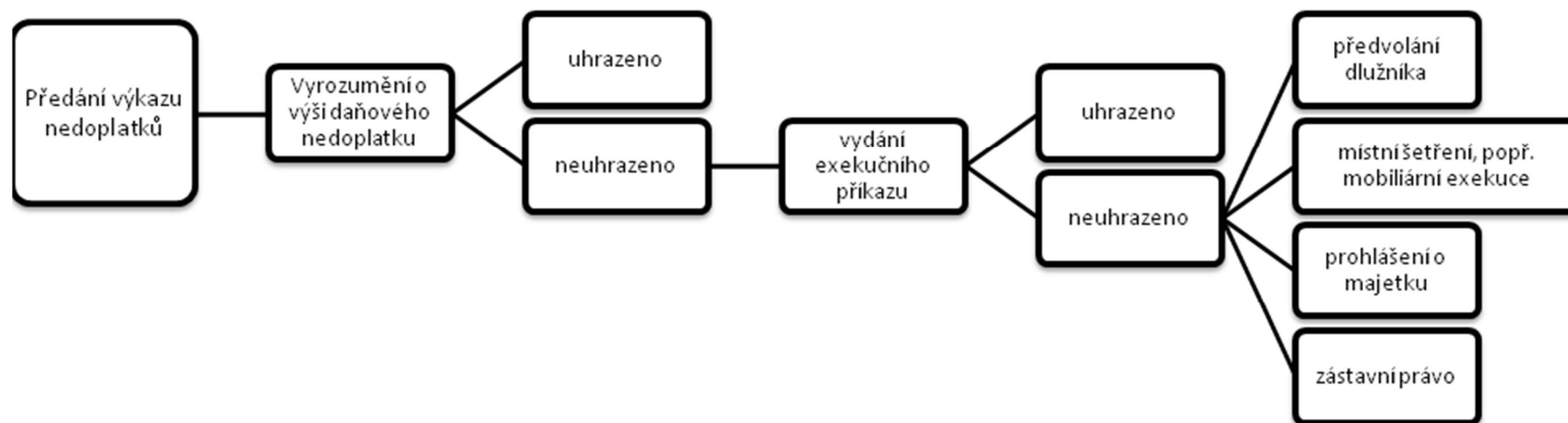
⁹⁹ Informace o činnosti Finanční správy za rok 2019 [online]. [cit. 17-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2019>

¹⁰⁰ tamtéž.

4.4 Vymáhání daňových nedoplatků a jeho efektivita v praxi

Již v předchozí části bylo diskutováno, jak respondenti dotazníkového šetření hodnotili jednotlivé způsoby daňové exekuce. Pro zopakování – daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb byla všemi respondenty hodnocena jako metoda nejefektivnější, a proto k ní správce daně přistupuje nejčastěji. Naopak z hlediska počtu a ocenění úkonů panovala shoda v tom, že volba daňové exekuce prodejem nemovitých (ale i movitých) věcí je administrativně i technicky nejnáročnější. Tyto závěry potvrzují odpovědi na otázku č. 4, kde se hodnotila rychlost, náročnost a hospodárnost jednotlivých typů daňových exekucí.

Postup v praxi vymáhání daňových pohledávek lze zobecnit postupem znázorněným na **Obr. 2** na následující stránce.



Obr. 2: Obecný postup pro komunikaci s daňovým dlužníkem. Zdroj: vlastní zpracování autora.

V případě informování prvodlužníků prostřednictvím „Vyrozumění o výši nedoplatku“ panuje shoda v tom, že prvodlužník by měl být informován, že existuje pohledávka, kterou nemá uhrazenou. S ohledem na skutečnost, že se jedná o první „daňový prohřešek“, je vhodné takového dlužníka vyrozumět, přestože to legislativa neukládá. Z praxe se však velmi často toto vyrozumění zasílá i ostatním dlužníkům. Ve většině případů (cca 80 %) to vede k zaplacení daňového nedoplatku.

Z pohledu aplikace tzv. místního šetření lze pozorovat rozložení respondentů v poměru 3 : 1, kdy převládá názor, že tento přístup vede k zefektivnění vymožení pohledávky. Výhodou tohoto přístupu je mapování terénu a ověření majetkových poměrů dlužníka, pokud se podaří ho na udávané adrese nalézt. S tím souvisí významný nedostatek místního šetření v případě, že dlužník se na daném místě nezdržuje, popř. uvede záměrně chybné údaje. Tyto skutečnosti mohou jistým způsobem vysvětlovat rozložení v odpovědích respondentů, protože místní šetření je velmi efektivní, avšak nejisté.

Podobné rozložení odpovědí je patrné i v případě „Prohlášení o majetku“. Správce daně tímto dokumentem vyzývá dlužníka ke specifikaci jeho majetkových poměrů. Často dlužník na tyto výzvy nereaguje, proto se přistupuje i k místnímu šetření. S ohledem na možnou nekontaktovatelnost dlužníka přistupují správci daní rovnou k místnímu šetření, popř. k exekučnímu příkazu.

V případě zástavního práva lze opět pozorovat dva různé pohledy. Většina respondentů odpověděla, že vydání zástavního práva je efektivní, protože se jednak prodlužuje prekluzivní lhůta pro vymožení dané daňové pohledávky, ale také to může motivovat dlužníka k uhrazení dlužné částky. Zásadní výhoda však spočívá v případě prodeje nemovitosti, kdy je nutné zohlednit pořadí přihlášených věřitelů. V případě, že zástavní právo vydané správcem daně je mezi prvními přihlašovanými věřiteli, pak je vysoká šance k uspokojení vymáhané pohledávky prodejem věci. Toto je samozřejmě i značná nevýhoda, pokud je zástavní právo vydáno pozdě a v pořadí se správce daně řadí mezi poslední přihlášené věřitele. Z hlediska hospodárnosti je sice neefektivní vydávat zástavní právo na nízké dlužné částky, avšak v praxi se k tomu často přistupuje, což opět souvisí s prekluzivní lhůtou a jejím prodloužením.

