

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: 6 208 T Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



Téma: Prostředky správce daně pro výběr a vymáhání daní

Vedoucí bakalářské práce

Ing. Jarmila Křížová

Autor

Štěpánka Jarešová

Prohlašuji, že jsem tuto bakalářskou práci na téma „Prostředky správce daně pro výběr a vymáhání daní“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění, materiálů a zdrojů informací, které uvádím v seznamu literatury.

V Třeboni 10.dubna 2007

Ráda bych na tomto místě poděkovala Ing. Jarmile Křížové, za poskytnuté rady, cenné připomínky a odbornou pomoc při psaní této práce.

OBSAH

1. Úvod	- 3 -
2. Správa daní	- 5 -
2.1. Obsah zákona o správě daní a poplatků v ČR	- 5 -
2.2. Správa daní	- 7 -
2.3. Zásady daňového řízení	- 9 -
3. Vývoj daňových nedoplatků	- 12 -
3.1. Přehled vývoje nedoplatků daňových příjmů veřejných rozpočtů	- 12 -
3.2. Nedoplatky daňových příjmů, evidované územními finančními orgány	- 15 -
3.3. Nedoplatky daňových příjmů, evidované celními orgány	- 18 -
3.4. Nedoplatky daňových příjmů, evidované Českou správou sociálního zabezpečení	- 20 -
4. Prostředky správce daně k výběru daní včetně příslušenství	- 22 -
4.1. Části daňového řízení	- 22 -
4.2. Přípravné řízení	- 22 -
4.3. Vyměřovací řízení	- 23 -
4.4. Placení daní	- 25 -
4.4.1. Příslušenství daně	- 26 -
4.4.2. Způsoby placení daní	- 27 -
4.4.3. Dispozice s daňovou pohledávkou	- 29 -
4.4.3.1. Posečkání daně a povolení splátek	- 30 -
4.4.3.2. Prominutí daňového nedoplatku	- 31 -
4.4.3.3. Odpis daňového nedoplatku pro nedobytnost	- 32 -
4.5. Úrok z prodlení	- 32 -
4.6. Daňové přeplatky a úrok	- 33 -
4.7. Zálohy a vybírání daně srážkou	- 35 -
4.8. Promlčení daňových nedoplatků	- 37 -
4.9. Evidence daní	- 38 -
4.10. Zvýšení daně	- 38 -
4.11. Zajištění daně a zástavní právo	- 38 -
4.12. Vymáhání daňových nedoplatků aneb uhrazovací exekuce	- 41 -
4.12.1. Právní úprava	- 41 -

4.12.2. Právní předpoklady pro zahájení vymáhání a nařízení daňové exekuce	42 -
4.12.3. Výzva k zaplacení daňového nedoplatku	43 -
4.12.4. Provedení daňové exekuce	43 -
5. Mezinárodní spolupráce při správě daní	47 -
5.1. Mezinárodní pomoc při správě daní a rozsah v jakém je poskytována	47 -
5.2. Konkrétní formy mezinárodní spolupráce a jejich náplň	47 -
5.3. Nakládání s informacemi	49 -
5.4. Úprava lhůt pro podávání informací	49 -
5.5. Omezující faktory poskytování informací v mezinárodním styku	50 -
6. Zhodnocení problematiky využívání prostředků při výběru daňových	
nedoplatků	51 -
7. Závěr	55 -
8. Literární přehled	57 -
9. Seznam příloh	59 -

