

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Bakalářská práce

Nástroje daňové exekuce v teorii a praxi

Roman Suchánek

© 2022 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Roman Suchánek

Veřejná správa a regionální rozvoj – c.v. Hradec Králové

Název práce

Nástroje daňové exekuce v teorii a praxi

Název anglicky

Tax execution instruments in theory and practice

Cíle práce

Hlavním cílem práce je zjištění efektivnosti zavedení aplikací pro podporu vymáhání nedoplatků na daních pracovníky finančních úřadů České republiky v praxi. V případě zjištění nedostatků budou předloženy návrhy ke zlepšení těchto aplikací pro podporu vymáhání daňových nedoplatků a navrhnutá opatření k jejich eliminaci.

Metodika

Teoretická část bude vycházet z prostudování odborné literatury a právních předpisů vztahujících se ke zkoumanému tématu. Budou vymezeny základní pojmy jako daň, správce daně, daňový subjekt, nedoplatek, exekuční titul, zástava, exekuce a prekluze. Dále budou objasněny možnosti zajištění a vymáhání daňových pohledávek finančními úřady. V neposlední řadě bude probrán princip fungování aplikací vyvinutých pro zefektivnění práce exekutorů a zajištění včasnosti vymáhání v oblasti správy daní.

V praktické části budou vymezeny výhody a nedostatky současné právní úpravy s ohledem ke stanovenému cíli. Dále bude pomocí statistických údajů zpracovaných prostřednictvím tabulek a grafů provedeno porovnání úspěšnosti vymáhání daňových pohledávek dle jednotlivých pracovišť finančních úřadů České republiky za různá období.

Ze získaných statistických dat bude vyhodnocena procentuální úspěšnost vymáhání na určitých daních, efektivita jejich vymáhání a vysvětleny zjištěné rozdíly.

V závěrečné části budou shrnuta analyzovaná data i výsledky a vyhodnocena úspěšnost vymáhání pohledávek, potažmo i efektivnost subsidiárních aplikací. Budou předloženy návrhy ke zlepšení těchto aplikací pro podporu vymáhání daňových nedoplatků a navrhnutá opatření k eliminaci nedostatků.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

daň, nedoplatek, výkaz nedoplatků, vymáhání, exekuční příkaz, rozhodnutí, daňový řád, pohledávka, včasnost vymáhání

Doporučené zdroje informací

- GERLOCH, Aleš. Teorie práva. 8. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2021. Právníké učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-838-9.
- KOPŘIVA, Miloslav. Manuál k daňovému řádu. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.
- PERTHEN, Ervín. Správa a vymáhání pohledávek v praxi. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Právo prakticky. ISBN 978-80-7478-952-6.
- ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád: praktický komentář. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5.
- SVOBODA, Karel. Občanský soudní řád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-828-3.

Předběžný termín obhajoby

2022/23 LS – PEF

Vedoucí práce

JUDr. Daniela Světlíková

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 9. 6. 2022

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 16. 11. 2022

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 15. 03. 2023

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Nástroje daňové exekuce v teorii a praxi" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské 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 bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 15.03.2023

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval paní JUDr. Daniele Světlíkové, vedoucí bakalářské práce, za její odbornost, ochotu a obrovskou vstřícnost a lidskost při vedení zpracování této bakalářské práce.

Nástroje daňové exekuce v teorii a praxi

Abstrakt

Tato bakalářská práce se zaměřuje na posouzení přínosu pomocných nástrojů pro podporu práce daňových exekutorů v oblasti vymáhání daňových nedoplatků. V teoretické části jsou nejprve představeny základní pojmy týkající se daňového řízení, jako jsou daň, daňový subjekt, správce daně, daňové řízení a zvláštní pozornost je zde věnována problematice placení daní se zaměřením na vymáhání daní. Jsou popsány jednotlivé způsoby provedení daňové exekuce, jimiž jsou především vymáhání finančních prostředků z bankovních účtů, srážkami ze mzdy a exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí.

Praktická část práce je zaměřena zejména na porovnání statistických údajů se zaměřením na úspěšnost vymáhání daňových nedoplatků. Provedení analýzy vymáhaných a vymožených nedoplatků a procentuální porovnání vymožených nedoplatků ve vztahu k celkovému daňovému inkasu České republiky. S ohledem na šíření infekce koronaviru SARS-COV-2 a restrikcím v oblasti vymáhání daňových nedoplatků jsou vstupní data analyzována pouze do roku 2019. Je posouzena úspěšnost vymáhání daňových nedoplatků a potažmo tedy i efektivnost subsidiárních aplikací. V poslední části práce jsou navržena možná zlepšení těchto subsidiárních aplikací. Závěr práce shrnuje výsledky a doporučení týkající se pomocných nástrojů pro podporu práce daňových exekutorů v praxi.

Klíčová slova: daň, daňové nedoplatky, vymáhání, daňová exekuce, exekuční příkaz, rozhodnutí, daňový řád, včasnost vymáhání, inkaso, pomocný nástroj.

Tax execution instruments in theory and practice

Abstract

This bachelor's thesis focuses on the assessment of the contribution of auxiliary tools to support the work of tax executors in the area of tax arrears recovery. In the theoretical part, the basic terms related to the tax procedure are first introduced, such as tax, tax subject, tax administrator, tax procedure, and special attention is paid to the issue of paying taxes with a focus on tax enforcement. The individual methods of tax execution are described, which are primarily the recovery of funds from bank accounts, deductions from wages and execution by selling movable property or real estate foreclosure.

The practical part of the thesis is mainly focused on comparing statistical data with a focus on the success of collecting tax arrears. Conducting an analysis of enforced and recovered arrears and a percentage comparison of recovered arrears in relation to the total tax collection of the Czech Republic. Due to the spread of the SARS-COV-2 coronavirus infection and restrictions around tax arrears collection, the input data is examined only up to 2019. The success of tax arrears collection and, therefore, the effectiveness of auxiliary tools is assessed. In the last part of the work, possible improvements of these auxiliary tools are suggested. The conclusion of the work summarizes the results and recommendations regarding auxiliary tools to be more supportive for the work of tax executors in practice.

Keywords: tax, tax arrears, tax recovery, tax enforcement, execution order, adjudication, Tax Regulations, timeliness of enforcement, income, collection, auxiliary tool.

Obsah

1 Úvod	11
2 Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl práce	12
2.2 Metodika	12
3 Teoretická východiska	13
3.1 Úvod do problematiky daňového řízení	14
3.2 Daň	15
3.2.1 Funkce daní	15
3.2.2 Daňový systém České republiky.....	16
3.2.3 Správce daně	17
3.2.4 Daňový subjekt	18
3.2.5 Lhůta pro placení daně.....	19
3.3 Daňové řízení	20
3.4 Nalézací řízení.....	22
3.4.1 Vyměřovací řízení.....	22
3.4.2 Doměřovací řízení.....	22
3.5 Placení daní	23
3.5.1 Osobní daňový účet	23
3.5.2 Nedoplatek	24
3.5.3 Přeplatek	24
3.5.4 Posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky	25
3.5.5 Zajištění daně.....	26
3.6 Vymáhání daní	27
3.6.1 Způsoby vymáhání.....	27
3.6.2 Exekuční titul.....	28
3.6.3 Daňová exekuce	29
3.6.4 Daňová exekuce srážkami ze mzdy	32
3.6.5 Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb	33
3.6.6 Daňová exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky	34
3.6.7 Daňová exekuce prodejem movitých věcí	34
3.6.8 Daňová exekuce prodejem nemovitých věcí	36
3.7 Aplikace pro podporu vymáhání nedoplatků	37
3.7.1 Monitoring nedoplatků	37
3.7.2 Aplikace podpory exekuce – APEX	38
4 Vlastní práce	39

4.1	Současná právní úprava.....	39
4.1.1	Postupy doporučené metodickým pokynem	39
4.1.2	Výhody a nevýhody právní úpravy podpořené metodikou.....	40
4.2	Výstupy Monitoringu nedoplatků	40
4.3	Stav v oblasti vymáhání daní v době před pilotním provozem monitoringu nedoplatků	41
4.4	Stav v oblasti vymáhání daní v době zkušebního provozu a celorepublikového pilotního provozu monitoringu nedoplatků	43
4.5	Vymáhání daňových nedoplatků vybraných pracovišť finančních úřadů České republiky.....	44
4.6	Přehled vymožených a vymáhaných nedoplatků na vybraných druzích příjmů.....	46
4.7	Přehled celkového inkasa na vybraných druzích příjmů.....	46
5	Zhodnocení a doporučení	48
6	Závěr.....	51
7	Seznam použitých zdrojů.....	52
8	Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk	55
8.1	Seznam obrázků	55
8.2	Seznam tabulek.....	55
8.3	Seznam grafů.....	55
8.4	Seznam použitých zkratk.....	55

1 Úvod

Cílem bakalářské práce je zjištění efektivnosti zavedení aplikací pro podporu vymáhání daňových nedoplatků.

Daňová exekuce je jedním z nástrojů, kterým disponuje stát k vymáhání daňových nedoplatků. Jedná se o zvláštní typ exekuce, který je regulován samostatným zákonem a který je prováděn finančním úřadem jako exekutorem daňových pohledávek.

Podstatou daňové exekuce je zahájení exekučního řízení správcem daně při neplnění povinností ze strany dlužníka v oblasti daní a poplatků, v rámci kterého může správce daně použít různé nástroje k vymáhání daňových nedoplatků.

V teoretické části budou představeny základní termíny využívané při správě daní jako je daň, její funkce, správce daně, daňový subjekt apod. Stejně jako je zde představena legislativa a průběh daňového řízení od řízení nalézacího po placení daní. Zvláštní pozornost bude věnována problematice vymáhání daní, kdy budou detailněji popsány jednotlivé způsoby daňové exekuce. V neposlední řadě budou představeny aplikace pro podporu práce daňových exekutorů.

Praktická část pak bude zaměřena zejména na statistické údaje, jejich popis a porovnávání se zaměřením na úspěšnost vymáhání daňových nedoplatků. Dále bude provedena analýza vymáhaných a vymožených nedoplatků a procentuální porovnání vymožených nedoplatků ve vztahu k celkovému daňovému inkasu České republiky. S ohledem na nouzový stav vyhlášený od 12.3.2020, spojený s šířením infekce koronaviru SARS-COV-2 (pandemie COVID-19), budou analyzována pouze data do roku 2019, a to z důvodu výrazného omezení vymáhání daní, a tedy zkreslení vstupních dat v době vyhlášených nouzových stavů. Analyzovaná data budou zhodnocena, bude posouzena úspěšnost vymáhání pohledávek a potažmo tedy i efektivnost subsidiárních aplikací. V případě zjištěných nedostatků budou předloženy návrhy ke zlepšení těchto aplikací.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem práce je zjištění efektivnosti zavedení aplikací pro podporu vymáhání nedoplatků na daních pracovníky finančních úřadů České republiky v praxi. V případě zjištění nedostatků budou předloženy návrhy ke zlepšení těchto aplikací pro podporu vymáhání daňových nedoplatků a navrhnutá opatření k jejich eliminaci.

2.2 Metodika

Teoretická část bude vycházet z prostudování odborné literatury a právních předpisů vztahujících se ke zkoumanému tématu. Budou vymezeny základní pojmy jako daň, správce daně, daňový subjekt, nedoplatek, exekuční titul, zástava, exekuce a prekluze. Dále budou objasněny možnosti zajištění a vymáhání daňových pohledávek finančními úřady. V neposlední řadě bude probrán princip fungování aplikací vyvinutých pro zefektivnění práce exekutorů a zajištění včasnosti vymáhání v oblasti správy daní. V praktické části budou vymezeny výhody a nedostatky současné právní úpravy s ohledem ke stanovenému cíli. Dále bude pomocí statistických údajů zpracovaných prostřednictvím tabulek a grafů provedeno porovnání úspěšnosti vymáhání daňových pohledávek dle jednotlivých pracovišť finančních úřadů České republiky za různá období. Ze získaných statistických dat bude vyhodnocena procentuální úspěšnost vymáhání na určitých daních, efektivita jejich vymáhání a vysvětleny zjištěné rozdíly. V závěrečné části budou shrnuta analyzovaná data i výsledky a vyhodnocena úspěšnost vymáhání pohledávek, potažmo i efektivnost subsidiárních aplikací. Budou předloženy návrhy ke zlepšení těchto aplikací pro podporu vymáhání daňových nedoplatků a navrhnutá opatření k eliminaci nedostatků.

3 Teoretická východiska

Při úvodním pohledu na problematiku daňových nedoplatků a vymáhání daně je nutné objasnit některé základní pojmy, které budou dále rozpracovány. Mezi tyto pojmy patří zejména daň, která je zřejmě nejdůležitějším termínem v daňové problematice. Nicméně ani dnes nelze najít jednu univerzální definici, která by vystihla přesnou definici daně.

Institut daní existuje již od dávných dob a má kořeny v historii lidstva. Například v Mezopotámii za vlády Chammurappiho se již vyskytovaly daně. V průběhu historie měly daně obvykle charakter nepravidelných a příležitostných plateb a na začátku byly často vybírány v naturální formě. O daních hovoří také první kniha Samuelova v osmé kapitole, kde se říká, že králové měli právo vybírat desátky od Izraelitů¹.