Daňová exekuce příkázáním jiné peněžní pohledávky velmi závisí na charakteru vymáhaného daňového subjektu. V případě, že správce daně vede exekuční řízení s dlužníkem, který například podniká, pak daňová exekuce může být provedena

na splatnou fakturu hrazenou obchodním partnerem. Různorodost portfolia těchto subjektů u jednotlivých správců daní je viditelná na odpovědích na otázku č. 10.

Většina respondentů shledává současný systém pro vymáhání pohledávek jako efektivní, přesto někteří navrhli další možná opatření, která by tuto efektivitu mohla navýšit. Mezi respondenty byly však 3 dotazníky, ve kterých bylo uvedeno, že je tento systém neefektivní, avšak v těchto případech nebyl navržen žádný možný vylepšovací proces, což může na jednu stranu potvrzovat rigidnost státního aparátu. Státní úředníci vykonávají činnost, ve kterou nevěří či v ní nespatřují perspektivu, což samozřejmě nenapomáhá kritickému vnímání občany.

4.5 Daňové nedoplatky jako součást trestné činnosti

V některých případech lze na daňové nedoplatky pohlížet i jako na pokus o trestnou činnost. Daňový subjekt může minimalizovat svou daňovou povinnost porušením zákona – daňový únik.¹⁰¹ Daňový únik je protiprávním jednáním, přesto na něj lze nahlížet ve dvou rovinách:

- legální – zákon ho umožňuje (například daňová úspora či daňová výhoda),
- nelegální.

Pro řešení a potírání výše popsaných nelegálních postupů existuje spolupráce finanční správy a orgánů činných v trestním řízení. Tato spolupráce vychází jak z trestního, tak i daňového řízení. Je nutné vždy zohlednit, že se stále rostoucí složitostí a propracovaností trestných činů daňového a souvisejícího ekonomického charakteru, je vyžadováno řešit tyto případy operativně s aplikací trestního i daňového práva. Kooperace výše zmíněných institucí je založena na informovanosti, sledování tendencí a vývoje trestné činnosti prostřednictvím daňových instrumentů vedených FS (nejčastěji kontrolní hlášení, elektronická evidence tržeb, či prokazování původu majetku).

Pro posílení spolupráce Finanční správy s Policií ČR byl v roce 2014 zaveden systém práce, tzv. Daňová Kobra, kterou lze dále rozlišit na Centrální Kobru a Regionální

¹⁰¹ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. a kol. v knize *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 297.

Kobru.¹⁰² Jedná se o tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, který společnými silami bojuje proti daňovým únikům a daňové kriminalitě. Fungování Kobry lze demonstrovat na jejích výsledcích, kdy v roce 2019 bylo zajištěno 710 mil. Kč a uchráněno 112 mil. Kč, celkem tedy 822 mil. Kč.

Založení tohoto institutu je nutné zejména k potírání kriminální činnosti, která v minulých dekáдах byla téměř běžnou. Jako příklad z minulosti lze předložit ještě stále diskutovanou kauzu lehkých topných olejů¹⁰³ z let 1990 – 1996, kdy bylo cíleně využíváno obchodů s různým zdaněním. Podle platné legislativy bylo možné komoditu zdaňovat podle toho, jak byla nazvána (motorová nafta, která měla být zdaněna spotřební daní, byla prohlášena laciný lehkým topným olejem bez spotřební daně) a rozdíl ve zdanění byl cca 12 Kč/litr.

Jak bude naznačeno dále v souhrnu činnosti Daňové Kobry, pohonné hmoty jsou velmi oblíbenou položkou pro krácení daní. Kauza AREX CZ¹⁰⁴ podobná kauze lehkých topných olejů (často značena jako LTO II) byla dokonce řešena u soudního dvora EU. Jednalo se o karuselové podvody s DPH u obchodů s pohonnými hmotami u prodejů napříč EU a jejich přeprodávání z EU do ČR.

Daňová Kobra jako spolupráce různých skupin si klade za cíl zamezit nelegální činnosti spojenou se správou daní. Jak je patrné z **Tab. 11**, je tato kooperace velmi úspěšná. Ve sledovaném období Centrální Kobra úspěšně odhalila kriminální činnost spojenou s daňovými úniky. Nejúspěšnější případy z jednotlivých let jsou přehledně shrnuty v **Tab. 11** níže.

¹⁰² Ministerstvo vnitra ČR - Daňová "Kobra" startuje [online]. [cit. 23-8-2020]. Přístup z: <https://www.mvcr.cz/clanek/danova-kobra-startuje.aspx>

¹⁰³ LORENCOVÁ, J; VEČEŘ, J. v knize *Krvavé oleje* [online]. [cit. 23-8-2020]. Přístup z: <http://www.charvat-ub.cz/obr/knihovna/krvave-oleje.pdf>

¹⁰⁴ Finanční správa ČR - Soudní dvůr EU rozhodl v kauze AREX CZ ve prospěch Finanční správy [online]. [cit. 23-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2018/soudni-dvur-eu-rozhodl-v-kauze-arex-cz-v-9493>

Tab. 11: Nejúspěšnější zásahy Daňové Kobry v letech 2014 – 2019

Rok	Název akce	Podvod	Výše škody v mil. Kč
2014	Othello	pohonné hmoty	650
2015	Topas	pohonné hmoty	1 400
2016	Tygr	obchod s fiktivním zbožím	1 200
2017	Stone	fiktivní reklamní služby	415
2018	Bentley	fiktivní podnikatelské služby	75
2019	Morchella	krácení daní z reklamy	131
2019	Drozd	tabákové výrobky	250

zdroj: Informace o činnosti Finanční správy za roky 2014 – 2019, MF ČR, vlastní zpracování