1. Úvod

Pro zpracování bakalářské práce jsem si vybrala oblast daní. Jak hlavní název práce „Prostředky správce daně pro výběr a vymáhání daní“ napovídá, zabývám se současnou úpravou této problematiky a postavením a kompetencemi orgánů daňové správ. Procesní stránka správy daní je upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Vzhledem k velkému rozsahu této problematiky jsem se zaměřila především na vymáhání a výběr daní, který se řídí ZSDP. V úvodu se věnuji obsahu ZSDP a základním zásadám, kterými se řídí daňové řízení. V další části podávám informace a přehled o vývoji daňových nedoplatků evidovaných jak územními finančními orgány, tak i Českou správou sociálního zabezpečení a celními orgány. Následující část pojednává o prostředcích, které používá správce daně k výběru daní, jaké kroky tomu předcházejí a jak je postupováno pokud není daň uhrazena. Dále se zmiňuji o mezinárodní spolupráci při správě daní, jejíž význam narůstá s postupnou liberalizací a globalizací národních ekonomik. Tato spolupráce je jedním z efektivních prostředků boje proti daňovým únikům. Výměna informací se zahraničními daňovými správami přispívá ke zjištění velkého množství údajů o daňových subjektech, které by daňová správa nebyla sama schopna zjistit. Nakonec se snažím přiblížit, kde jsou spatřovány největší problémy, které brání efektivnímu výběru daní.

Hlavní cílem modernizace daňové správy je zvýšení účinnosti správy daní, zejména zvýšení efektivnosti výběru daní a dosažení stavu, kdy daňová správa bude odpovídat standardům členských států Evropské unie tak, aby mohla dlouhodobě stanovovat cíle k řádnému zajištění výběru daní a plánování své činnosti.

V průběhu roku 2005 byl v legislativním procesu projednáván vládní návrh novely zákona o územních finančních orgánech (ÚFO), který vypracovalo a předložilo Ministerstvo financí. Tato novela nabyla účinnosti dnem 1. ledna 2006, v některých částech však již 11. listopadu 2005, k transformaci 23 FÚ na pracoviště došlo k 1. lednu 2007 (zákon č. 444/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony).

Tato novela zákona o ÚFO přinesla především změny v územní působnosti FÚ, v převodu výkonu tzv. **dělené správy** na celní orgány, zavedení oprávnění finančních úřadů vykonávat kontrolu označení provozovny podle živnostenského zákona, některé změny zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a některé změny zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích.

V červnu 2005 byly k přípravě dlouhodobé koncepce modernizace daňové správy vytvořeny čtyři pracovní týmy složené z uznávaných odborníků Ústředního finančního a daňového ředitelství a územních finančních orgánů. Odborníci z jednotlivých týmů se zabývají organizační strukturou a zefektivněním vnitřních procesů, službami daňovým poplatníkům a komunikací s veřejností, posílením prosazování a uplatňování daňových zákonů a efektivním managementem zdrojů v daňové správě.

Cílem navrhovaných změn je vybudovat moderní daňovou správu s vysokou efektivitou a produktivitou, která klade důraz na dobrovolné plnění daňových povinností a vykazuje vysokou kvalitu služeb kompetentních a motivovaných daňových úředníků, za existence vzájemné důvěry a rovného vztahu daňových subjektů a úředníků daňové správy.

Schválený materiál "Modernizace daňové správy" se stane podkladem pro zpracování návrhu věcného záměru zákona o Daňové správě České republiky a návrhu zákona o Daňové správě České republiky s předpokládanou účinností od 1. 1. 2008.

Na poli mezinárodního zdaňování došlo ke dvěma důležitým krokům, a to v oblasti zdaňování nadnárodních společností a v oblasti zdaňování příjmů z úspor.

V oblasti zdaňování příjmů z úspor je nově možné získávat informace o úrokových příjmech českých občanů ze zahraničí, neboť dne 1. 7. 2005 vstoupila v účinnost Směrnice Rady 2003/48/ES. Tato směrnice byla do českého právního řádu implementována § 38fa zákona o daních z příjmů a zajišťuje automatickou výměnu informací ohledně příjmů úrokového charakteru v rámci Evropské unie, Švýcarska, San Marina, Lichtenštejnska, Andorry, Monaka a závislých území Velké Británie a Nizozemí.

V průběhu minulých let se ukázalo, že základním kamenem a hlavní devizou ve spolupráci daňových správ nebude pouhá výměna informací v rámci jednotlivých daní dle smluv o zamezení dvojího zdanění či dle příslušných Nařízení Evropské unie, ale výměna zkušeností, postupů a praktik, které jednotlivé daňové správy používají při správě daní.