Teprve v 15. a 16. století daně v západní Evropě získaly stálý charakter a stále více zasáhly i nižší vrstvy obyvatelstva. Nicméně v této době byly daně stále vnímány jako dobrovolné příspěvky, které se nevztahovaly na nejchudší vrstvy obyvatelstva².

Během středověku až do poloviny 18. století byly daňové platby nepravidelné a měly povahu výpomoci. Tyto platby byly schvalovány na sněmu feudály³.

V dnešní době je možné narazit na několik definic pojmu daň, které se však v určitých svých částech různí.

Následující subkapitoly představí základní termíny jako právě daň, poplatník, správce daně apod, které jsou právně zakotveny v zákoně č. 280/2009 Sb. daňový řád, v platném znění (dále také „daňový řád“ nebo „DŘ“), jenž nahradil zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků. Nová právní úprava byla přijata s cílem vyhovět evropskému trendu. Daňový řád zahrnuje členění zákona do více paragrafů a odstavců a je tak přehlednější a srozumitelnější pro správce daně i pro poplatníka.

¹ GRÚŇ, Eubomír. Finanční právo a jeho instituty. Praha: Linde, 2004. Vysokoškolské právnické učebnice, s. 83

² Tamtéž, s. 100

³ Tamtéž, s. 104

3.1 Úvod do problematiky daňového řízení

Daňové řízení je proces, který má za cíl uložit nebo stanovit daně, zajistit jejich úhradu a případně vymáhat prostřednictvím daňové exekuce, pokud daňový subjekt nedodržel své daňové povinnosti včas a řádně⁴.

Daňové řízení lze také chápat jako proces, který je stanoven zákonem a zahrnuje postupové kroky pro správce daně a účastníky řízení. Definice daňového řízení zahrnuje procesy správců daní, daňových subjektů a třetích stran, kteří jsou zúčastněni vydáváním, přezkoumáváním a realizací individuálních daňověprávních aktů. Tyto postupy jsou upraveny procesními daňověprávními normami.

Dle názoru Paulíčkové a kol. je daňové řízení postup územních finančních orgánů, jiných orgánů státu a obcí, daňových subjektů a třetích osob zúčastněných na řízení, které v souladu se zákonem zajišťují realizaci práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů⁵.

Úpravu procesních pravidel pro správu daní a postup správců daní, stejně jako vymezení práv a povinností daňových subjektů a třetích osob při správě daní zakládá zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění. Daňový řád je základním daňovým předpisem a součástí širšího spektra právních předpisů, které spadají do správního práva a upravují daňovou problematiku.

Bakeš popisuje charakteristické znaky daňového řízení. Podle něho správce daně v řízení rozhoduje o konkrétních právních vztazích účastníků řízení nebo o právech a povinnostech daňových subjektů, které vyplývají z hmotněprávních a procesních předpisů daňového práva. Všechny daňové subjekty mají vůči správci daně stejná procesní práva a povinnosti. Povinností daňových subjektů je úzce spolupracovat při určování a placení daní⁶.

Pro tvorbu a realizaci hmotného a procesního práva, jsou důležité určité zásady, na základě kterých se realizuje tvorba práva. V souvislosti s tvorbou daňových právních předpisů pak hovoříme o konkrétních zásadách daňového řízení. Tyto zásady stanovují pravidla, podle

⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. Finanční a daňové právo. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, s. 432

⁵ PAULÍČKOVÁ, Alena. Finanční právo v Čechách a na Slovensku. Ostrava: KEY Publishing, 2014, s. 131

⁶ BAKEŠ, Milan. Finanční právo. 5., upr. vyd. v Praze: C. H. Beck, 2009. Beckovy právnické učebnice, s. 258

nichž musí postupovat správci daní, daňové subjekty a třetí osoby v rámci daňového řízení a mají významný vliv na průběh řízení a rozhodnutí správce daně⁷.

Podle Bakeše existují některé základní zásady, které jsou důležité pro daňové řízení. Mezi tyto zásady patří zásada zákonnosti, která určuje, že daňové řízení musí být v souladu se zákony a dalšími obecně závaznými předpisy. Dále je tu zásada součinnosti, která stanovuje, že správce daně vede své řízení v součinnosti s daňovým subjektem. Zásada hospodárnosti znamená, že správce daně musí používat jen takové metody, které minimalizují zátěž pro daňový subjekt a zároveň umožní správný průběh daňového řízení daně⁸.

3.2 Daň

V jednotlivých zemích a různých právních předpisech je pojem daň charakterizován různě a definice, která by byla přijímána obecně, neexistuje. Kubátová definuje daň jako „*povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní*“⁹.

Neúčelovostí se rozumí skutečnost, že konkrétní daň není vybrána pro financování konkrétního vládního projektu, ale stává se součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu. Neekvivalentnost je myšlena jako nenárokovatelná protihodnota v odpovídající výši.

3.2.1 Funkce daní

Úloha zdanění vyplývá z hlavních ekonomických funkcí, kterými jsou funkce:

- alokační – uplatňuje se tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů; alokace znamená vložení prostředků tam, kam jich trh vkládá málo nebo odebrání prostředků z oblastí, kde jich je příliš mnoho,
- redistribuční – přesunutí části důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším,

⁷ BAKEŠ, Milan. Finanční právo. 5., upr. vyd. v Praze: C. H. Beck, 2009. Beckovy právnické učebnice, s. 259

⁸ Tamtéž

⁹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 15

- stabilizační – zmírňování cyklických výkyvů ekonomiky v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability¹⁰.

3.2.2 Daňový systém České republiky

Daňový systém České republiky (dále také „ČR“) je ve svých hlavních znacích podobný systémům vyspělých a obzvláště evropských zemí¹¹. Od roku 2003 a vstupu ČR do Evropské unie (dále také „EU“) je do českého daňového systému výrazně implementován vliv komunitárního práva. Avšak při rozhodnutích o výběru daní a daňových sazbách nehraje EU přímo žádnou roli. To, jak vysoké daně každý občan zaplatí, si určují jednotlivé státy samy. Stejně tak rozhodují o tom, na co se vybrané daně použijí. Evropská unie však na vnitrostátní daňové předpisy v určitých oblastech dohlíží prostřednictvím nařízení a směrnic Evropského parlamentu a Rady EU, a to za účelem zajištění:

- volného toku zboží, služeb a kapitálu v EU (na jednotném trhu),
- opatření proti nespravedlivým výhodám podniků v jedné zemi oproti jejich konkurentům v jiné zemi,
- vyloučení diskriminace spotřebitelů, pracovníků nebo podniků z jiných zemí EU¹².

V návaznosti na již zmíněnou podobnost daňového systému s vyspělými evropskými zeměmi je daňová soustava ČR rozdělena podle vazby na důchod poplatníka v základním dělení na daně přímé a nepřímé a dále následovně:

- **PŘÍMÉ DANĚ:** – „*platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt*“¹³
 - Daň z příjmů fyzických osob
 - Daň z příjmů právnických osob
 - Daň silniční

¹⁰ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 19

¹¹ Finanční správa. *Popis systému: Daňový systém ČR* [online]. [cit. 2022-05-19]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>

¹² Oficiální internetová stránka Evropské unie. *Spravedlivé a účinné zdanění podporující hospodářský růst* [online]. [cit. 2022-05-19]. Dostupné z: https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/taxation_cs

¹³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 20

- Daň z nemovitých věcí
- NEPŘÍMÉ DANĚ: – „předpokládá se, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt“¹⁴
 - Daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“)
 - Spotřební daně
 - Ekologické daně

3.2.3 Správce daně

Správce daně je orgán, který má pravomoc v oblasti správy daní, a to v rozsahu stanoveném zákonem nebo na základě zákona.

Správním orgánem pro účely daňového řádu jsou následující subjekty:

- orgán moci výkonné,
- orgán územního samosprávného celku,
- jiný orgán – tím jsou myšleny orgány veřejné správy, které nejsou ani orgánem moci výkonné, ani orgánem územního samosprávného celku, jako jsou například soudy, správní soudy, nebo orgány dohledu,
- právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy¹⁵.

Správce daně má také právo být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech, které se týkají správy daní. Toto právo je mu dáno zákonem a zahrnuje i procesní způsobilost, což znamená, že může účastnit se soudního řízení jako strana a vystupovat v něm jako zástupce správce daně. Toto právo mu umožňuje chránit zájmy státu a sledovat správné vymáhání daní, pokud dojde k nějakému sporu mezi daňovým poplatníkem a finanční správou.

Pokud je orgán veřejné moci označen způsobem, který je v souladu s platnými právními předpisy, jako správce daně, pak takový orgán získává plnou pravomoc a odpovědnost za správu daní včetně výběru, kontroly a vymáhání daní. Nejedná se zde tedy pouze o veřejnosti nejznámějším správci daně, jímž je bezpochyby Generální finanční ředitelství (dále také „GFŘ“) a jemu podřízené jednotlivé finanční úřady, neboť například i Česká

¹⁴ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 20

¹⁵ § 10, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírká zákonů, částka 87/2009

správa sociálního zabezpečení se v určitém okamžiku, v případě správy povinných odvodů, stává správcem daně na základě § 161 DŘ¹⁶.

Působnost v oblasti správy daní vykonává správce daně prostřednictvím úředních osob. Úřední osobou je osoba, která buď pracuje jako zaměstnanec správce daně a aktivně se podílí na výkonu jeho pravomoci, nebo je oprávněna samostatně vykonávat určité pravomoci správce daně. Tyto osoby, jakož i osoby zúčastněné na správě daní jsou pak dle § 52 a následujících daňového řádu vázány povinnostmi mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob.

Pravomocí správce daně, jak vyplývá z § 11 DŘ, je vést daňová a jiná řízení podle daňového zákona, provádět vyhledávací činnost, kontrolovat plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývat ke splnění povinností, zabezpečovat placení daní a je oprávněn pro účely správy daní zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností¹⁷.

3.2.4 Daňový subjekt

„Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně“¹⁸. Takto je daňový subjekt definován daňovým řádem, který poté dále hovoří o právech a povinnostech daňových subjektů a dalších osobách, které jsou zákonem vázány k právům a povinnostem daňových subjektů.

Možná jednodušší a veřejnosti lépe uchopitelná definice je zachycena na webových stránkách finanční správy, která uvádí, že daňovým subjektem je každý, komu vzniká povinnost platit jakoukoliv daň. Podle toho, o kterou daň se jedná, je to buď poplatník (například daně z příjmů fyzických nebo právnických osob) nebo plátce (například daně z přidané hodnoty anebo daně z příjmů ze závislé činnosti, pokud je zaměstnavatelem)¹⁹.

Výkladově lze pak konstatovat, že použitím slova daňový subjekt, plátce či poplatník daňovým předpisem, bude vždy myšlen daňový subjekt. Dle judikatury je tato definice

¹⁶ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 22

¹⁷ Tamtéž, s. 23

¹⁸ § 20, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbirka zákonů, částka 87/2009

¹⁹ Finanční správa. *Kdo je to "daňový subjekt"* [online]. [cit. 2022-05-24]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/zivotni-situace/zacinate-podnikat>

významná i z toho pohledu, že daňové zákony ne vždy kopírují soukromoprávní úpravu. Jako příklad uvedeme oblast organizačních složek zahraničních právnických osob dislokovaných na území ČR (odštěpné závody, pobočky, provozovny), které dle soukromého práva nedisponují právní osobností, ale v právu daňovém jim tato může být na základě § 20 DŘ přiznána²⁰.

3.2.5 Lhůta pro placení daně

Jak kdysi pronesl římský dramatik Titus Maccius Plautus: „*Nic lidského netrvá věčně*“²¹. Nejinak je tomu i s lhůtou pro placení daně zakotvenou v § 160 daňového řádu.

Jako lhůtu pro placení daně lze obecně označit časový úsek, ve kterém je možné realizovat dobrovolnou i nedobrovolnou úhradu daně. Tento časový úsek je stanoven subjektivní lhůtou v délce trvání 6 let, která může být prodloužena taxativně stanovenými úkony, a to až po dobu uplynutí objektivní lhůty v délce trvání 20 let, respektive 30 let v případě zajištění daně zástavním právem zapsaným do veřejného registru, jímž může být katastr nemovitostí, plavební, námořní či letecký rejstřík²².

Pokud jde o výše zmíněné úkony prodlužující subjektivní délku pro placení daně, daňový řád stanoví § 160 odstavcem 3 a 4 dvě skupiny takových úkonů. V odstavci 3 se jedná o úkony, kdy je subjektivní lhůta přerušena a počíná běžet znovu v délce 6 let dnem následujícím po dni učinění takového úkonu. Mezi takové úkony daňový řád staví pravomocné stanovení daně, zahájení exekučního řízení, zřízení zástavního práva, nebo oznámení rozhodnutí o posečkání daně, respektive oznámení rozhodnutí, kterým se mění stanovená doba posečkání daně²³.