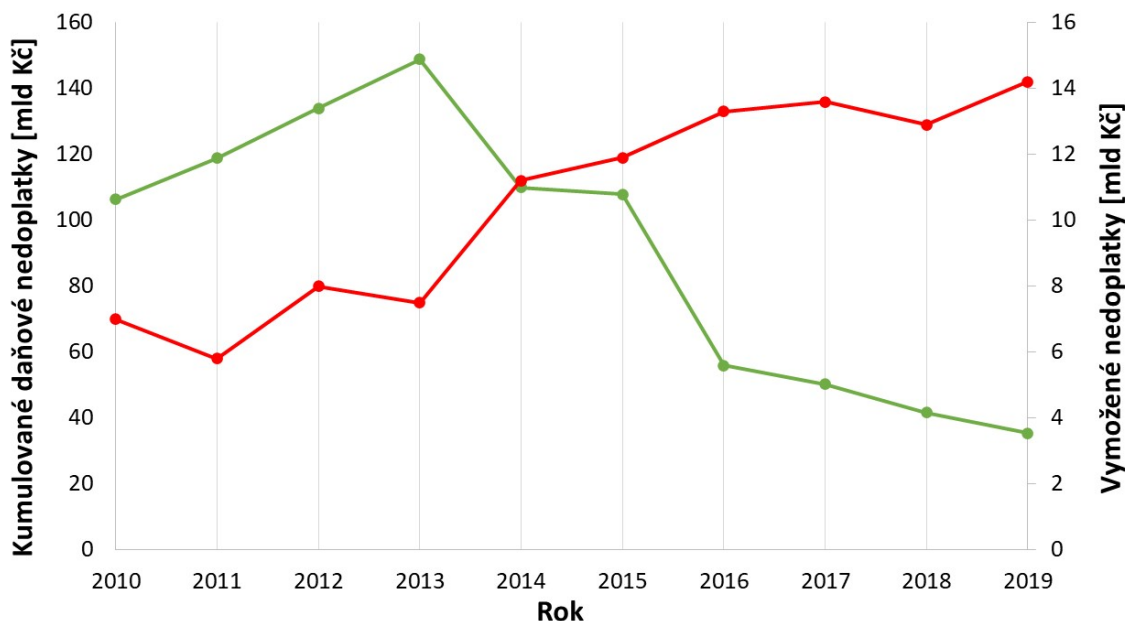
Jak již bylo výše uvedeno, zavedení EET má za cíl zefektivnit výběr daní a zamezit daňové uniky. Avšak s každou novou technologií je pouze otázkou času, než dojde k jejímu prolomení se snahou sebeobohacení. V rámci Regionální Kobry¹⁰⁵ byl v roce 2019 řešen první případ manipulace se systémem elektronické evidence tržeb. Nedošlo však k narušení systému EET, ale o cílené zatajování realizovaných prodejů zboží, čímž nebyly vykazovány všechny tržby. Tímto způsobem byly zatajeny tržby v celkové výši přesahující 45 mil. Kč.

¹⁰⁵ Informace o činnosti Finanční správy za rok 2019 [online]. [cit. 17-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2019>

5 Výsledky a diskuse

Přestože lze v rámci činnosti FS a správy daní spatřovat jisté nedostatky, je z mého pohledu tento proces funkční a efektivní. Na základě níže popsané problematiky se však nabízejí určitá témata, která je možné diskutovat a navrhnout jejich další zefektivnění. V obecné rovině je možné návrhy na zefektivnění rozdělit na úpravy legislativní a technické.

Shrňme-li výsledky analytické části DP, lze z dlouhodobého hlediska pozorovat klesající trend objemu daňových nedoplatků (**Obr. 3** – zelená křivka). Naopak u vymožených nedoplatků je patrný nárůst v objemu vymoženosti (**Obr. 3** – červená křivka).



Obr. 3: Trend daňových nedoplatků v letech 2010 – 2019, kde zelená křivka značí kumulované daňové nedoplatky v mld. Kč a červená křivka jejich vymožení v mld. Kč (zdroj: Informace o činnosti Finanční správy za roky 2010 – 2019, MF ČR, vlastní zpracování)

Klesající trend a vyšší úspěšnost vymáhaných pohledávek je způsoben především stále výrazněji se projevujícími pozitivními důsledky daňového řádu, který nabyl účinnosti v roce 2011, ale rovněž uspořádání Finanční správy přijaté v roce 2016. Zmíněný DŘ

zásadně změnil legislativní úpravu daňového řízení, včetně řízení vymáhacího. Lze říci, že nastavené změny se za dobu své působnosti pozitivně projeví v efektivitě vymáhání daňových nedoplatků.

S těmito změnami souvisejí i opatření pro zefektivnění vymáhací činnosti Finančních úřadů. Nejednalo se však o jednorázovou změnu, FS stále intenzivně vydává nová interní opatření se snahou umožnit vymáhacím útvarům zvýšit efektivitu jejich práce v oblasti daňových nedoplatků. Těmto úředníkům je poskytována aktualizovaná podpora ve formě přehledů o realizovaných postupech a dalších možnostech práce s daňovými dlužníky.

S rozvojem moderních technologií je stále výraznější snaha o hledání dalších možností komunikace s dlužníky za účelem zajištění plnění jejich povinností. Vzhledem k výše uvedenému je logické, že je vymáhacím útvarům umožněn přístup do různých databází orgánů veřejné moci a třetích osob, které vedou evidenci využitelné FS pro rozšiřování dalších možností ověřování majetku v daňové exekuci. S modernizací a elektronizací FS byly od září 2019 postupně zaváděny elektronické dražby, které se staly alternativou ke klasickým dražbám s jednáním, což ve svém důsledku umožní přístup širšímu okruhu potenciálních dražitelů. Tato zaváděná opatření mají za cíl zefektivnit práci vymáhacích útvarů, tudíž by to v budoucnu mohlo mít pro stát pozitivní důsledek, zejména v položkách fiskálních přínosů.