Tato forma spolupráce je preferována i v rámci mezinárodních organizací daňových správ. Má se totiž za to, že globalizace a propojenost světa obchodu nemůže být zároveň izolací daňových správ.

Česká daňová správa se do tohoto mezinárodního daňového dialogu aktivně zapojila od roku 2000. Ačkoliv byla z počátku v roli příjemce zkušeností jiných vyspělejších zemí, postupem času si vypracovala pozici, která jí umožňuje sdílet vlastní zkušenosti a postupy v různých oblastech výkonu správy daní s jinými zahraničními daňovými správami.

2. Správa daní

2.1. Obsah zákona o správě daní a poplatků v ČR

Základní právní norma, kterou se správa daní řídí je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon je komplexní procesně právní normou . Komplexnost vyplývá z řady příčin:

- 1) upravuje nejenom správu všech daní, které se v ČR vybírají nebo budou vybírat (viz zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní), ale i správou poplatků a odvodů (s výjimkou příspěvkových organizací); to na druhé straně znamená, že zákon o správě daní a poplatků neupravuje ani cla ani příjmy obcí z hospodaření se svěřeným majetkem
- 2) zabývá se správou výše uvedených příjmů bez ohledu na daňové určení výnosu a kompetenční příslušnosti
- 3) upravuje postup všech daňových subjektů (fyzických i právnických osob) a všech finančních orgánů včetně postupu tzv. třetích osob (svědci, znalci, státní orgány, ručitelé apod.)

Tato komplexnost má i svoje úskalí dané značnou složitostí a obsáhlostí zákona; se svými 107 paragrafy se stal nejobsáhlejším zákonem v oblasti daní v ČR.

Zákon sám je rozdělen do 8 částí:

První část obsahuje obecná ustanovení. Zde se upravují základní zásady a „pravidla hry“, tj. rozsah působnosti zákona, základní zásady daňového řízení (neveřejnost, mlčenlivost, úzká součinnost daňového subjektu, respektování skutečného obsahu právního úkonu), úřední jazyk, místní příslušnost správce, druhy subjektů účastnících se daňového řízení, otázky zastupování, otázky spojené s protokolem o ústním jednání, počítání plynutí lhůt, práva a povinnosti daňového subjektu, práva správce daně, systém doručování úředních písemností, proces zahajování a zastavení řízení, otázky spojené s úhradou nákladů řízení, systém dokazování a náležitosti rozhodnutí jako základní formy ukládání povinností správcem daně.

Obsahem *druhé části* je přípravné řízení. Do něho spadají otázky registrace daňových subjektů i ukončení jejich činnosti, pravidla při ukládání pokut, pravidla blokového řízení a pozastavení činnosti podnikatele i tzv. **součinnost třetích osob** při daňovém řízení. Znamená to, že kromě správce daně a samotného daňového subjektu se daňového řízení zpravidla účastní i tzv. „třetí“ osoba. Jejich spolupráce je buď automatická ze zákona nebo až na výzvu správce. K těmto osobám patří zejména soudy, státní kontrolní úřady, banky, pošty, pojišťovny, vydavatelé tisku a veřejní přepravci právnické osoby – provádějící úhrady ve prospěch fyzických osob a další osoby, které mohou sdělit důležité informace o daňovém subjektu v souvislosti s daňovým řízením.

Třetí část je nazývána vyměřovací řízení. Zde jde o zásady při podání daňového přiznání nebo dodatečného a opravného daňového přiznání, sjednocující se pravidla zaokrouhlování daně i jejího **příslušenství** (sankční platby spojené s neplněním daňových povinností typu penále, pokuty, zvýšení daně, úroky, exekuční náklady), vysvětluje se počítání lhůt pro vyměření daně, objasňuje se pojem **platební výměr** (dokument, kterým správce daně sděluje výši správně vypočítané daně) a dodatečný platební výměr včetně pravidel pro přiznání majetku.