Odstavec 4 pak pojednává o úkonech, které jsou způsobilé běh lhůty zcela stavět. Jejich smysl či spíše skutečnost je dána tím, že správce daně není v jejich průběhu schopen efektivně činit další úkony k vybrání nedoplatku. V daňovém řádu jsou takové úkony taxativně vyjmenovány a jedná se o vymáhání daně prostřednictvím soudního rozhodnutí

²⁰ Rozsudek NSS 9 Afs 214/2016

²¹ Citáty.net. *Nic lidského netrvá věčně* [online]. [cit. 2022-05-25]. Dostupné z: <https://citaty.net/citaty/24135-titus-maccius-plautus-nic-lidskeho-netrva-vecne/>

²² § 160, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbirka zákonů, částka 87/2009

²³ Tamtéž

nebo exekuce soudního exekutora, přihlášení daňové pohledávky do insolvenčního řízení nebo do veřejné dražby, uplatnění pohledávky za majetkovou podstatou u osoby s dispozičními oprávněními v případě probíhajícího insolvenčního řízení, posečkání úhrady daně podle § 157a, odložení daňové exekuce na návrh dlužníka, daňové exekuce prováděné srážkami ze mzdy dlužníka a žádost o mezinárodní pomoc při vymáhání dlužné daně²⁴.

Závěrem ještě zmíníme, že termín lhůta pro placení je termínem vztahujícím se k daňovému řízení (konkrétně k řízení při placení daní), o kterém pojedná následující kapitola.

3.3 Daňové řízení

Jak je zakotveno v § 134 daňového řádu, je účelem vedení daňového řízení správné zjištění a stanovení daně, jakož i zabezpečení její úhrady. Daňové řízení je ukončeno splněním, nebo v situaci, kdy daňová povinnost zanikne jiným způsobem²⁵.

Daňové řízení je zahájeno dnem, kdy příslušný správce daně obdržel první podání osoby zúčastněné na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně takové osobě oznámí zahájení řízení. Jinými slovy, ve smyslu znění § 91 daňového řádu, neučiní-li daňový subjekt úkon zahajující řízení, potom správce daně zahájí takové řízení z moci úřední, a to v okamžiku, kdy zjistí skutečnosti zakládající takovou povinnost daňového subjektu²⁶.

Daňové řízení, tak jak je popsáno v § 134 daňového řádu, de facto samo o sobě žádným řízením není, jde spíše o zastřešující pojem, který se dle okolností skládá z jednotlivých dílčích řízení, ve kterých pak jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí²⁷. Dílčím řízením pak dle daňového řádu jsou řízení:

- a) „nalézací
 1. *vyměřovací, při němž dochází k vyměření daně,*
 2. *doměřovací, při němž dochází k doměření daně,*
- b) *při placení daní*

²⁴ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 295

²⁵ § 134, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sběrka zákonů, částka 87/2009

²⁶ § 91, tamtéž

²⁷ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 233

1. o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,
 2. o zajištění daně,
 3. exekuční,
- c) o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení²⁸.

Konec daňového řízení nastává, když je splněna daňová povinnost, ať už prostřednictvím plnění daně nebo jiným zánikem této povinnosti. Daňové řízení probíhá po celou dobu existence daňové povinnosti, byť třeba v latentní podobě, což znamená, že daňové řízení trvá po celou dobu, kdy lze stanovit daň (tj. vyměřit nebo doměřit) pro nalézací fázi, a i po celou dobu, kdy běží lhůta pro placení daně (tj. daň lze buď dobrovolně zaplatit nebo vymoci nedobrovolně). Dle. JUDr. Kobíka je pro daňové řízení specifikem vzájemné prolínání dvou rovin (fází) a sice fáze nalézací, ve které je daň stanovena a fáze uhrazovací, chcete-li platební. K úhradě daně dochází zpravidla zároveň s jejím stanovením (úhradou daně tvrzené na daňovém přiznání), nicméně tato úhrada neznamena nutně konec daňového řízení, byť je jí ukončeno dílčí řízení v rovině uhrazovací. Neboť nelze vyloučit, že může do doby prekluze lhůty pro stanovení daně nastat situace, kdy na základě provedeného nalézacího řízení vznikne další povinnost placení ohledně téže daně²⁹. Řečeno jinak, daňové řízení končí až ve chvíli, kdy nemůže dojít k dalšímu stanovení daně za předmětné zdaňovací období a rovněž k další úhradě této daně (a to i při existenci nedoplatku).

V daňovém řízení je charakteristické, že se liší od soudního nebo obecného správního řízení tím, že se zahajuje formálním způsobem podáním daňového tvrzení nebo zahájením řízení z moci úřední, avšak nekončí vydáním rozhodnutí. Pouze dílčí daňové řízení končí rozhodnutím, které získá formální právní moc a nemůže být napadeno odvoláním. Materiální právní moc, tedy konečné a nezměnitelné vyřešení vztahů mezi daňovým subjektem a správcem daně, který vybírá daně pro příslušný veřejný rozpočet (ius inter partes), stanoví zákon pomocí prekluzivních lhůt uvedených v §148 a §160³⁰.

²⁸ § 134, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbíрка zákonů, částka 87/2009

²⁹ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, [2013]. s. 592

³⁰ Tamtéž, s. 593

S jednotlivými dílčími řízeními, tak jak je vymezuje daňový řád, se krátce seznámíme v následujících subkapitolách.

3.4 Nalézací řízení

Nalézací řízení je řízení, které směřuje k vymezení daně.

3.4.1 Vyměřovací řízení

Je součástí řízení nalézacího a je zahájeno buď podáním daňového tvrzení (legislativní zkratka, pod kterou zákonodárce řadí daňové přiznání, hlášení a vyúčtování.), které se dostane do dispozice místně a věcně příslušného správce daně. Nebo vydáním výzvy dle ustanovení § 145 odst.1 daňového řádu, tedy výzvy k podání řádného daňového tvrzení v případě jeho nepodání daňovým subjektem³¹.

Za ukončené se pak vyměřovací řízení považuje nabytím právní moci rozhodnutí o stanovení daně, tedy platebního výměru.

3.4.2 Doměřovací řízení

„Smyslem doměřovacího řízení je naplnění cíle správy daní – stanovit a vybrat daň ve správné výši“³².

Do fáze doměřovacího řízení se vstoupí v případě, že daňový subjekt zjistí, že jeho daň má být ve skutečnosti vyšší či nižší, nežli mu byla dosud vyměřená. Právě v takovém případě je povinností daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání, nebo dodatečné vyúčtování. Tato povinnost trvá po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně zakotvené v § 148 daňového řádu (standartně 3 roky).

Stejně tak může být doměřovací řízení zahájeno z moci úřední, a to typicky vydáním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, nebo i bez vydání uvedené výzvy či přijetí podání daňového subjektu, provedením daňové kontroly, která je zahájena po vyměření daně.

Doměřovací řízení se zařazuje do období po nabytí právní moci platebního výměru vydaného v rámci řízení vyměřovacího a stejně jako řízení vyměřovací je ukončeno

³¹ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 237

³² Tamtéž, s. 248

vydáním rozhodnutí o stanovení daně, dodatečného platebního výměru, který nabyl právní moci.

Krátce ještě ke lhůtě pro stanovení daně, která se vztahuje k řízení nalézacímu, resp. tedy k řízení vyměřovacímu a doměřovacímu. Cílem této lhůty je dle Rozehnal nastolení právní jistoty správce daně a daňového subjektu tak, aby bylo pro oba zřejmé, do kdy je možné stanovit daň. Tato lhůta ve své subjektivní 3leté délce může být dále prodlužována úkony prodlužující, přerušující a stavějící běh lhůty, a to až do její objektivní délky 10 let³³.

3.5 Placení daní

Fáze placení daní je dílčím řízením daňového řízení a jako takové obsahuje další jednotlivá poddílčí řízení (řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, řízení o zajištění daně a řízení exekuční).

Pro úplné pochopení se je třeba seznámit se s některými termíny používanými v rámci řízení o placení daní.

3.5.1 Osobní daňový účet

Na osobním daňovém účtu eviduje správce daně veškeré daňové povinnosti a úhrady daňového subjektu. Osobní daňový účet je veden správcem daně pro každý daňový subjekt a za každý druh daně zvlášť. Osobní daňové účty jsou tvořeny debetní a kreditní stranou a údaje jsou na ně zapisovány na základě předpisných, odpisných, platebních a opravných dokladů. Údaje na osobních daňových účtech jsou aktualizovány v denní frekvenci, neboť jedině tak lze zajistit správné pořadí přijatých plateb a jejich zápočet na správné daňové povinnosti. V případě Finanční správy je osobní daňový účet veden elektronickou evidencí v podobě informačního systému ADIS – automatizovaný daňový informační systém³⁴.

³³ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 263

³⁴ Tamtéž, s. 271

3.5.2 Nedoplatek

Nedoplatek znamená částku daně, která nebyla uhrazena do dne splatnosti, a to i v případě, kdy se jedná o neuhrazené příslušenství daně, jehož splatnost už uplynula. Toto označení může být použito také pro částku zajištěné daně, která nebyla uhrazena.

Každá daň či její příslušenství disponuje lhůtou splatnosti, která je definována § 135 daňového řádu (pro konkrétní den splatnosti) či § 141 daňového řádu (pro lhůtu)³⁵.

Jak plyne z výše uvedeného, pokud není daň či její příslušenství uhrazeny ve lhůtě splatnosti, stávají se nedoplatkem a z daňového subjektu se stává daňový dlužník.

Nedoplatek může být uhrazen typicky dvěma způsoby, dobrovolně nebo nedobrovolně. Případně může být úhrada posečkána či rozložena na splátky.

Nedoplatek trvá od svého vzniku až do doby jeho úhrady, maximálně však po dobu do konce lhůty pro placení daně upravenou § 160 daňového řádu.

3.5.3 Přeplatek

Přeplatek představuje částku, která je větší než celková suma plateb a vrácení na kreditní straně osobního daňového účtu v porovnání s celkovým součtem předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu³⁶.

Jak je tedy z definice patrné, přeplatek je rovněž jako nedoplatek evidován na osobním daňovém účtu (dále také „ODÚ“) daňového subjektu, kde se eviduje maximálně po dobu 6 let od konce roku, kdy vznikl. Po uplynutí této doby se stává příjmem státního rozpočtu³⁷.

Přeplatek setrvává na ODÚ jako záloha na budoucí daň, po celou dobu jeho trvání s ním však lze nadále disponovat. Správce daně z moci úřední převede přeplatek na úhradu nedoplatků na jiné dani téhož daňového subjektu evidované u téhož správce daně. Popřípadě též u jiného správce daně na základě jeho žádosti.

Stejně jako správci daně, je za podmínky splnění testu vratitelnosti umožněna dispozice s přeplatkem samotnému daňovému subjektu. Test vratitelnosti lze jednoduše vysvětlit jako neexistenci nedoplatků na jiné dani u téhož správce daně a neexistenci žádosti jiného

³⁵ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 277

³⁶ § 154, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbíрка zákonů, částka 87/2009

³⁷ § 155, tamtéž

správce daně o převedení přeplatku na úhradu nedoplatku. V případě splnění této podmínky se přeplatek stává vratitelným přeplatkem a daňový subjekt má poté na základě ustanovení zakotveném v § 155 daňového řádu možnost:

- Podat žádost o převedení vratitelného přeplatku na nedoplatek u jiného správce daně,
- Podat žádost o převedení vratitelného přeplatku na nedoplatek jiného daňového subjektu, a to u téhož nebo jiného správce daně,
- Podat žádost o převedení vratitelného přeplatku na jiný ODÚ, kde přeplatek nabude podoby zálohy na daň,
- Ponechat vratitelný přeplatek na ODÚ ve formě zálohy na budoucí nedoplatek,
- Požádat o vrácení vratitelného přeplatku (za předpokladu jeho výše alespoň 200,- Kč, nebo i méně v odůvodněných případech)³⁸.

3.5.4 Posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky

Pokud se daňový subjekt nachází v tíživé sociální nebo ekonomické situaci, může požádat správce daně o posečkání úhrady daně nebo její rozložení na splátky. Tento proces vyžaduje podání žádosti, která bude zpoplatněna správním poplatkem ve výši 400 Kč za každý typ daně, na který se tato žádost vztahuje. Pokud je žádost o odložení podána v rámci daňového řízení v důsledku přírodní katastrofy, například povodně, sesuvu půdy, krupobití, větru rychlosti více než 75 km/h atd., je osvobozena od poplatku [§ 8 odst. 2 písm. i) zákona č. 634/2004 Sb., zákon o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů]³⁹.

Rozhodování o posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“) je samostatným daňovým řízením, jehož podmínky jsou zakotveny v § 156 až § 157a daňového řádu a jako takové je zahájeno podáním žádosti či rozhodnutím správce daně o posečkání. Ukončení v tomto řízení předpokládá vydání rozhodnutí o posečkání, zamítnutí žádosti či rozhodnutí o zastavení řízení.

³⁸ §155 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbíрка zákonů, částka 87/2009

³⁹ Finanční správa. *Daňový systém ČR* [online]. [cit. 2022-09-27]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danovy-system-cr/letak.pdf>

Nespornou výhodou, kterou posečkání DS přináší, je kromě volnějšího způsobu úhrady daně také nižší sankce v podobě úroku z prodlení, jehož sazba je poloviční proti běžnému úroku z prodlení⁴⁰. Na místě je také zdůraznit, že posečkaná daň je i nadále nedoplatkem ve smyslu § 153 daňového řádu.