Přestože úspěšnost vymáhacího procesu rok od roku roste (v loňském roce bylo úspěšně vymoženo 55,2 % nedoplatků – viz **Tab. 4** na straně 70), je prakticky nemožné vymoci veškeré pohledávky. Tato skutečnost je způsobena negativními faktory, které se projevují zejména v ekonomice. Efektivita vymáhání daňových nedoplatků je výrazným způsobem ovlivněna finančními možnostmi občanů (fyzických i právnických osob). Tato úspěšnost daňového řízení může být ještě více posílena, pokud se bude ke každému dlužníkovi přistupovat individuálně a na základě komunikace s ním zvolit vhodný způsob případného vymáhání. Není totiž nejvhodnější používat obecný postup a každému dlužníkovi zablokovat jeho účet. Zde se také nabízí, aby správce daně (v tomto případě myšlen daňový exekutor) informoval daňového dlužníka o existenci daňového nedoplatku, který bude řešen formou daňové exekuce. K vyrozumění se kromě písemné formy může využívat i e-mailové a SMS komunikace na kontakty uvedené v registru daňové správy, popř. jiných registrech. Ve většině případů totiž je ze strany daňové správy tato informace

poskytnuta dlužníkovi rychle, přičemž je dohodnut termín úhrady nedoplatků a nemusí tedy ani dojít k zahájení daňové exekuce.

Mezi nejvýznamnější příčiny nedobytnosti daňových pohledávek se řadí ztráta platební schopnosti související s nárůstem předlužení, rostoucí počet sociálně slabých nebo osob, jejichž příjmy nejsou dohledatelné či legální. Tyto skutečnosti se následně promítají do možnosti daňové exekuce na srážku ze mzdy a příkázáním pohledávky z účtu. Vliv na vymahatelnost pohledávek mají rovněž účelové převody majetku na třetí osoby ještě před vznikem nedoplatku a následná nekontaktovatelnost právnických osob, neaktuálnost jimi uvedených sídel společností či fiktivní neexistence majetku. Problémem je také předluženost dědictví v případě úmrtí dlužníka, zánik daňového subjektu bez právního nástupce či vysoký počet právnických osob, které se dostávají do likvidace.¹⁰⁶

Často se v praxi lze setkat s úkony daňových dlužníků vůči správci daně (zatajování informací, nekontaktovatelnost, výhrůžky a nátlak, či mimořádně fyzické napadení). Proto by bylo vhodné legislativně posílit pravomoci (podobně jako vymezuje pravomoci soudního exekutora § 52 zákona č. 120/2001, exekuční řád)¹⁰⁷ a ochranu správců daně a zpřísnit trestněprávní odpovědnost daňových dlužníků. Byly-li by vymezeny odpovídající sankce, lze očekávat pozitivní motivaci dlužníků ke spolupráci a plnění svých daňových povinností. Je rovněž u problematických daňových subjektů běžné, že uvedou správci daně již zrušený bankovní účet. Za takové jednání v současné právní úpravě nehrozí žádná sankce. Pokud by však taková pokuta existovala, jistě by daňový subjekt úmyslně neposkytl nepravdivých či zkreslených informací a nemařil by výkon práce správce daně, který je díky tomu více administrativně vytížen.

Vlastní kategorií nedobytnosti pohledávek jsou „doměrky“ daňových povinností subjektům, kteří jsou bez majetku nebo v úpadku. Nevymahatelnosti pohledávek může být způsobena i v druhotné platební neschopnosti¹⁰⁸ daňových subjektů či v jejich podvodném jednání s cílem obohacení jako majetkového prospěchu. Daňoví dlužníci často maří konání

¹⁰⁶ Informace o činnosti Finanční správy za rok 2019 [online]. [cit. 17-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2019>

¹⁰⁷ KASÍKOVÁ, M. a kol. v knize *Exekuční řád: komentář*. C.H.Beck, 2017, 1143 s. ISBN 978-80-7400-630-2. s. 368–375.

¹⁰⁸ Druhotnou platební neschopností se rozumí dlužník, který není schopen hradit své závazky z důvodu neuhrazených pohledávek od odběratelů. Stav druhotné platební neschopnosti se postupně přenáší na další subjekty, včetně správce daně. DRBOHLAV, J.; POHL, T. v knize *Pohledávky z právního, účetního a daňového pohledu*. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 244 s. ISBN 978-80-7357-599-1. s. 23–26.

správce daně vstupem do insolvenčního řízení, které se týká i jeho majetku, tím vesměs správce daně ztrácí reálnou možnost vést na tento majetek daňovou exekuci. Výše nedobytných pohledávek je tedy ve velké míře ovlivněna daňovými nedoplatky, jež jsou uplatněny v insolvenčních či konkursních řízeních. Tyto nedobytnosti jsou také způsobeny právními osobami v likvidaci, u nichž zabírá vymáhací proces dlouhou dobu s nízkou výtežností.

S výše popsaným problémem nedobytnosti pohledávek souvisí i případná trestněprávní odpovědnost právnických osob.¹⁰⁹ Tato odpovědnost je v současné legislativní úpravě limitována nedostatečnou ochranou třetích subjektů, včetně správce daně. Přestože je zpřísnění a rozšíření trestněprávních sankcí dlouhodobě diskutováno, nebyla do dnešního dne předložena a schválena taková právní úprava, která by vhodným způsobem vymezovala hmotněprávní trestní předpisy postihující danou problematiku.