Část čtvrtá pojednává o **řádných opravných prostředcích**, kterým je **odvolání**. Poplatník má právo odvolat se např. proti rozhodnutí správce daně, kterým mu byl stanoven daňový základ a výše daně, proti rozhodnutí o uložení pokuty, proti postupu správce daně, kterým uhradil jinou daňovou platbu než jak určil daňový subjekt a proti řadě dalších případů. Naopak odvolat se nelze např. proti uložení pokuty v blokovém řízení, proti rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti, proti výzvám správce v rámci tzv. vytýkacího řízení, proti rozhodnutí odvolacího orgánu, proti rozhodnutí nevyhovující námitce proti postupu správce daně a proti řadě dalších případů.

Pátá část pojednává o **mimořádných opravných prostředcích**, kterým je obnova již ukončeného řízení z důvodu existence nových důkazů a skutečností. Dále se dává MF ČR pravomoc prominout daň z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z různého výkladu zákona nebo prominutí příslušenství daně (nikoliv tedy daň samotnou) z důvodu odstranění tvrdosti zákona.

Šestá část je věnována samotnému placení daní, tj. způsobu placení, vymezení dne platby a způsobu evidence daní. Dále se zde stanoví velikost a postup výpočtu penále a vypořádání přeplatků na dani, přesně se vymezují podmínky pro prominutí daňového nedoplatku; důležitým ustanovením je i postup při vymáhání daňových nedoplatků.

„*Sedmá část* byla zrušena. Část sedmá o správě daní a poplatků (ustanovení § 74 – 95) obsahovala původně zvláštní ustanovení k jednotlivým druhům daní. Vzhledem k rozdělení kompetencí mezi jednotlivé republiky (Českou a Slovenskou) a federaci (československou) v době přijetí zákona o správě daní a poplatků nemohla být tato ustanovení součástí jednotlivých zákonů, upravujících daně, tvořící daňovou soustavu tehdejší ČSFR (dnes je situace taková, že normy tvořící původně sedmou část zákona jsou nyní součástí příslušných zákonů)“. (Kindl a kol., 2002)

Poslední, *osmá část* obsahuje přechodná a závěrečná ustanovení, která upravují postup přechodu ze starého systému na nový, výčtem uvádí zákony, které se ruší a celý zákon končí dnem nabytí účinnosti.

2. 2. Správa daní

Správa daní upravuje pravidla jednání jednotlivých subjektů v průběhu řízení o daních, vymezuje jejich práva a povinnosti. **Zákon** o správě daní a poplatků **definuje správu daní** jako právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat, nebo kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době.

Zákon o správě daní a poplatků upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na dani za tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, rozpočtů územních samosprávních celků a státních fondů nebo Národního fondu.

Je-li správa daní souborem úkonů, neobejde se bez osob, které tyto úkony provádějí, nazýváme je **účastníky daňového řízení**. Základními účastníky řízení jsou na jedné straně daňové subjekty a na druhé straně osoby vykonávající dohled státu, tj. k tomu určené správní orgány zvané správci daně.

„Zákon upravuje nejen postup správce daně, ale všech osob zúčastněných na daňovém řízení, tedy i daňových subjektů a třetích osob. Kdo je správcem toho kterého daňového příjmu, je stanoveno ve zvláštních předpisech (věcná příslušnost). Nejdůležitějšími správci daně jsou územní finanční orgány, které spravují převážnou většinu daní“. (Vančurová, 2006)

Daně spravují ale i jiné státní orgány:

- **celní orgány** spravují spotřební daně, cla a malou část daně z přidané hodnoty při dovozu zboží ze třetích zemí
- **územní orgány** spravují místní a správní poplatky