Posečkání má vliv nejen na běh lhůty pro placení daně, když je tato lhůta přerušena a běží znovu [§ 160 odst. 3 písm. d) daňového řádu], ale zásadní je také jeho vliv na případný běh daňové exekuce posečkaného nedoplatku, kdy je nutné takovou případnou daňovou exekuci zastavit ve smyslu znění § 181 odst. 2 písm. c) daňového řádu.

Podmínky pro povolení posečkání daně jsou daňovým řádem taxativně vymezeny v ustanovení § 156 následovně:

- a) neprodlená úhrada by pro daňový subjekt znamenala vážnou újmu,
- b) byla by ohrožena výživa DS nebo osob na jeho výživu odkázaných,
- c) neprodlená úhrada by vedla k zániku podnikání DS, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím tvořená daň v příštím zdaňovacím období,
- d) není možné vybrat daň od DS najednou, nebo
- e) existuje důvodné očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň⁴¹.

3.5.5 Zajištění daně

Zajištění daně lze rozdělit do dvou rovin. Zajištění úhrady na nesplatnou a dosud nestanovenou daň prováděné zajišťovacím příkazem a zajištění neuhrazené daně zástavním právem. Problematiku zajišťovacího příkazu, jehož smyslem je rychlé vytvoření vykonatelného rozhodnutí, tedy exekučního titulu, řeší § 167 až § 169 daňového řádu. Tato práce se jím nadále zabývat nebude.

V § 170 daňového řádu je upraven další zajišťovací mechanismus – zástavní právo. To správce daně zřídí rozhodnutím k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně. Jedná se o nezbytný úkon zabraňující vyvedení majetku z aktiv daňového subjektu. Zároveň je ochranou alespoň částečné dobytosti nedoplatku na dani pro případné

⁴⁰ § 157, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbirka zákonů, částka 87/2009

⁴¹ § 156, tamtéž

insolvenční řízení. Perthen uvádí: „Všechny formy zajištění v sobě obsahují motivační prvek, protože i morálně méně uvědomělému dlužníkovi je jasné, že se uspokojení pohledávky věřitele obtížně vyhne, protože je zajištěna. Tak má větší vůli plnit právě tuto pohledávku než své případné jiné, nezajištěné pohledávky“⁴².

Podstata zástavního práva je upravena v § 1309 až 1394 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění (dále jen „občanský zákoník“) a daňový řád do ní vnáší jedinou výjimku, a sice vznik zástavního práva okamžikem doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva, a to buď okamžikem doručení veřejnému registru, je-li předmět zástavy také předmětem evidence tohoto rejstříku (katastr nemovitostí, námořní, letecký rejstřík), nebo osobě odlišné od dlužníka, jejíž majetek je zástavním právem na základě předchozího písemného souhlasu zastaven.

Zástavní právo zaniká z důvodů uvedených v § 1376 až 1379 občanského zákoníku a o zániku správce daně vyrozumí daňový subjekt, případně vlastníka zástavy. Zástavní právo může kromě důvodů uvedených zaniknout také jeho realizací. K té dochází na základě prodeje předmětu zástavy v průběhu exekuce (prodejem movitých či nemovitých věcí).

3.6 Vymáhání daní

Vymáhání daní představuje nedobrovolný způsob úhrady daňového nedoplatku a je definováno § 175 daňového řádu a následujícími.

3.6.1 Způsoby vymáhání

To, jakým způsobem může také správce daně naplnit jeden z cílů správy daní, a to cíl výběru daně, upravuje daňový řád ve svém § 175. Toto ustanovení zároveň správci daně ukládá povinnost respektovat zásadu přiměřenosti a zvolit způsob nedobrovolné úhrady, tedy způsob vymáhání tak, aby nevznikl nepoměr mezi výší nedoplatku a náklady spojenými s jeho vymožením⁴³. Zároveň zde zákonodárce pamatuje na situaci, kdy správce daně, který nedoplatek vymáhá, není příslušný k jeho vybrání. Jedná se o situaci takzvané dělené správy, kdy je rozhodnutím orgánu veřejné moci či ze zákona (bez vydání rozhodnutí) uložena platební povinnost k peněžitému plnění do veřejného rozpočtu a

⁴²PERTHEN, Ervín. *Správa a vymáhání pohledávek v praxi*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Právo prakticky, str. 17

⁴³ § 175, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbirka zákonů, částka 87/2009

postupuje-li se při jeho placení podle daňového řádu nebo jeho jednotlivých ustanovení. Pro takové případy § 175 odst. 3 daňového řádu stanoví, že i v průběhu vymáhání lze nedoplatek uhradit dobrovolně, tedy vybrat. Jde především o zjednodušení administrativy, kdy by orgán příslušný k vybrání musel informovat orgán exekuční o uhrazení nedoplatku. Díky ustanovení § 175 daňového řádu se může odehrát vše na jednom místě.

3.6.2 Exekuční titul

Exekuční titul je základním předpokladem vstupu nedoplatku do vymáhání, v rámci něhož je zároveň vykonáván.

„Exekučním titulem je

- a) výkaz nedoplateků sestavený z údajů evidence daní,*
- b) vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění, nebo*
- c) vykonatelný zajišťovací příkaz“⁴⁴.*

Aby byl exekuční titul funkční, musí splňovat jak podmínky materiální vykonatelnosti, které jsou stanoveny zákonem a týkají se například jeho formy (např. rozhodnutí musí obsahovat určité náležitosti dle § 102), tak i podmínky formální vykonatelnosti, které jsou upraveny v § 103 daňového řádu⁴⁵.

Zákon jako exekuční titul stanovuje vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění. Typickým příkladem tak je platební výměr a další rozhodnutí věnovaná sankcím (pokuty, penále, úroky). A dále vykonatelný zajišťovací příkaz, pro který je ustanovením § 169 daňového řádu upravena možnost pokračovat ve vymáhání i v případě, že samotný zajišťovací příkaz již pozbyl účinnosti. V obou uvedených případech se jedná o rozhodnutí stanovující lhůtu k plnění, která nebyla daňovým subjektem respektována. Z daňového subjektu se pak marným uplynutím lhůty pro úhradu stává daňový dlužník.

Třetím případem exekučního titulu je pak výkaz nedoplateků sestavený z údajů evidence daní. Náležitosti formálně upravuje daňový řád v § 176 odstavci 2, kdy jednou ze základních náležitostí je potvrzení o vykonatelnosti všech nedoplateků ve výkazu obsažených.

⁴⁴ § 176, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírká zákonů, částka 87/2009

⁴⁵ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 323

Nad rámec exekučních titulů zakotvených v daňovém řádu existují také tituly generované v jiných právních režimech, například v případě mezinárodní spolupráce. Mezinárodní spolupráce je nezbytným nástrojem boje proti daňovým únikům. Může být vymezena na základě nařízení či směrnice Evropské unie nebo bilaterálními dohodami mezi jednotlivými členskými státy v oblasti daní a dohodami s nečlenskými zeměmi⁴⁶. V oblasti vymáhání daní v ČR upravené zákonem č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, v platném znění, který je přímo navázaný na Směrnici Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření. Zmíněný zákon pak za exekuční titul považuje takzvaný jednotný doklad o vymahatelnosti finanční pohledávky⁴⁷.

3.6.3 Daňová exekuce

Daňová exekuce je z velké části upravena přímo daňovým řádem, avšak na případy, které zde upravené nejsou, pamatuje ustanovení § 177 daňového řádu, kde přímo zní: „*Nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu. Pravomoci správce daně, jakožto exekučního orgánu, upravuje výlučně tento zákon. Tam, kde vystupuje správce daně coby oprávněný z exekučního titulu, použijí se obdobně ustanovení občanského soudního řádu upravující postavení oprávněného*“⁴⁸.

Daňová exekuce jako taková je považována za řízení při placení daní a exekuční řízení je zahájeno vydáním exekučního příkazu, který nepřipouští žádný opravný prostředek, nicméně jeho příjemce proti němu může vznést námitku dle ustanovení § 159 daňového řádu.

Daňový řád pak pamatuje na 6 způsobů provedení daňové exekuce, a sice:

1. srážkami ze mzdy,
2. příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb,
3. příkázáním jiné peněžité pohledávky,
4. postižením jiných majetkových práv,

⁴⁶ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6., aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, str. 122.

⁴⁷ § 20, Zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbíрка zákonů. 2011, částka 161/2011

⁴⁸ § 177, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbíрка zákonů, částka 87/2009

5. prodejem movitých věcí, a
6. prodejem nemovitých věcí⁴⁹.

Zde je správce daně omezen právě těmito způsoby provedení daňové exekuce, avšak není vyloučeno možnosti svěřeni nedoplatku soudnímu exekutorovi, a to v případě legislativní neproveditelnosti daňové exekuce (např. správce daně není oprávněn prodat podnik dlužníka), popřípadě z nedostatku technického či odborného zázemí.

Mgr. Rozehnal ve svém komentáři uvádí: „*Specifikem daňové exekuce je, že zde správce daně vystupuje ve dvojí roli. Vystupuje v pozici oprávněného (tj. toho, komu je dluženo) a v roli exekučního orgánu (tj. toho, kdo exekuci vede)*“⁵⁰.

Dalším ze specifik daňové exekuce je zakotveno ve znění § 152 odst. 2 daňového řádu o pořadí úhrady daně a fakt, že vymožené peněžní prostředky jsou přímo navázané na konkrétní nedoplatky vymáhané konkrétní daňovou exekucí a případný přeplatek exekučního řízení je přeplatkem ze zákona vratitelným, nezapočitatelným na nedoplatek jiný, ani jako záloha na budoucí daň⁵¹.

V řízení o daňové exekuci je v daňovém řádu zakotvena možnost vyloučení majetku z daňové exekuce, a to buď na návrh osoby, které svědčí právo k majetku nepřipouštějící provedení exekuce, nebo osoby, které je exekučním příkazem ukládána povinnost ohledně takového majetku či z moci úřední. Jedná se o obdobu vylučovací (excindační) žaloby dle § 267 zákona č. 99/1963 Sb., Občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OSŘ“). Důkazní břemeno v tomto případě nese navrhovatel, který musí v návrhu uvést rozhodné skutečnosti, označit důkazy a v případě jejich držení je předložit⁵². O takovém návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce pak správce daně rozhodne ve lhůtě do 30 dnů s připuštěním opravného prostředku v podobě odvolání, a to ve zkrácené lhůtě 15 dnů.

Daňová exekuce je ukončena vydáním rozhodnutí o zastavení daňové exekuce, buď na návrh příjemce exekučního příkazu, nebo z pravidla spíše z moci úřední.

Další možností k přetržení výkonu probíhající daňové exekuce je pak odklad daňové exekuce, upravený § 181 odst. 1 daňového řádu. O něm správce daně rozhoduje na návrh

⁴⁹ § 178, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbíрка zákonů, částka 87/2009

⁵⁰ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 324

⁵¹ § 152, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbíрка zákonů, částka 87/2009

⁵² Rozsudek NSS 1 Afs 394/2018

daňového dlužníka nebo z moci úřední a rozhodnutí o odložení, resp. zamítnutí odkladu je navázáno na prošetření okolností rozhodných pro zastavení daňové exekuce, skutečností pro vyloučení předmětu exekuce ze soupisu věcí či podmínek pro posečkání nedoplatku⁵³. V případě nařízení daňové exekuce vzniká dlužníkovi povinnost k úhradě nákladů vzniklých za nařízení daňové exekuce a v případě také nákladů za výkon prodeje a hotové výdaje vzniklé při provádění daňové exekuce. Celá skupina těchto nákladů je označována termínem exekuční náklady a jedná se o příslušenství daně a jde vždy k tíži dlužníka, s výjimkou exekuce nezákonné. Náklady za nařízení daňové exekuce činí 2 % z částky, pro kterou je daňová exekuce nařízena. Nejméně však 500,- Kč a nejvýše 500 000,- Kč a povinnost jejich úhrady vzniká dnem vydání exekučního příkazu, případně vydáním samostatného rozhodnutí, kterým se stanoví výše exekučních nákladů. Totožné platí pro náklady spojené s výkonem prodeje s tím, že povinnost jejich úhrady vzniká dlužníkovi zahájením dražby nebo zpeněžením předmětu daňové exekuce mimo dražbu. Oba druhy exekučních nákladů (za nařízení, za výkon prodeje) lze v jedné daňové exekuci požadovat pouze jednou⁵⁴. Pokud se týká hotových výdajů, tak jejich výši stanoví správce daně vždy samostatným rozhodnutím a náhradu hotových výdajů platí dlužník i v případě, že ke zpeněžení předmětu daňové exekuce nedošlo. Důležitým specifíkem exekučních nákladů je pořadí jejich úhrady. Exekuční náklady se uhradí vždy přednostně a úhrada hotových výdajů pak jako první v pořadí. Uvedenými problémy se zabývá daňový řád v § 182 až 184.