Nedokonalost právní úpravy umožňující neplnění daňových povinností lze spatřit rovněž v obchodněprávní zákonné úpravě. Není neobvyklé, že se správce daně ve své praxi setká s podnikateli, kteří se v rámci svého podnikání v jedné společnosti zadluží nejen na daňových nedoplatcích (a nezřídka tyto částky dosahují milionových hodnot) a kteří zahájí další podnikání v rámci jiné společnosti, protože pro to nejsou dostatečné legislativní překážky. Přestože v roce 2014 vešly v platnost NObčZ a zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (o obchodních korporacích), nebyla legislativní úprava zpřísněna. Stále je tedy nutné právně vymezit přísnější požadavky na odpovědnost společníků za závazky jejich obchodních společností.

Z obchodněprávního hlediska by bylo více než vhodné připravit novelizaci právní úpravy omezující či přímo zakazující společníkům zadlužených obchodních společností působit ve stejném postavení v jiné společnosti nebo legislativně zakázat založení dalších společností. Rovněž je nedostatečná právní úprava ve smyslu neodpovědnosti představitelů statutárních orgánů či obchodních společností za vzniklé daňové nedoplatky. Zde se nabízí zavedení jisté formy ručení. Je zřejmé, že v rámci obchodních společností působí fyzické osoby, a proto by bylo toto navržené řešení nejspíše obtížně realizovatelné. Přesto je možné se v této problematice opřít o zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, kde je řešena částečná odpovědnost statutárního orgánu za úpadek, může být po určitou dobu

¹⁰⁹ zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim

vyložen z výkonu obdobných funkcí, nebo postižen peněžitou sankcí vztahující se na získané odměny v rámci společnosti.

Dále se nabízí legislativní změna, která by vymezovala výši jistiny a základního kapitálu obchodních společností, přestože je tento kapitál podmínkou pro vznik obchodních společností, není následně dohledatelný. Povinnost zachování základního kapitálu společnosti v zákonem stanoveném rozsahu po celou dobu existence obchodní společnosti by zcela jistě měla pozitivní efekt nejen v oblasti vymáhání daňových nedoplatků.

Jedním z významných překážek správy daní je nedostatečný přístup k informacím. Výrazné zjednodušení by pro správce daně byl ucelený informační systém sjednocující jednotlivé registry. V současné době se složitě dohledávají jednotlivá data týkající se daňových dlužníků v různých registrech, což nejen prodlužuje dobu řešení, ale zároveň zvyšuje finanční a administrativní náročnost tohoto procesu. Je zřejmé, že je výrazná snaha o další zefektivnění správy daní zejména ve smyslu získávání relevantních podkladů pro vymáhání daňových pohledávek. S rozvojem FS a její elektronizací souvisí i postupné propojování těchto registrů, které ale není doposud dokončeno. Je nutno vyzdvihnout, že v poslední dekádě byly zpřístupněny například centrální registry účtů vedených u bank, evidence zdravotních pojišťoven, data z katastrálních úřadů či centrální evidence vozidel.

Při této příležitosti je potřebné zmínit i vnímání finančních úřadů a jejich zaměstnanců ze strany veřejnosti. Ve společnosti je dlouhodobě zakódován letitý negativní přístup k zaměstnancům těchto úřadů, který vychází z historické praxe neomaleného vybírání daní berními úředníky, které v konečném důsledku vedlo i ke značnému zbídačení obyčejných lidí. Vzhledem k důležitosti činnosti FÚ zde lze spatřovat velký dluh státu. Bylo by vhodné zahájit diskuzi a objasnit význam činnosti FS, která se ve svém důsledku projevuje nejen do chodu státu jako celku, ale rovněž přináší prospěch jeho občanům ve formě příjmů pro státní rozpočet. V současné době je stát spíše v anonymitě a ze strany sdělovacích prostředků se dává větší prostor k negaci činnosti správců daně na základě ojedinělých excesů. V tomto případě se však jedná o častou a nesprávnou záměnu správce daně v roli daňového exekutora a exekutora soukromého (vymahače), jehož praktiky jsou

podivné, v rozporu s dobrými mravy a v mnoha případech známé díky medializaci.¹¹⁰ Je rovněž vhodné poukázat na skutečnost, že otázka daní a činnosti FÚ je předmětem politických debat v důsledku negativního vnímání ze strany společnosti, kde se zejména opoziční zástupci snaží získat na základě jednotlivých pochybení politické body. Tyto skutečnosti pak ve svém důsledku nevytváří příznivé pracovní prostředí, které by nepřímě vedlo k aktivnímu jednání správce daně při zjišťování a následném řešení daňových nedoplatků.

S výše uvedeným souvisí i financování FS a správců daně, konkrétně omezený rozpočet, který limituje jejich činnost, potažmo efektivnost vymáhání daňových pohledávek. Tento finanční deficit se negativně projevuje nejen na činnost správců daně, kdy nejsou dostatečně ohodnoceni a motivováni, ale také dochází k opotřebení používané techniky a prostředků pro vymáhání nedoplatků. Sumarizujeme-li tyto problém, právě proto se FS často setkává s nedostatkem kvalitních lidských zdrojů. Rozšíření rozpočtu FS by mohlo nejen vést k finančnímu ohodnocení jednotlivých správců daně, a tím motivovat jejich snahu po zvýšení kvalifikace, ale také zajistit personální obsazenost pozic lidmi s odpovídající kvalifikací, protože lze očekávat, že takový správce daně bude v učiněných úkonech efektivnější. Posílení rozpočtu také může výrazným způsobem usnadnit investice do rozvoje informačních technologií či jiného technického vybavení pro efektivnější výkon daňové exekuce.