„Druhým základním účastníkem daňového řízení je daňový subjekt (poplatník, nebo plátce). Ten, pokud nemůže, nebo nechce z různých důvodů jednat se správcem daně, musí nebo může být zastupován svým zástupcem (§10 ZSDP). Daňový subjekt podává veškerá podání a jednání v daňovém řízení s místně a věcně příslušným správcem daně. Protože však finančních i celních úřadů je příliš mnoho, musí si mezi sebe rozdělit území státu, k tomu slouží vymezení místní příslušnosti (podle § 4 ZSDP). U fyzických osob se základní místní příslušnost v daňovém řízení řídí bydlištěm (nebo místem, kde se FO převážně zdržuje), u právnických osob pak jejich sídlem“. (Vančurová, 2006)

Při výběrech některých daní je místní příslušnost stanovena odlišně, například u daně z nemovitosti se místní příslušnosti řídí polohou nemovitosti, která je předmětem zdanění.

Pokud by se daňovému subjektu stalo, že by podal podání jinému než místně, nebo věcně příslušnému správci, musí tento správce daně předat podání správci daně příslušnému a uvědomit o tom daňový subjekt.

Účastníky daňového řízení může být celá řada dalších osob (§ 7 ZSDP). Třetími osobami jsou např. tlumočníci, soudní znalci, svědci, auditoři, atd. Každý subjekt (nejen daňový) se může stát i účastníkem daňového řízení jako třetí osoba, a to zejména jako osoba povinná součinností se správcem daně (§ 8 ZSDP).

„Součinnost třetích osob představuje jejich povinnost v případech vymezených zákonem spolupracovat se správcem daně, který ji využívá k získávání dalších informací pro vedení daňového řízení a zejména pro dokazování. Součinnost v daňovém řízení může mít podobu automatické součinnosti se zákonem nebo povinnost spolupráce na výzvu správce daně. Automatickou součinností jsou ze zákona povinny např. právnické osoby (a fyzické osoby, které mají příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti nebo z pronájmu), které vyplácejí fyzickým osobám určité druhy příjmů, ze kterých nebyla vybrána srážka daně nebo záloha na daň“. (Kobík, 2005)

Daňové řízení je především souborem úkonů směřujícím k určitému cíli. Cílem daňového řízení je *vybrat daň, tak aby nebyly kráceny daňové příjmy*. Z definice cíle daňového řízení už více méně plyne, že v České republice správci daně hájí pouze zájmy

státu, a tak je na daňovém subjektu, aby znal daňové právo a mohl uplatnit vše, co v jeho prospěch použít lze.

2. 3. Zásady daňového řízení

Nejdůležitější zásady, podle kterých se postupuje v průběhu daňového řízení jsou uvedeny v následujícím přehledu.

Zásada:
zákonného postupu
neveřejnosti
mlčenlivosti
přiměřenosti kroků a úkonů správce daně
volného hodnocení důkazů správcem daně
skutečného obsahu věci
součinnosti správce daně s daňovým subjektem
spolupráce daňového subjektu se správcem daně
rovnosti daňových subjektů před správcem daně

„Všichni účastníci daňového řízení jsou povinni zachovávat **zákonný postup**, tj. musí se řídit obecně závaznými právními normami a používat jen takové prostředky, které jsou v souladu s právem. V hierarchii právních norem v daňovém řízení před obecnou úpravou uvedenou v zákoně o správě daní a poplatků má přednost úprava zákony o jednotlivých daních a před nimi je zase dáována přednost mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění“. (Kubátová, 2005)

„Daňové řízení je vždy **neveřejné**, což odpovídá vysoce „intimnímu“ charakteru informací, se kterými se v daňovém řízení operuje. K účinnému dosažení neveřejnosti sdělovaných informací jsou všichni účastníci řízení (s výjimkou samotného daňového subjektu, v jehož prospěch je mlčenlivost uzákoněna) zavázáni **mlčenlivostí** (§ 24 ZSDP) o jakýchkoliv skutečnostech, které se dozvěděli v souvislosti s daňovým řízením. Mlčenlivost pracovníků správce daně se nevztahuje na poskytování vymezených informací některým státním orgánům, zahraničním správcům daně a na další, zákonem přesně specifikované případy. Tyto subjekty jsou při využití informací získaných v daňovém řízení také zavázány mlčenlivostí“. (Vančurová, 2006)