Další subkapitoly se zabývají přiblížením některých způsobů provedení daňové exekuce. Důležité je pochopení pojmu poddlužník. Poddlužník je termín používaný v právní oblasti a znamená osobu, která má dluh vůči dlužníkovi, tedy osobě, které je povinný dluh splatit. Dlužník má tak vůči poddlužníkovi pohledávku. Mezi poddlužníky mohou být například plátcí mzdy, kteří jsou povinni platit mzdu dlužníkovi, banky, u kterých má dlužník bankovní účet, a kdokoli jiný, kdo má dluh vůči dlužníkovi⁵⁵.

⁵³ § 181, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbirka zákonů, částka 87/2009

⁵⁴ § 183, tamtéž

⁵⁵ Justice.cz. *Poddlužník* [online]. [cit. 2022-09-30]. Dostupné z: <https://exekuce.justice.cz/jak-predejit-problemum-s-cizi-exekuci-platce-mzdy-a-jiny-poddluznik/>

3.6.4 Daňová exekuce srážkami ze mzdy

Předmětem daňové exekuce zakotvené v ustanovení § 187 až § 189 daňového řádu je pohledávka dlužníka za poddlužníkem, kdy tato pohledávka spočívá v odměně za provedenou práci na základě existujícího pracovního poměru – mzda či jiného příjmu, jehož výklad však s odkazem na ustanovení § 177 daňový řád ponechává plně v dikci OSŘ.

Pokud je v praxi nařízeno provádění srážek více než jednomu plátcí mzdy, určí každému z nich správce daně, jakou část základní (nezabavitelné) částky nemají srážet⁵⁶. Výše srážek je pak vypočítána z čisté mzdy a upravena příslušnými ustanoveními OSŘ.

V rámci provádění daňové exekuce srážkami ze mzdy vzniká dlužníkovi právo zažádat ze zvlášť závažných důvodů o snížení výše srážené částky. Zároveň je pak sankční povinností dlužníka oznámit správci daně vznik nároku na mzdu u jiného plátce mzdy a zároveň oznámit zánik nároku na mzdu u dosavadního plátce mzdy. Toto je dlužník povinen učinit do 8 dnů od doby, kdy nastaly tyto skutečnosti. Obdobná oznamovací povinnost plyne též plátcí mzdy.

Daňová exekuce srážkami ze mzdy je obdobně, jako u ostatních způsobů provádění daňové exekuce, zahájena vydáním exekučního příkazu. Avšak samotná reálná exekuce nastává až okamžikem doručení exekučního příkazu poddlužníkovi, tedy plátcí mzdy. Od tohoto okamžiku nastává poddlužníkovi zákonné omezení, povinnost nevyplácet určenou část mzdy či jiných příjmů a odvádět zákonnou srážku správci daně – tzv. *arrestatorium*. Na druhé straně dlužníkovi tímto okamžikem vzniká určitá ztráta práva na vyplacení části mzdy jejím plátcem – tzv. *inhibitorium*⁵⁷.

O způsobu ukončení daňové exekuce již bylo výše obecně pojednáno.

⁵⁶ § 188, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbirka zákonů, částka 87/2009

⁵⁷ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 343

3.6.5 Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb

V praxi Finanční správy České republiky se jedná o nejběžnější typ exekučního příkazu, který je zároveň nejefektivnější s ohledem na výši vymožené částky⁵⁸.

Daňová exekuce je opět zahájena vydáním exekučního příkazu. V případě daňové exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb zákon přímo stanoví doručení exekučního příkazu poddlužníkovi – poskytovateli platebních služeb dříve než dlužníkovi⁵⁹. Obsahem exekučního příkazu jsou pak zákonná omezení dlužníka a poddlužníka. Dlužník je omezen v možnosti vybrat peněžní prostředky a použít je dle vlastního uvážení – tzv. *inhibitorium*. Naproti tomu pak omezení poddlužníka, tzv. *arrestatorium*, spočívá v zákazu nakládat s prostředky na účtu jinak, než jak je uvedeno v exekučním příkazu. To znamená strhnout požadovanou částku ve prospěch správce daně, popřípadě dodržet 6měsíční sledovací období⁶⁰.

Určitou možností na zachování životního standardu dlužníka je možnost požádat o jednorázový výběr do výše trojnásobku životního minima. Životní minimum jednotlivce je od 1. 7. 2022 částka 4 620,- Kč⁶¹. Při exekuci na účet v bance je tedy možné vybrat maximálně 13 860,- Kč. Další možností je pak možnost zřízení tzv. chráněného účtu. Chráněný účet je bankovní účet, který je zvláštním způsobem uzavřen, aby byly dlužníkovy peněžní prostředky chráněny před zajištěním věřitelem. Lze na něm však hospodařit pouze s takzvaným chráněným příjmem. Chráněný příjem je typicky mzda, odměna za provedenou práci na základě dohody, pohledávka vzniklá při podnikatelské činnosti, důchod, výživné, dávky státní sociální podpory, náhrada škody apod⁶².

Vondráková k tomuto způsobu provedení daňové exekuce upozorňuje: „*Touto daňovou exekucí lze vymáhat peněžní prostředky pouze z účtu dlužníka, tj. v případě, že má dlužník*

⁵⁸ Finanční správa. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021* [online]. str. 48 [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2021.pdf

⁵⁹ § 190, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbirka zákonů, částka 87/2009

⁶⁰ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 345

⁶¹ Finance.cz. *Životní a existenční minimum od 1. července 2022 narůstá o 8,8 %* [online]. [cit. 2022-09-30]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/542786-rust-zivotniho-minima-2022-vliv-na-narok-a-vysi-prispevku-davek/#1>

⁶² ČNB. *Co je chráněný účet a jak jej zřídit a užívat?* [online]. [cit. 2022-09-30]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/casto-kladene-dotazy/Co-je-chraneny-ucet-a-jak-jej-zridit-a-uzivat/>

postavení majitele účtu. Nelze tedy provést exekuci na prostředky dlužníka na účtech jiných osob. Pro tyto případy se uplatní způsob exekuce postižením jiných majetkových práv“⁶³.

3.6.6 Daňová exekuce příkázáním jiné peněžitě pohledávky

Pro daňovou exekuci příkázáním jiné peněžitě pohledávky vytváří správci daně podmínky § 191 daňového řádu. Jedná se o exekuci pohledávky, která není nárokem na mzdu ani pohledávka z účtu u poskytovatele platebních služeb. Ustanovení § 191 v odst. 1 daňového řádu dále upravuje stav, kdy se taková pohledávka stane splatnou teprve v budoucnu. I za tohoto předpokladu lze daňovou exekuci nařídit⁶⁴. Exekuční příkaz se obdobně jako u daňové exekuce příkázáním pohledávky u poskytovatele platebních služeb doručí nejprve poddlužníkovi. Inhibitorium dlužníkovi stanoví exekuční příkaz v nemožnosti s pohledávkou jakkoliv nakládat a ztrátou práva na její vyplacení. Arrestatorium poddlužníka pak spočívá v nemožnosti pohledávku vyplatit, provést na ni započtení nebo s ní jinak nakládat. Výše a omezení prováděných srážek daňovou exekucí příkázáním jiné peněžitě pohledávky je upravena § 317 a § 318 OSŘ.

3.6.7 Daňová exekuce prodejem movitých věcí

Jak uvádí Rozehnal, prodej movitých věcí prostřednictvím daňové exekuce představuje zásah do soukromí dlužníka, který spočívá v soupisu majetku dlužníka a jeho následném prodeji v dražbě nebo mimo ni, pokud to povaha majetku umožňuje⁶⁵.

Dle znění § 204 daňového řádu jsou věci, které mají být prodány určeny přímo daňovým exekutorem v soupisu věcí. Postup provádění úkonu je dále přesně stanoven § 204 odst. 3 téhož zákona, kde je taxativně vymezeno oznámení účelu příchodu, vyzvání k provedení úhrady, doručení exekučního příkazu na prodej movitých věcí. Pokud není dlužník přítomen, tehdy se mu doručí exekuční příkaz až společně s protokolem o soupisu věcí⁶⁶. K provedení soupisu věcí je daňový exekutor oprávněn vstupovat do bytu, sídla či jiných místností, učinit prohlídku skříní nebo jiných schránek, tam kde důvodně předpokládá, že

⁶³ VONDRÁKOVÁ, Alena. *Vymáhání pohledávek*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Meritum (Wolters Kluwer ČR), str. 731

⁶⁴ § 191, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbíрка zákonů, částka 87/2009

⁶⁵ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 362

⁶⁶ § 204, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbíрка zákonů, částka 87/2009

se zde nachází exekucí postižitelná movitá věc. Přístup do uvedených míst si daňový exekutor může také zjednat⁶⁷.

Využít lze také ustanovení § 80 daňového řádu a přizvat si osobu, jejíž přítomnost je podle povahy věci potřebná (zámečník, bezpečnostní složky apod.). Dále může daňový exekutor v případě důvodného podezření, že u sebe dlužník skrývá movitou věc, vyzvat ho k vydání věci, popřípadě provést osobní prohlídku, kterou provádí osoba totožného pohlaví⁶⁸.

Sepsané věci pak daňový exekutor odebere, a to zejména je-li obava o jejich poškození, zničení, ukrytí či odcizení. Toto lze udělat i dodatečně. Odebrání věci však není nutnou podmínkou provedení exekuce, dle zákona mohou tyto věci zůstat na místě, kde budou viditelně označeny tak, aby bylo patrné, kterým správcem daně a kdy byly věci sepsány. Popřípadě je po dohodě s dlužníkem možné uložit sepsané věci do vyhrazené místnosti, která bude uzamčena a opatřena úřední uzávěrou⁶⁹.

Pokud výtěžek ze sepsaných věcí nepostačí k úhradě vymáhaných nedoplatků, doplní jej daňový exekutor o další. O průběhu úkonu soupisu věcí v daňové exekuci prodejem movitých věcí musí být vždy vyhotoven protokol, jehož náležitosti stanoví § 208 daňového řádu. Pokud se pro některou z věcí v rámci dražby či dražby opakované nenajde vydražitel, rozhodne správce daně o vyloučení věci ze soupisu. V takovém rozhodnutí vyzve dlužníka, aby si ve stanovené lhůtě věci vyzvedl, nebo aby sdělil, kdy a kde bude připraven věci převzít. Odmítne-li dlužník věci převzít nebo nelze-li mu je vrátit proto, že není znám jeho pobyt, nebo si věci ve lhůtě nevyzvedne, může správce daně rozhodnout o jejich propadnutí státu⁷⁰.

Ocenění movité věci v jednoduchých případech provede správce daně odhadem, pokud cena nebo způsob jejího zjištění není stanoven jiným právním předpisem. O tomto pořídí úřední záznam. V ostatních případech ustanoví správce daně k určení ceny znalce.

⁶⁷ § 203, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbirka zákonů, částka 87/2009

⁶⁸ § 203, tamtéž

⁶⁹ § 207, tamtéž

⁷⁰ § 217, tamtéž

3.6.8 Daňová exekuce prodejem nemovitých věcí

Podmínkou k provedení exekuce prodejem nemovitých věcí je vlastnictví nemovitosti dlužníkem. Exekuce se vztahuje také na její součásti i na její příslušenství⁷¹.

Pojem nemovitá věc je zakotven v § 498 občanského zákoníku, který definuje nemovité věci jako pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením a věcná práva k nim, a také práva, která za nemovité věci prohlásí zákon⁷².

Exekuční příkaz se v případě exekuce prodejem nemovitých věcí doručí dlužníkovi, případným spoluvlastníkům nemovité věci a katastrálnímu úřadu, kterému se poté ještě doručí vyrozumění o nabytí právní moci, a to za účelem zapsání poznámky do rejstříku⁷³. Po doručení exekučního příkazu dlužníkovi mu nastávají účinky arrestatoria. Tím je zákonný zákaz převodu či jiného zatížení postižené nemovité věci. Dlužník je dále povinen do 15 dnů sdělit, kdo má k postižené nemovité věci předkupní či jiná práva a také závady spojené s touto nemovitou věcí⁷⁴.

Po právní moci exekučního příkazu ustanoví správce daně znalce k provedení ocenění nemovité věci, její příslušenství a jednotlivých práv a závad s touto věcí spojených. Výjimku tvoří pouze fakt, že by již předmětná nemovitá věc byla oceněna v době jednoho roku před nabytím právní moci exekučního příkazu a za předpokladu, že se nezměnily okolnosti rozhodující pro ocenění, pak by se nové znalecké ocenění neprovedlo⁷⁵.

Povinností dlužníka je na výzvu správce daně poskytnout součinnost v provedení místního šetření za účelem ohledání předmětné nemovité věci, v opačném případě si správce daně může za tímto účelem zjednat přístup⁷⁶.