¹¹⁰ Exekutorská komora ČR - Základní rozdíly mezi soudním exekutorem a vymahačem [online]. [cit. 20-9-2020]. Přístup z: <https://www.ekcr.cz/1/exekutori-radi/844-29-zakladni-rozdily-mezi-soudnim-exekutorem-a-vymahacem?w=>

5.1 Navrhovaná řešení

Jak bylo v předchozím textu detailně diskutováno, lze navrhnout některá nápravná opatření, která by vedla k zefektivnění procesu vymáhání daňových nedoplatků. Tyto navrhované změny jsou pro přehlednost shrnuta v bodech:

- posílení pravomocí a ochrany správce daně po vzoru § 52 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád,
- zpřísnění trestněprávní odpovědnosti daňových dlužníků,
- zpřísnění odpovědnosti společníků za závazky jejich obchodních společností, např. právní úprava omezující či přímo zakazující společníkům zadlužených obchodních společností působit ve stejném postavení v jiné společnosti nebo legislativně zakázat založení dalších společností,
- zavedení povinného ručení pro představitele statutárních orgánů a obchodních společností a s tím spojeným vymezením výše jistiny a základního kapitálu těchto společností, který musí být zachován po celou dobu působení obchodní společnosti,
- provázání jednotlivých databází státní správy a soukromých subjektů a neomezené vstupy do registrů, tj. jediná ucelená databáze státní správy a soukromých subjektů (např. mobilních operátorů),
- individuální přístup k jednotlivým dlužníkům a volba vhodné komunikace daňové exekuce,
- navýšení rozpočtu FS.

Jako řešení výše navrhovaných legislativních změn se nabízí novelizace zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, kde by bylo vhodné upravit stávající pravomoci správce daně a udělit mu větší pravomoci na roveň pravomocí soudního exekutora, které jsou vymezeny zákonem č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád).

Zpřísnění odpovědnosti společníků obchodních společností lze zahrnout do novely zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, a zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (o obchodních korporacích).

Z hlediska technických návrhů na aktualizaci procesu správy daní se nabízí urychlené zavedení elektronizace státní správy¹¹¹ (tzv. eGovernmentu), která usnadní práci nejen státním úředníkům, ale i komunikaci běžných občanů s úřady. Tento proces byl již započat, avšak délka jeho trvání je příliš dlouhá.

V individuálním přístupu k daňovým dlužníkům je vhodná forma zavedení pravidelných kurzů (např. "Efektivní komunikace v krizových situacích") pořádaných FS. Tato školení by mohla přinést nový pohled a přístupy k vymáhání daňových pohledávek, což by v konečném důsledku mohlo vést rovněž ke zlepšení vnímání státních úředníků veřejností.

V neposlední řadě je nutné ze strany vlády ČR a rozpočtového výboru nezapomínat na vhodné financování FS. Je nutné tuto finanční stránku posílit, protože pouze vhodně motivovaní a kvalitně vybavení správci daní, mohou do státní poklady přinést příjmy pro další plánování chodu ČR.

¹¹¹Co je eGovernment? [online]. [cit. 16-11-2020]. Přístup z: <https://www.mvcr.cz/clanek/co-je-egovernment.aspx>

6 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo popsat aktuální právní úpravu vymáhání daňových pohledávek a v rámci praktické části posoudit efektivitu tohoto procesu.

V teoretické části práce byla shrnuta veškerá právní úprava týkající se zadané problematiky. S využitím aktuálních právních předpisů byl popsán proces správy daně včetně krátkého historického náhledu na jeho rozvoj. Vymáhání daňových pohledávek je součástí komplexního systému správy daní, který byl také krátce popsán. Velký podíl v teoretické části má popis procesu daňové exekuce a mechanismů, které se pro tuto činnost využívají. V současné době je velmi rozšířené řešení osobní finanční krize prostřednictvím insolvenčních řízení, proto bylo nezbytné se v jedné z podkapitol krátce zmínit o průsečíku insolvenční a daňové správy.

V analytické části byly na základě výročních zpráv FS shrnuty a diskutovány výběry daní, nedoplatky, které na nich vznikají, a jak se tyto nedoplatky daří vymáhat. Z dlouhodobého hlediska je možné pozorovat klesající trend v objemu daňových nedoplatků a naopak rostoucí trend v úspěšnosti jejich vymožení. Bylo sledováno, jaká metoda je neefektivnější a jaká naopak vyžaduje nejvíce administrativní a technické přípravy. Bylo zjištěno, že nejvíce využívanou formou pro daňovou exekuci je daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. Je to způsobeno zejména dosažitelností finančních prostředků daňového dlužníka, ale také časovou nenáročností. Rovněž bylo zjištěno, že jakékoli dražby jsou neefektivní a náročné na přípravu, proto se příliš nevyužívají. Výrazný podíl na procesu daňové exekuce má institut zřízení zástavního práva, přestože nemá výrazný vliv na efektivitu vymožení dané daňové pohledávky, ale má své výhody především v motivaci daňových dlužníků.

Přestože neustále dochází k vývoji právní úpravy a efektivita činnosti FS se neustále zlepšuje, existují určitá slepá místa, která je nutno v budoucnu uvažovat zakomponovat je do dalších novelizací.

Na základě dat získaných v rámci této diplomové práce bylo možné učinit závěry týkající se efektivity vymáhání daňových nedoplatků a navrhnout nápravná opatření, která by mohla v budoucnu vést ke zvýšení jejich efektivity. Na základě výše uvedeného lze tedy konstatovat, že byly cíle DP naplněny a splnily požadavky na ni kladené.

7 Seznam použitých zdrojů

Literatura

BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. Praha: C.H.Beck, 1995, 365 s. ISBN 80-7179-037-0.

BAXA, J. a kol. *Daňový řád, Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9.

DRBOHLAV, J.; POHL, T. *Pohledávky z právního, účetního a daňového pohledu*. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2011, 244 s. ISBN 978-80-7357-599-1.

GRŮŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty*. Praha: Linde, 2004, 307 s. ISBN 80-7201-474-9.