Po provedení ocenění je na základě znaleckého posudku stanovena cena nemovité věci a jejího příslušenství, stejně tak jako cenu jednotlivých práv a závad s nemovitou věcí spojených, a dále cenu závad, které prodejem v dražbě nezaniknou. Z uvedených je pak vypočtena cena výsledná, kterou správce daně stanoví rozhodnutím. Takové rozhodnutí se doručí dlužníkovi, pristoupivšímu oprávněnému do daňové exekuce (ten, kdo má

⁷¹ VONDRÁKOVÁ, Alena. *Vymáhání pohledávek*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Meritum (Wolters Kluwer ČR), str. 769

⁷² § 498, Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: Sběrka zákonů. 2012, částka 33/2012

⁷³ § 220, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sběrka zákonů, částka 87/2009

⁷⁴ § 219, tamtéž

⁷⁵ § 221, tamtéž

⁷⁶ § 221, tamtéž

pohledávku za dlužníkem zajištěnou zadržovacím právem, zástavním právem či zajišťovacím převodem práva vázoucím na předmětu), případnému spoluvlastníkovi, manželovi a osobám, o kterých je známo, že pro ně na předmětné nemovité věci váznou práva a závady⁷⁷.

3.7 Aplikace pro podporu vymáhání nedoplatků

Z praxe lze konstatovat, že vymáhací činnost daňových exekutorů byla historicky velmi necentralizovanou a vesměs neorganizovanou agendou. Bylo spíše na jednotlivých konkrétních pracovnících, jak svou činnost v rámci agendy, kterou zpracovávají, nastaví. Samozřejmě byla činnost jednotlivých pracovníků kontrolována představeným. Avšak v kvantu daňových nedoplatků předaných vymáhacím útvarům nebylo v lidských silách provádět kontrolu odvedené práce v odpovídající kvalitě. V této oblasti tedy existoval významný prostor pro celkové zlepšení a systematizaci.

3.7.1 Monitoring nedoplatků

Jedná se o pomocný nástroj správce daně pro podporu práce daňových exekutorů. Tento nástroj byl do praxe zaveden v pilotním provozu vybranými finančními úřady (dále také „FÚ“) na úrovni krajů v roce 2014 v rámci projektu pro zefektivnění vymáhací činnosti FÚ. V praxi se jednalo o jednoduchý, avšak velmi užitečný soubor tabulek zpracovaný v programu Microsoft Excel, do kterého byla sehrávána data z automatizované daňového informačního systému – ADIS s měsíční aktualizací. Uvedený soubor tak poskytoval ucelený přehled nad zpracovávanou agendou v podobě jednotlivých daňových subjektů s nedoplatkem předaným do vymáhání, existenci bankovního účtu, příjmů ze závislé činnosti, vlastnictví nemovité věci či vozidla, stejně jako informaci o vydaných exekučních příkazech dle jednotlivých typů provedení daňové exekuce. Sloužil primárně představeným zaměstnancům k vykonávání kontrolní činnosti a rozdělování úkolů jednotlivých řadovým pracovníkům, kteří k tomuto nástroji z důvodu ochrany osobních údajů daňových subjektů (GDPR) neměli přímý přístup⁷⁸.

⁷⁷ § 221, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbirka zákonů, částka 87/2009

⁷⁸ Zdroj: Autor

V průběhu roku 2016 proběhlo již druhé (první v roce 2015) vyhodnocení projektu pro zefektivnění vymáhací činnosti FÚ s následnou úpravou souvisejících metodických materiálů, což vedlo k nové ucelené koncepci správy a vymáhání nedoplatků Finanční správou. V závěru roku 2016 byl v pilotním provozu spuštěn centrální celostátní monitoring všech nedoplatků a související vymáhací činnosti. V průběhu roku 2016 bylo rovněž dosaženo zapracování nových úloh v systému ADIS v souvislosti s projektem pro zefektivnění vymáhací činnosti FÚ⁷⁹.

3.7.2 Aplikace podpory exekuce – APEX

Jak je patrné z předchozí subkapitoly pomocný nástroj – monitoring nedoplatků narážel ve své podobě na problém s ochranou osobních údajů a mohl tak být využit pouze představenými zaměstnanci. Tím vznikl prostor pro další zdokonalení podpůrných aplikací v daňovém exekučním řízení. Ve spolupráci GFŘ a vybraných finančních úřadů se zkušenostmi získanými z praktického provozu aplikace Monitoring nedoplatků pak došlo k postupnému vývoji aplikace APEX – Aplikace podpory exekuce. Tato aplikace poskytuje obdobné údaje jako aplikace Monitoring nedoplatků, je však vystavěna a provozována ve webovém prostředí v rámci intranetu finanční správy, což umožňuje autorizaci přístupu a tato aplikace tak může být velkým pomocníkem nejen představeným pracovníkům, ale i pracovníkům řadovým. Vzhledem k jednoduchým způsobům vytváření různých skupin výstupů (výsledků) databáze v návaznosti na konkrétní autorizovaný přístup, tak je možné snadno oddělit výstupy z aplikace APEX na konkrétní spravované agendy jednotlivých řadových pracovníků, kteří tímto způsobem mohou aplikaci využít přímo, a ne pouze prostřednictvím zadaného úkolu od představeného zaměstnance, aniž by porušili zákon o ochraně osobních údajů, tzv. GDPR. Tato aplikace je v současné době (2022-2023) ve své zaváděcí a testovací fázi a během jednoho roku by měla plně nahradit aplikaci Monitoring nedoplatků⁸⁰.

⁷⁹ Finanční správa. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2016* [online]. str. 4 [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2016.pdf

⁸⁰ Zdroj: Autor

4 Vlastní práce

Následující kapitoly se zaměří zejména na statistické údaje, jejich popis a porovnávání úspěšnosti vymáhání daňových pohledávek dle jednotlivých pracovišť finančních úřadů České republiky.

4.1 Současná právní úprava

Apriori je vymáhání daní stanoveno daňovým řádem s určitou oporou v občanském soudním řádu, tak jak již bylo popsáno výše v části Teoretická východiska. V České republice má správce daně k dispozici také široké spektrum metodického materiálu, který mu pomáhá ve spravedlivém a efektivním vymáhání daní. Z praxe je potom zřejmé, že především efektivnost vymáhání je v současné době stanovena metodickým pokynem č.j. 2/19/7700-30132-202757 ze dne 14. 3. 2019 (neveřejný dokument, autor má k dispozici), kterým se stanoví lhůty a postupy při vymáhání nedoplatků (dále jen „metodický pokyn“). Tento metodický materiál se v čase stále vyvíjí a aktualizuje, tak, aby odpovídal změnám ve finančním trhu a daňových zákonech a zajistil efektivní a spravedlivé vymáhání daní.

4.1.1 Postupy doporučené metodickým pokynem

Kromě základního názvosloví stanoví metodický pokyn lhůty, a to jak lhůty vyměřovacích útvarů pro předání nedoplatků do vymáhání, tak lhůty pro zahájení zajišťování majetku a vymáhání. Nosným základem uvedeného metodického pokynu je myšlenka, že základem efektivního vymáhání nedoplatků je jejich včasné předávání vymáhacím útvarům do vymáhání, včasné zahájení zjišťování exekucí postižitelného majetku a zahájení vymáhacích úkonů.

Metodický pokyn kategorizuje nedoplatky do 3 různých skupin dle jejich výše. Jednotlivým skupinám nedoplatků pak přiřadí nejzazší lhůtu k provedení úkonu. V oblasti vymáhání stanoví prioritně využití daňové exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb z důvodu statisticky prokázaného nejvyššího výnosu ze všech způsobů vymáhání (viz následující kapitoly).

4.1.2 Výhody a nevýhody právní úpravy podpořené metodikou

Výhody:

- zákonné stanovení postupů pro vymáhání daní
- možnost využití širokého spektra nástrojů (zástava, blokování účtů, exekuce movitých věcí apod.)
- zvyšuje se efektivita vymáhání daní

Nevýhody:

- ztížený přístup pro daňové subjekty k právní ochraně
- administrativního zatížení
- zdlouhavost řízení
- vysoké náklady na realizaci vymáhacích opatření.

4.2 Výstupy Monitoringu nedoplatků

O monitoringu nedoplatků je v současné době třeba hovořit spíše v minulém čase. Byť je stále neoficiálně využívaným podpůrným nástrojem, je v průběhu let 2022-2023 celorepublikově oficiálně nahrazován Aplikací pro podporu exekuce – APEX (kapitola 3.7.2). Jak bylo řečeno výše (kapitola 3.7.1) v případě Monitoringu nedoplatků se jednalo o tabulky zpracované v programu Microsoft Office, které ve své datové oblasti obsahovaly údaje získané z automatizovaného daňového informačního systému – ADIS. Nelze tak říct, že by Monitoring nedoplatků do oblasti vymáhání přinesl nové údaje, nebo jakoukoliv informaci, kterou by pracovník správce daně na pozici daňového exekutora nebyl schopen zjistit právě z automatizovaného daňového informačního systému – ADIS. Nepřinesl. Jednalo se o pouze o ucelený přehled údajů. Představený zaměstnanec tak dostal ucelený přehled o každém svém podřízeném zaměstnanci, jaké konkrétní daňové subjekty má přiděleny k vymáhání. A k daňovým subjektům informace o existenci bankovního účtu, plátcí mzdy, vlastnictví nemovitých věcí, vlastnictví vozidel, podaných kontrolních hlášení a další podobné relevantní údaje. Stejně tak u každého exekvovaného daňového subjektu údaj o zahájených daňových exekucích dle jednotlivých způsobů popsanych v kapitole 3.6 Vymáhání daní a jejich subkapitolách. Předem vytvořenými makry v prostředí Microsoft Office,

se pak v tabulkách nástroje Monitoring nedoplatků jednoduše přepínalo mezi přednastavenými filtry. Představenému zaměstnanci tak stačil jeden úkon pro zjištění výsledku např. které daňové subjekty předané do vymáhání mají u bankovní instituce zřízen exekvovatelný bankovní účet a nemají na něho zahájenu daňovou exekuci. Popřípadě jsou zaměstnání (mají plátce mzdy) a není proti nim vedena daňová exekuce srážkami ze mzdy⁸¹.

Jak bylo řečeno v této kapitole výše. Uvedené údaje nebyly žádnou neznámou informací. Šlo a jde je vyhledat v automatizovaném daňovém informačním systému – ADIS, avšak tento v prostředí MS-DOS pracující systém neumí podat jednotlivé informace o daňovém subjektu takto seříděné. V jednu chvíli v tomto systému ADIS lze číst pouze jednu informaci o daňovém subjektu. Takže například zjištění informace o tom, zda má daňový subjekt exekvovatelný a správcem daně již exekvovaný bankovní účet je v automatizovaném daňovém informačním systému – ADIS otázka minimálně dvou operací. Takové operace lze však provádět vždy jen nad jedním daňovým subjektem. V celém portfoliu daňových dlužníků předaných do vymáhání proto nebylo v časových možnostech představeného zaměstnance takovou kontrolu během jednoho měsíce provést. Minimálně ne v takovém rozsahu, jaký poskytl výstup z podpůrného nástroje Monitoring nedoplatků.

4.3 Stav v oblasti vymáhání daní v době před pilotním provozem monitoringu nedoplatků

Jak je pojednáno výše, nástroj Monitoring nedoplatků byl do celorepublikového zkušebního provozu zaveden koncem roku 2016, přičemž byl na vybraných finančních úřadech zaveden do pilotního (testovacího) provozu již během roku 2014. Konkrétně mezi takto vybrané finanční úřady patřil i Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, kde také působí autor této práce již po dobu více než 10 let, a to na pozici referenta správy daní v oddělení vymáhacím.

Z praxe je známo, že práce daňových exekutorů byla před zavedením ucelené koncepce správy daní v oblasti vymáhání prací spíše jednotlivců a její koncepce se mírně lišila na každém územním pracovišti správce daně. Nelze v tuto chvíli tvrdit, že

⁸¹ Zdroj: Autor

praxe Finanční správy v oblasti vymáhání daní byla před zavedením podpůrných nástrojů nastavena chybně, či velmi špatně, avšak jistě zde existoval prostor pro zlepšení.

Na následujícím Obrázku 1 je prezentován konkrétní údaj o vývoji objemu daňových nedoplatků a úspěšnosti vymáhání v období let 2010 až 2014, tedy v letech před implementací nástroje Monitoring nedoplatků do svého zkušebního provozu na vybraných finančních úřadech a v roce 2014, kdy by nástroj Monitoring nedoplatků v průběhu roku zaveden do zkušebního provozu.

Obrázek 1 Vývoj objemu daňových nedoplatků v letech 2010 - 2014 v mld. Kč

Rok	Nedoplatky kumulované k 31.12. příslušného roku	Nedoplatky vymáhané k 31.12. příslušného roku	Nedoplatky vymožené 1.1. - 31.12. příslušného roku	Vymáháno (%)	Úspěšnost (%)
2010	106,4	71,2	7	66,9	9,9
2011	118,8	83,4	5,8	70,2	6,9
2012	134,7	98,8	8	73,3	8
2013	148,9	111,4	7,5	74,8	6,8
2014	110,6	92,2	11,2	83,4	12,1

Zdroj: Informace o činnosti FS ČR za rok 2014, <https://www.financnisprava.cz/>

Z dat uvedených na Obrázku 1 je patrna úspěšnost vymáhání v letech 2010 až 2013 oscilující mezi zhruba 7 až 10 % (v průměru za uvedené roky úspěšnost 7,9 %). Oproti tomu rok 2014 se zavedením zkušebního provozu Monitoringu nedoplatků, a to pouze na vybraných finančních úřadech a procentuální úspěšnost vymáhání 12,1 %, znamená skokový nárůst o 4,2 % úspěšně vymožených nedoplatků. Ve prospěch tohoto faktu svědčí i sloupec Nedoplatky kumulované k 31.12. příslušného roku, neboť zde nedochází k žádnému velkému nárůstu objemu celkového daňového dluhu roku 2014 oproti letům minulým. Stejně tak nelze konstatovat, že by do vymáhání bylo v roce 2014 předáno celkově větší množství daňového dluhu, o čemž nepřímě svědčí sloupec Nedoplatky vymáhané k 31.12. příslušného roku, byť tento údaj nemá silnou vypovídací hodnotu a může se v průběhu roku významně lišit i v řádu dní.

4.4 Stav v oblasti vymáhání daní v době zkušebního provozu a celorepublikového pilotního provozu monitoringu nedoplatků

V průběhu roku 2015 a dále pak v roce 2016 proběhla vyhodnocení projektu pro zefektivnění vymáhací činnosti FÚ. Celý rok 2016 byl v oblasti vymáhání ve sféře Finanční správy rokem, kdy bylo vynaloženo velké úsilí na vytvoření nového komplexního konceptu pro správu a vymáhání nedoplatků finanční správou. V rámci tohoto konceptu byl na konci roku 2016 spuštěn centrální celostátní monitoring všech nedoplatků a souvisejících vymáhacích činností v testovacím provozu. Probíhalo také ověřování podmínek pro rozšíření možností zjišťování majetku daňových dlužníků vymáhacími útvary finančních úřadů a zřízení online přístupů do databází třetích stran. Pracovníci GFŘ také vyjednali s Ministerstvem dopravy online přístup do systému centrálního registru vozidel, což výrazně přispělo k účelnosti a efektivnosti vymáhání pohledávek státu exekucí movitých věcí (vozidel). Neméně také k urychlení vyhledávací činnosti správce daně a snížení administrativní náročnosti jak u správců daně, tak i dalších orgánů státní správy.

Dopadem těchto změn, zejména zavedením nástroje Monitoring nedoplatků do celostátní působnosti, došlo k očekávanému navýšení úspěšnosti vymáhání a vymožených prostředků, jak prezentuje Obrázek 2.

Obrázek 2 Vývoj objemu daňových nedoplatků v letech 2015 - 2019 v mld. Kč

Rok	Nedoplatky kumulované k 31.12. příslušného roku	Nedoplatky vymáhané k 31.12. příslušného roku	Nedoplatky vymožené 1.1. - 31.12. příslušného roku	Vymáháno (%)	Úspěšnost (%)
2015	107,9	91,4	11,9	84,7	13
2016	55,9	44,1	13,3	78,9	30,2
2017	50,3	37,3	13,6	74,1	36,4
2018	41,6	30,9	12,9	74,3	41,7
2019	35,4	25,8	14,2	72,8	55,2

Zdroj: Informace o činnosti FS ČR za rok 2019, <https://www.financnisprava.cz/>

Z uvedených dat by na první pohled mohl vyplynout velký skokový nárůst úspěšnosti vymáhací činnosti od roku 2016 a to více než o celou polovinu z 13 % roku 2015 na 30,2 % v roce 2016. Při bližším zkoumání a pro názornost i v porovnání

k Obrázku 1 (str. 42) se zaměřením na sloupec Nedoplatky vymáhané k 31.12. příslušného roku, lze z uvedených dat vyčíst meziroční pokles vymáhaných nedoplatků řádově o necelých 7 mld. Kč, což při zachování téměř konstantního objemu vymáhaných nedoplatků v mld. Kč logicky vyústí k navýšení procentuální úspěšnosti.

Spolehlivým údajem o úspěšnosti nástroje pro podporu exekuce v oblasti vymáhání daní – Monitoring nedoplatků tak nadále zůstává údaj uvedený na Obrázku 1 a Obrázku 2 ve sloupci nazvaném Nedoplatky vymáhané 1.1. – 31.12. příslušného roku, neboť tento údaj je absolutní a neměnný, vyjádřený v miliardách Kč.

4.5 Vymáhání daňových nedoplatků vybraných pracovišť finančních úřadů České republiky

V této kapitole bude prezentován vývoj inkasa z nedoplatků předaných do vymáhání v období let 2013 až 2019 a to nad zvolenými pracovišti finančních úřadů, jimiž jsou Finanční úřad pro Hlavní město Prahu, Finanční úřad pro Královéhradecký kraj a Finanční úřad pro Pardubický kraj. Uvedené finanční úřady byly autorem práce zvoleny jako reprezentativní vzorek z následujících důvodů:

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu – jako zástupce pracoviště s největším objemem vymáhaných nedoplatků,
2. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj – jako zástupce pracoviště účastnického se zkušebního provozu nástroje pro podporu vymáhání daňových nedoplatků – Monitoring nedoplatků,
3. Finanční úřad pro Pardubický kraj – jako zástupce pracoviště, ve kterém byl nástroj pro podporu vymáhání daňových nedoplatků – Monitoring nedoplatků zaveden v rámci celorepublikového zkušebního provozu ke konci roku 2016.

Nedoplatkem předaným do vymáhání je chápán daňový nedoplatek, ke kterému byl již vytvořen exekuční titul (výkaz nedoplatků, vykonatelné rozhodnutí, vykonatelný zajišťovací příkaz). Není zde tedy nutně splněna podmínka vydání samotného exekučního příkazu, neboť v praxi často dochází k úhradě daňového nedoplatku ještě před zahájením daňové exekuce vydáním exekučního příkazu, například na základě neformálního telefonického rozhovoru daňového subjektu a daňového exekutora, nebo

po zaslání Vyrozumění o nedoplatku. Na každém takovém kroku se však již pracovník správce daně na pozici daňového exekutora již nějakou měrou aktivně podílí.

Vývoj celkového vymoženého inkasa výše uvedených vybraných finančních úřadů je prezentován v Tabulce 1.

Tabulka 1 Inkaso vymožených nedoplatků vybraných finančních úřadů v milionech Kč

FÚ/rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
FÚ pro hl. m. Prahu	1506,19	2589,74	2816,14	3451,34	3589,05	3512,34	3588,18
FÚ pro Královéhradecký kraj	374,22	441,39	427,57	408,27	335,01	404,11	353,03
FÚ pro Pardubický kraj	277,21	404,46	318,05	382,69	578,67	591,74	666,65

Zdroj: ADIS, Infoportál - Vývoj inkasa a nedoplatků, vlastní zpracování

Z uvedené Tabulky 1 lze vyčíst údaje o nárůstu inkasa vymožených nedoplatků Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a Finančního úřadu pro Pardubický kraj počínaje rokem 2016, ve kterém byl celorepublikově implementován zkušební provoz nástroje pro podporu exekuce v oblasti vymáhání daní – Monitoring nedoplatků. Oproti tomu nárůst takového inkasa je u Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj patrný již od roku 2014, kdy byl tento finanční úřad zapojen do pilotního provozu tohoto nástroje právě v průběhu roku 2014. Jak je z Tabulky 1 patrné, skokový nárůst inkasa u Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj je následně od roku 2016 utlumen a přechází v mírný pokles. Tento fakt je zřejmě zapříčiněn postupným pokrytím všech možných vymáhacích způsobů (daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, srážkami ze mzdy, movitých věcí, nemovitých věcí a další). Jedná se o takzvaný „bod zlomu“. Tedy termín používaný pro situaci, kdy jsme vytěžili dostupné zdroje a dosažení dalšího výrazného pokroku vyžaduje mnohem více úsilí, zdrojů a investic.

4.6 Přehled vymožených a vymáhaných nedoplatků na vybraných druzích příjmů

V této kapitole bude představen přehled vymáhaných a vymožených nedoplatků podle vybraných daňových příjmů pro období roku 2019 spolu s odpovídajícími hodnotami roku 2018. Uvedené údaje jsou zpracovány níže v Tabulce 2.

Tabulka 2 Přehled vymáhaných a vymožených nedoplatků u vybraných příjmů v milionech Kč

Druh příjmu	Nedoplatky vymáhané		Nedoplatky vymožené	
	k 31.12.2018	k 31.12.2019	k 31.12.2018	k 31.12.2019
Daň z přidané hodnoty	21 459	17494	2844	3059
Daně z příjmů	6 802	5927	1 028	1220
Daň z nemovitých věcí	309	287	76	78
Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	532	411	43	40
Daň z nabytí nemovitých věcí	241	216	106	137
Daň silniční	363	318	126	129

Zdroj: Informace o činnosti FS ČR za rok 2019, www.financnisprava.cz, vlastní zpracování

Nejvyšší hodnoty jsou evidovány u vymáhaných i vymožených daňových nedoplatků na dani z přidané hodnoty. Pokud srovnáme údaje o nedoplatcích u různých druzích příjmů mezi jednotlivými lety, je patrný pozitivní vývoj v oblasti vymáhání nedoplatků. Celkový objem zaznamenaných kumulativních nedoplatků klesá, což vede k meziročnímu poklesu objemu nedoplatků na těchto daních. Nicméně, přestože došlo ke snížení celkového kumulativního objemu nedoplatků, objem nedoplatků, které byly vymoženy vymáhacími úkony, meziročně vzrostl.

4.7 Přehled celkového inkasa na vybraných druzích příjmů

Aby bylo možné udělat si obrázek o efektivitě vymáhání daní a potažmo o efektivitě nástrojů pro podporu vymáhání daní, je třeba znát také celkový stav inkasa. Tedy nezabývat se pouze otázkou nedobrovolného výběru daně, ale pohlédnout na daňový

příjem státního rozpočtu v celkovém daňovém inkasu. Tento pohled je reprezentovaný Tabulkou 3, která zachycuje celkové daňové inkaso státního rozpočtu, stejně jako jednotlivé dílčí inkaso vybraných druhů příjmů v letech 2013 až 2019.

Tabulka 3 Přehled vývoje inkasa daní v letech 2013 až 2019 v milionech Kč

Druh příjmu	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
DPH	308300	322662	331604	349460	381435	413013	431311
Daně z příjmů	262354	279203	301862	337103	363474	393902	429538
Daň z nemovitých věcí	9847	9910	10313	10582	10758	10829	10935
Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	9078	3819	-4193	-164	102	63	28
Daň z nabytí nemovitých věcí	x	5600	10982	12697	12478	13573	13847
Daň silniční	5273	5539	5814	5970	6191	6276	6484
Ostatní	15743	12251	13785	16550	21134	15978	14897
Celkem	610597	638982	670167	732197	795572	853634	907039

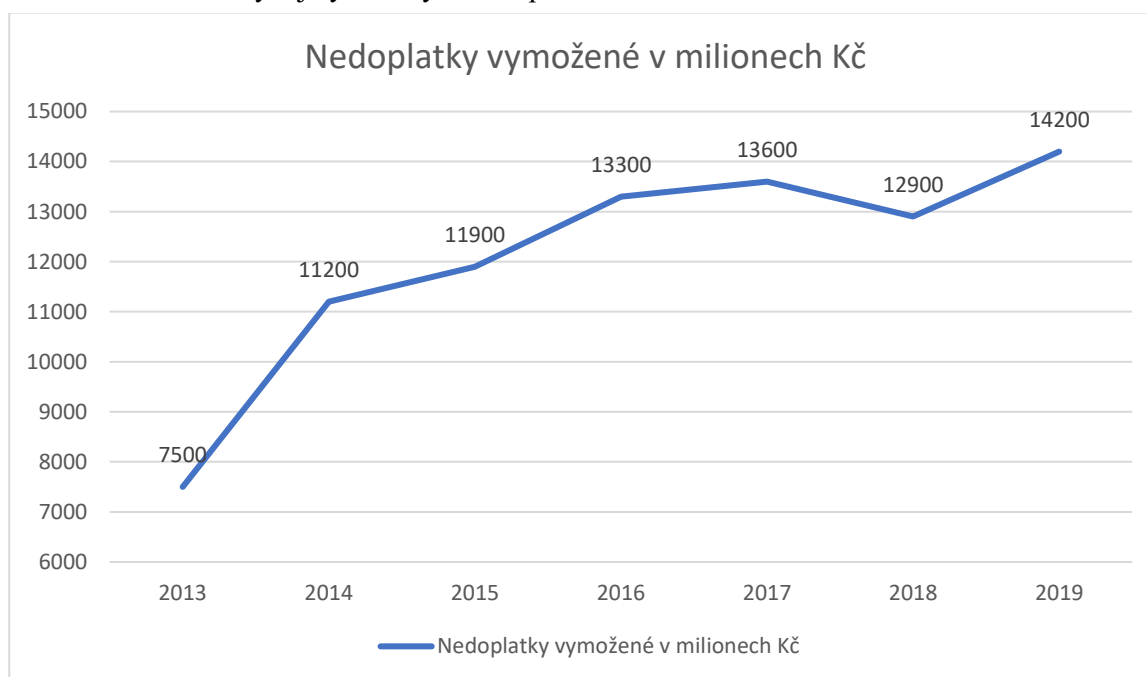
Zdroj: Údaje z výběru daní, <https://www.financnisprava.cz/>, vlastní zpracování

5 Zhodnocení a doporučení

Vývoj vymáhaných nedoplatků na daních v období let 2013-2019 je zajímavým tématem z hlediska daňového systému a jeho efektivity. Jedním z faktorů, který ovlivnil vývoj vymáhání nedoplatků postupně od roku 2014, bylo zavedení pomocného nástroje správce daně pro podporu práce daňových exekutorů.