HÁSOVÁ, J., MORAVEC, T. *Insolvenční řízení*. Praha: C. H. Beck, 2018, 290 s. ISBN 978-80-7400-715-6.

HOLEČEK, J. *Postavení finančních institucí v novém insolvenčním zákoně v kontextu úpravy komunitárního práva*. Praha: Linde, 2009, 249 s. ISBN 978-80-7201-773-1.

JANÁK, J.; HLEDÍKOVÁ, Z. *Dějiny správy v českých zemích do roku 1945*. Praha: SPN, 1989, 568 s. ISBN 80-04-21189-5.

JÁNOŠÍKOVÁ, P. *Peníze v proměnách času V*. Ostrava: MARQ, 2006, 131 s. ISBN 80-86840-27-1.

JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

KASÍKOVÁ, M. a kol. *Exekuční řád: komentář*. C.H.Beck, 2017, 1143 s. ISBN 978-80-7400-630-2.

KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag s.r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.

KOPŘIVA, M.; NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu*. Ostrava: Sagit, 2011. 758 s. ISBN 978-80-7208-837-9.

KOZEL, R. *Problémy konkurzního řízení a jejich řešení*. Praha: Linde, 2003, 471 s. ISBN 80-7201-400-5.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI, 2006, 280 s. ISBN 80-7357-205-2.

LORENCOVÁ, J; VEČEŘ, J. *Krvavé oleje* [online]. [cit. 23-8-2020]. Přístup z: <http://www.charvat-ub.cz/obr/knihovna/krvave-oleje.pdf>

MADAR, Z. *Slovník českého práva. I. díl*. Praha: Linde, 1995. 716 s. ISBN 80-85647-62-1.

MARŠÍKOVÁ, J. *Insolvenční řízení z pohledu dlužníka a věřitele se vzory a judikaturou*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2019, 299 s. ISBN 978-80-7380-766-5.

PICMAUS, F. a kol. *Daně, odvody a poplatky v ČSSR*. Praha: SNTL, 1985, 205 s

STARÝ, M. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1.

VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. V knize *Daňový systém v ČR 2006 aneb učebnice daňového práva*. Praha: Vox, 2006, 324 s. ISBN 80-86324-60-5.

Právní předpisy

zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 266/1934 Sb., o branném příspěvku, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 247/1937 Sb., o příspěvku na obranu státu a o mimořádné dani ze zisků, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 31/1946 Sb., o dani z obratu, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 134/1946 Sb., o dávce z majetkového přírůstku a o dávce z majetku, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 185/1947 Sb., o mimořádné jednorázové dávce a mimořádné dávce z nadměrných přírůstků na majetku, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 200/1947 Sb., o dani z předmětů zbytné potřeby (přepychová daň), ve znění pozdějších předpisů

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

zákon č. 62/1983 Sb., o věnostním přídavku horníkům, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 117/1992 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 213/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 222/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 339/1992 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na sociální politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, část I., ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 110/2006 Sb., o životním a existenčním minimu, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů

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

zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

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

zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů

Judikatura

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 176/2016-27 ze dne 8. září 2016

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 252/2017-31 ze dne 31. července 2017

Internetové zdroje

ADIS. [online] [cit. 1-8-2020]. Přístup z: <http://www.gist.cz/cz/software/adis>

Co je eGovernment? [online]. [cit. 16-11-2020]. Přístup z: <https://www.mvcr.cz/clanek/co-je-egovernment.aspx>

Exekutorská komora ČR - Statistiky [online]. [cit. 23-8-2020]. Přístup z: <https://statistiky.ekcr.info/statistiky>

Exekutorská komora ČR - Základní rozdíly mezi soudním exekutorem a vymahačem [online]. [cit. 20-9-2020]. Přístup z: <https://www.ekcr.cz/1/exekutori-radi/844-29-zakladni-rozdily-mezi-soudnim-exekutorem-a-vymahacem?w=>

Finanční správa ČR - Soudní dvůr EU rozhodl v kauze AREX CZ ve prospěch Finanční správy [online]. [cit. 23-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2018/soudni-dvur-eu-rozhodl-v-kauze-arex-cz-v-9493>

Finanční zpravodaj. [online] [cit. 1-8-2020]. Přístup z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj>

Chráněný účet: Ano či ne? [online]. [cit. 8-9-2020]. Přístup z: <https://www.ceska-justice.cz/blog/chraneny-ucet-ano-ci-ne/>

Informace o činnosti Finanční správy za rok 2015 [online]. [cit. 9-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2015>

Informace o činnosti Finanční správy za rok 2016 [online]. [cit. 9-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2016>

Informace o činnosti Finanční správy za rok 2017 [online]. [cit. 9-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2017>

Informace o činnosti Finanční správy za rok 2018 [online]. [cit. 9-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2018>

Informace o činnosti Finanční správy za rok 2019 [online]. [cit. 9-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2019>

Karusel (karuselový podvod) [online]. [cit. 23-8-2020]. Přístup z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

LORENCOVÁ, J; VEČEŘ, J. v knize *Krvavé oleje* [online]. [cit. 23-8-2020]. Přístup z: <http://www.charvat-ub.cz/obr/knihovna/krvave-oleje.pdf>

Ministerstvo vnitra ČR - Daňová "Kobra" startuje [online]. [cit. 23-8-2020]. Přístup z: <https://www.mvcr.cz/clanek/danova-kobra-startuje.aspx>

Slovník pojmů. [online] [cit. 7-8-2020]. Přístup z: <https://exekuce.justice.cz/slovník-pojmu/>

Vyšší nezabavitelná částka v exekucích od ledna 2020. [online] [cit. 7-8-2020]. Přístup z:
<https://www.podnikatel.cz/clanky/vyssi-nezabavitelna-castka-v-exekucich-od-ledna-2020/>

8 Přílohy

Příloha č. 1 - Dotazník "Vymáhání pohledávek v praxi ČR"

Dotazník pro zpracování relevantních informací v rámci přípravy diplomové práce

Vymáhání pohledávek v praxi ČR

(Prohlášení: Informace a závěry uvedené v tomto dotazníku budou sloužit výhradně pro zpracování diplomové práce – Vymáhání pohledávek v praxi ČR zpracovávané Bc. Martinem Aulíkem, DiS.)

Dotazník byl vyplňován v průběhu měsíce srpna 2020.

Dotazník byl zaslán elektronicky na oddělení vymáhací Finančních úřadů pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Ústí nad Orlicí, ve Svitavách, Žamberku a Chrudimi.

U každé otázky vyberte 1 odpověď, kterou označte. U otázky č. 4 vyberte prosím 1 nebo více možností.

1. Jaký způsob daňové exekuce nejčastěji aplikujete k vymožení daňového nedoplatku?

- a) daňová exekuce srážkami ze mzdy, nebo z jiných příjmů
- b) daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb
- c) daňová exekuce příkázáním jiné peněžní pohledávky
- d) daňová exekuce postiženým jiných majetkových práv
- e) daňová exekuce prodejem movitých věcí
- f) daňová exekuce prodejem nemovitých věcí

2. Jaký způsob daňové exekuce považujete za nejúčinnější, který vede k nejrychlejšímu a nejefektivnějšímu vymožení daňového nedoplatku?

- a) daňová exekuce srážkami ze mzdy, nebo z jiných příjmů
- b) daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb
- c) daňová exekuce příkázáním jiné peněžní pohledávky
- d) daňová exekuce postiženým jiných majetkových práv
- e) daňová exekuce prodejem movitých věcí
- f) daňová exekuce prodejem nemovitých věcí

3. Vyberte, který ze způsobů daňové exekuce je, s ohledem na vykonanou práci a finanční požadavky, administrativně nejnáročnější?

- a) daňová exekuce srážkami ze mzdy, nebo z jiných příjmů
- b) daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb
- c) daňová exekuce příkázáním jiné peněžní pohledávky
- d) daňová exekuce postiženým jiných majetkových práv
- e) daňová exekuce prodejem movitých věcí
- f) daňová exekuce prodejem nemovitých věcí

Příloha č. 1

4. Vyberte konkrétní faktory, které mají vliv na volbu způsobu vedených daňových exekucí, za předpokladu zjištěného exekučního majetku.

a) daňová exekuce srážkami ze mzdy, nebo z jiných příjmů

- a. rychlost
- b. administrativní náročnost
- c. technická náročnost
- d. hospodárnost

b) daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb

- a. rychlost
- b. administrativní náročnost
- c. technická náročnost
- d. hospodárnost

c) daňová exekuce příkázáním jiné peněžní pohledávky

- a. rychlost
- b. administrativní náročnost
- c. technická náročnost
- d. hospodárnost

d) daňová exekuce postiženým jiných majetkových práv

- a. rychlost
- b. administrativní náročnost
- c. technická náročnost
- d. hospodárnost

e) daňová exekuce prodejem movitých věcí

- a. rychlost
- b. administrativní náročnost
- c. technická náročnost
- d. hospodárnost

f) daňová exekuce prodejem nemovitých věcí

- a. rychlost
- b. administrativní náročnost
- c. technická náročnost
- d. hospodárnost

5. Domníváte se, že je efektivní k vymožení nedoplatku používat tzv. místní šetření?

- a) ano
- b) spíše ano
- c) ne
- d) spíše ne
- e) nevím

Příloha č. 1

6. **Je dle vašeho názoru užitečné posílat daňovým dlužníkům "Prohlášení o majetku"?**
- a) ano
 - b) spíše ano
 - c) ne
 - d) spíše ne
 - e) nevím
7. **Myslíte si, že je efektivní v rámci vymáhání daňových nedoplatků vydávat zástavní právo na movitý, tak i nemovitý majetek bez ohledu na velikost dluhu?**
- a) ano
 - b) spíše ano
 - c) ne
 - d) spíše ne
 - e) nevím
8. **Vydáváte u prvodlužníků "Vyrozumění o výši nedoplatku"?**
- a) ano, vždy
 - b) ano, často
 - c) ano, ve výjimečných případech
 - d) skoro nikdy
 - e) vůbec
9. **V případě, že je vydán "Vyrozumění o výši nedoplatku", zaplatí dlužník své nedoplatky?**
- f) ano, vždy
 - g) ano, často
 - h) ano, ve výjimečných případech
 - i) skoro nikdy
 - j) vůbec
10. **Jak často užíváte k vymožení daňového nedoplatku způsob daňové exekuce "Daňová exekuce příkázáním jiné peněžní pohledávky"?** *(uved'te počty případů ročně)*
- a) 1 – 5
 - b) 6 – 10
 - c) 11 – 15
 - d) 16 a více
11. **Je podle Vás stávající systém vedený k vymožení daňové pohledávky efektivní?**
- a) ano
 - b) spíše ano
 - c) ne
 - d) spíše ne
 - e) nevím

Příloha č. 1

- 12. Vzhledem k Vaší praxi, doporučili byste nějaká zlepšení či změny oproti stávajícímu stavu, aby byla zefektivněna daňová exekuce a vymáhání daňových nedoplatků? Uved'te případně vlastní návrhy či připomínky ke zmíněným způsobům daňové exekuce.**

Tímto poskytuji souhlas ke zpracování mnou poskytnutých odpovědí s tím, že nebudou použity pro žádnou jinou potřebu, nežli pro zpracování diplomové práce s názvem Vymáhání pohledávek v praxi ČR. Nadto nutno uvést, že se nejedná o poskytování oficiálních informací, ale pouze o hodnotící soudy dotazovaného.