Zavedení pomocného nástroje pro vymáhání nedoplatků na daních bylo progresivním krokem v boji proti daňovým dlužníkům. Úkolem tohoto nástroje je usnadnění vymáhání nedoplatků a zvýšení jeho úspěšnosti, čehož je dosaženo zejména zvýšením přehlednosti o aktivech daňových dlužníků, a potažmo možných způsobů nedobrovolného výběru (způsobů vymáhání).

Graf 1 Vývoj vymožených nedoplatků v letech 2013–2019 v milionech Kč

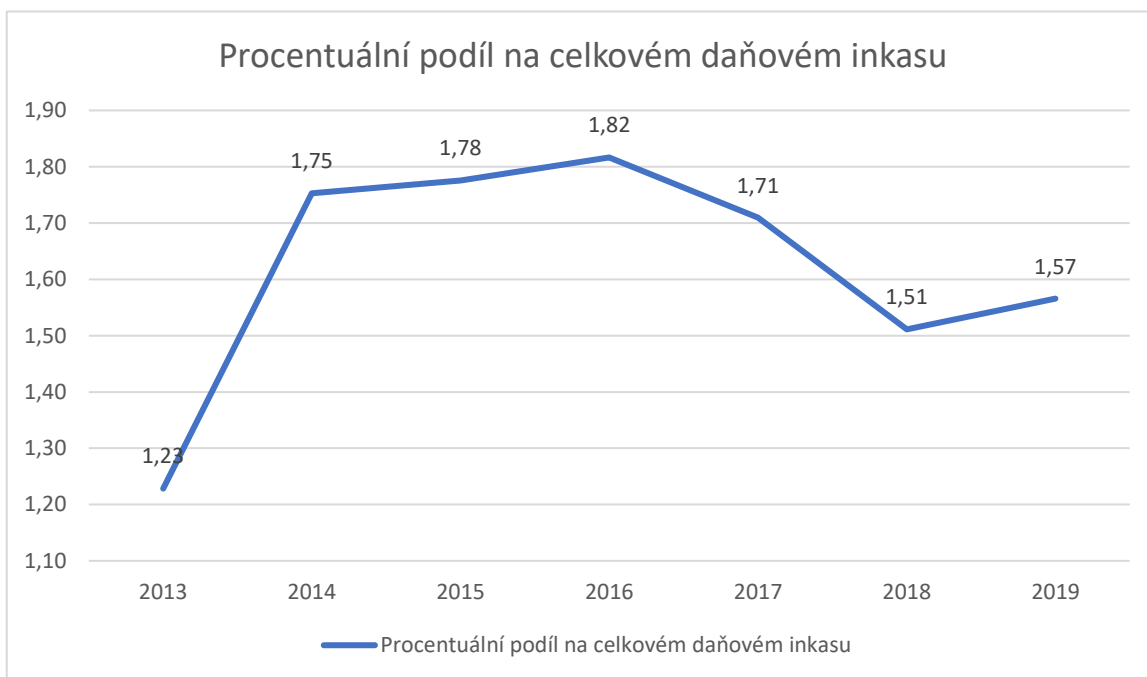


Zdroj: vlastní zpracování

Z Grafu 1 je patrné, že v průběhu let 2013-2019 došlo ke zlepšení výkonnosti vymáhání daňových nedoplatků. Na uvedeném grafu jsou patrné dva výraznější nárůsty, a to v letech 2014, kdy byl spuštěn pilotní provoz pomocného nástroje správce daně pro podporu práce daňových exekutorů – Monitoring nedoplatků, a další v roce 2016, kdy byl tento nástroj implementován do celorepublikového zkušebního provozu.

Nicméně, i když byly v oblasti vymáhání daňových nedoplatků provedeny pozitivní změny, celkový procentuální dopad na daňové inkaso byl téměř zanedbatelný, jak zobrazuje Graf 2.

Graf 2 Procentuální podíl vymožených daňových nedoplatků na celkovém daňovém inkasu v letech 2013–2019



Zdroj: vlastní zpracování

Při hodnocení účinnosti vymáhání daní je však důležité brát v úvahu nejen výnosy z vymáhání samotného, ale také celkové daňové inkaso a procentuální podíl vymožené daně na celkových výnosech. Pokud bychom se soustředili pouze na výnosy z vymáhání daní, mohli bychom přehlédnout fakt, že celkové daňové inkaso se může zvyšovat i při relativně stabilním podílu vymožené daně na celkových výnosech.

Navíc, i když se procentuální podíl vymožené daně na celkových výnosech výrazně nemění, dochází k postupnému zvyšování výnosů z vymáhání daní, což v dlouhodobém horizontu znamená pozitivní trend nejen samotné vymožené daně, ale i celkového daňového inkasa, potažmo celého státního rozpočtu.

Z tohoto pohledu lze tedy konstatovat, že sice došlo k progresivnímu vývoji vymáhání nedoplatků na daních v letech 2013-2019, ale výsledné procentuální zastoupení této částky v celkovém daňovém inkasu bylo téměř zanedbatelné. Proto je nutné neustále

pracovat na zlepšení účinnosti a efektivity vymáhání nedoplatků na daních, aby bylo dosaženo co nejlepších výsledků a aby byla zajištěna spravedlnost vůči daňovým poplatníkům, kteří své povinnosti plní řádně a včas.

Zlepšení v podobě větší aktuálnosti a napojení pomocných nástrojů správce daně pro podporu práce daňových exekutorů přímo do automatizovaného daňového informačního systému – ADIS by mohlo přinést mnoho výhod.

Aktuálnost informací je klíčová pro úspěšné vymáhání daní a může pomoci snížit objem nezaplacených daní. V současné době jsou aktualizace dat v pomocných nástrojích prováděna obvykle jednou měsíčně, což může být neefektivní pro včasné vymáhání dluhů. Větší aktuálnost dat by umožnila daňovým orgánům rychleji identifikovat dlužníky a přijmout vhodná opatření pro vymáhání daní.

Napojení pomocných nástrojů správce daně pro podporu práce daňových exekutorů přímo do ADIS by dále zefektivnilo vymáhání dluhů. Díky této integraci by bylo možné vystavit exekuční příkaz přímo z tohoto pomocného nástroje, což by snížilo administrativní náklady a zrychlilo celý proces vymáhání. Navíc by to umožnilo daňovým orgánům rychleji reagovat na daňové dlužníky a zajistit včasné splacení daňových dluhů.

Celkově by tedy zlepšení v podobě větší aktuálnosti a napojení nástroje pro podporu práce daňových exekutorů přímo do ADIS mohlo přinést výrazné výhody pro daňové orgány a potažmo i pro daňové poplatníky.

6 Závěr

Cílem práce bylo zjištění efektivnosti zavedení nástrojů (aplikací) pro podporu vymáhání nedoplatků na daních. Tohoto cíle bylo dosaženo vyhodnocením nasbíraných statistických ukazatelů a následným konstatováním progresivního vývoje v oblasti vymáhání daňových nedoplatků od roku 2014 po zavedení pomocného nástroje správce daně pro podporu práce daňových exekutorů – Monitoring nedoplatků, jehož zavedení také podpořilo celorepublikové sjednocení postupů v rámci agendy vymáhání daní.

Nicméně, z hlediska celkového daňového inkasa, byl tento progresivní vývoj ve vymáhání nedoplatků na daních a jeho fiskální efekt vyjádřený procentuálně k celkovému daňovému inkasu téměř zanedbatelný. To znamená, že výše vymáhaných nedoplatků se v celkové částce daňového inkasa procentuálně příliš neprojevila. Tento fakt však může být způsoben mnoha faktory, jako je například neustále rostoucí objem výběru daní a různorodost daňových závazků, které jsou předmětem vymáhání, chybami v daňových přiznáních, nedostatečným plněním daňových povinností, neúmyslnými omyly nebo dokonce úmyslnými daňovými podvody.

Přesto lze dle autora progresivní vývoj ve vymáhání nedoplatků na daních považovat za účinný způsob pro snižování ztrát způsobených neplněním daňových povinností, i když se nemusí projevit na celkovém daňovém inkasu. Tomuto progresivnímu vývoji nelze upřít určitou dávku represivního a preventivního opatření.

Pro další zlepšení této situace bylo navrženo řešení v podobě větší aktuálnosti a napojení pomocných nástrojů správce daně pro podporu práce daňových exekutorů přímo do automatizovaného daňového informačního systému – ADIS, což by vedlo k ještě většímu zefektivnění práce daňových exekutorů, snížení administrativní zátěže a zrychlení celého procesu vymáhání daní.

Celkově bude tato bakalářská práce přínosem pro všechny, kteří se zajímají o problematiku daňové exekuce a chtějí se dozvědět více o nástrojích, které jsou finančním úřadům k dispozici.

7 Seznam použitých zdrojů

Knižní publikace

BAKEŠ, Milan. Finanční právo. 5., upr. vyd. v Praze: C. H. Beck, 2009. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6.

GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6., aktualiz. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, 310 s. ISBN 978-80-7380-454-1.

GRŮŇ, Ľubomír. Finanční právo a jeho instituty. Praha: Linde, 2004. Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 80-7201-474-9.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. Finanční a daňové právo. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0.

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

PAULIČKOVÁ, Alena. Finančné právo v Čechách a na Slovensku. Ostrava: KEY Publishing, 2014. ISBN 978-80-7418-215-0.

PERTHEN, Ervín. *Správa a vymáhání pohledávek v praxi*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Právo prakticky. ISBN 978-80-7478-952-6.

ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5.

VONDRÁKOVÁ, Alena. *Vymáhání pohledávek*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-686-8.

Právní předpisy

Rozsudek NSS 9 Afs 214/2016

Rozsudek NSS 1 Afs 394/2018

Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů. In: Sběrka zákonů, částka 56/1963

Zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů. In: Sběrka zákonů. 2011, částka 161/2011

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: Sběrka zákonů. 2012, částka 33/2012

Elektronické zdroje

Finanční správa. *Popis systému: Daňový systém ČR* [online]. [cit. 2022-05-19]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>

Oficiální internetová stránka Evropské unie. *Spravedlivé a účinné zdanění podporující hospodářský růst* [online]. [cit. 2022-05-19]. Dostupné z: https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/taxation_cs

Finanční správa. *Kdo je to "daňový subjekt"* [online]. [cit. 2022-05-24]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/zivotni-situace/zacinate-podnikat>

Citáty.net. *Nic lidského netrvá věčně* [online]. [cit. 2022-05-25]. Dostupné z: <https://citaty.net/citaty/24135-titus-maccius-plautus-nic-lidskeho-netrva-vecne/>

Finanční správa. *Daňový systém ČR* [online]. [cit. 2022-09-27]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danovy-system-cr/letak.pdf>

Justice.cz. *Podlužník* [online]. [cit. 2022-09-30]. Dostupné z: <https://exekuce.justice.cz/jak-predejtit-problemum-s-cizi-exekuci-platce-mzdy-a-jiny-podluznik/>

Finanční správa. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021* [online]. str. 48 [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2021.pdf

Finance.cz. *Životní a existenční minimum od 1. července 2022 narůstá o 8,8 %* [online]. [cit. 2022-09-30]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/542786-rust-zivotniho-minima-2022-vliv-na-narok-a-vysi-prispevku-davek/#1>

ČNB. *Co je chráněný účet a jak jej zřídit a užívat?* [online]. [cit. 2022-09-30]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/casto-kladene-dotazy/Co-je-chraneny-ucet-a-jak-jej-zridit-a-uzivat/>

Finanční správa. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2016* [online]. str. 4 [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2016.pdf

8 Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk

8.1 Seznam obrázků

Obrázek 1	Vývoj objemu daňových nedoplatků v letech 2010 - 2014 v mld. Kč	42
Obrázek 2	Vývoj objemu daňových nedoplatků v letech 2015 - 2019 v mld. Kč	43

8.2 Seznam tabulek

Tabulka 1	Inkaso vymožených nedoplatků vybraných finančních úřadů v milionech Kč.....	45
Tabulka 2	Přehled vymáhaných a vymožených nedoplatků u vybraných příjmů v mil. Kč..	46
Tabulka 3	Přehled vývoje inkasa daní v letech 2013 až 2019 v milionech Kč.....	47

8.3 Seznam grafů

Graf 1	Vývoj vymožených nedoplatků v letech 2013–2019 v milionech Kč.....	48
Graf 2	Procentuální podíl vymožených daňových nedoplatků na celkovém daňovém inkasu v letech 2013–2019.....	49

8.4 Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
OSŘ	zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
NSS	Nejvyšší správní soud
GFŘ	Generální finanční ředitelství
FÚ	finanční úřad
FS	Finanční správa
ADIS	Automatizovaný daňový informační systém
ODÚ	Osobní daňový účet
DS	daňový subjekt
APEX	Aplikace podpory exekuce