„Aby mohl být splněn cíl daňového řízení, je správce daně v jeho průběhu vybaven rozsáhlou pravomocí. K zamezení zneužití postavení správce daně v daňovém řízení slouží dodržování **zásady přiměřenosti** použitých prostředků a kroků. Tato zásada říká, že správce daně je povinen dělat v daňovém řízení jen takové kroky, které ještě vedou k dosažení cíle řízení a které současně co nejméně omezují daňový subjekt, resp. představují pro daňový subjekt co nejmenší újmu“. (Kubátová, 2005)

„Na druhé straně je třeba si uvědomit, že správce daně vede daňové řízení, tedy i důkazní řízení, avšak převážnou většinu skutečností důležitých pro stanovení daně je povinen prokazovat daňový subjekt, například pravdivost a úplnost dat, která uvedl v daňovém přiznání. Důkazní prostředky si opatřuje správce daně, či je navrhuje daňový subjekt, avšak o tom, co bude považováno za důkaz, rozhoduje vždy správce daně. Důkazní prostředky, které správce daně osvědčí za důkazy, pak hodnotí jednotlivě a ve vzájemných souvislostech, což lze shrnout v **zásadu volného hodnocení důkazů** správcem daně“. (Vančurová, 2006)

„Dokazování je velmi důležitou součástí správy daně. Skutečnosti, které jsou podstatné, pro stanovení daňových povinností by měly být dokázány co nejúplněji. Proto je důležité vymezení možností, kterými si správce daně, ale i daňový subjekt mohou důkazní prostředky opatřovat. Správce daně v této souvislosti využívá součinnosti třetích osob, jejich svědectví, místní šetření (§ 15 ZSDP) apod.“ (Kobík, 2005)

Přestože převážná část důkazního břemena, tj. povinnosti dokazovat, je na daňovém subjektu, jeho možnost získávání důkazních prostředků je omezená. Proto je účelné mu usnadnit přístup k důkazním prostředkům shromážděným správcem daně. A tak daňový subjekt má právo **nahlížet do** určité části svého daňového spisu (§ 23 ZSDP).

„V daňovém řízení, vzhledem k jeho smyslu a k předpokládaným účastníkům, je správce daně zavázán **vycházet vždy ze skutečného stavu věci**, tedy například bez ohledu na právní formu podání nebo úkonu, je-li v rozporu s obsahem. Tato zásada pro ilustraci zavazuje správce daně, aby v případě, že daňový subjekt například podá odvolání proti rozhodnutí, vůči němuž lze podat pouze námitku, toto podání nevrátil jako zamítnuté, ale vyhovuje-li obsah podání námitce, musí správce daně postupovat tak, jakoby daňový subjekt podal námitku a vyzvat subjekt, aby podání doplnil a opravil“. (Vančurová, 2006)

Použití skutečného stavu věci je směřováno také proti tzv. **simulovaným smlouvám**, které jsou formálně právně upraveny tak, že prezentují fakta odlišné od skutečnosti za účelem snížení daňové povinnosti. Toto jednání je v rozporu se zákonem a představuje formu daňového úniku. Například smlouva o prodeji nemovitosti tak, aby se

zdálo, že daný převod podléhá daní z převodu nemovitosti, a nikoliv dani darovací. Správce daně, pokud bude seznámen se skutečným stavem věci a doloží ho, vyměří ovšem daň darovací.

Dále uvedené zásady řízení upravují vzájemný vztah správce daně a daňových subjektů. Správce daně je povinen v průběhu řízení postupovat **v součinnosti** s daňovým subjektem. Na druhé straně **spolupracovat se správcem daně** je nejen povinností daňového subjektu, ale i jeho nezadatelným právem.

Mezi základní zásadu též patří **rovnost daňových subjektů** před správcem daně. Stejná práva a povinnosti mají v daňovém řízení všechny subjekty, bez ohledu na věk, pohlaví, či ekonomický obrat u fyzických osob a například na právní formu u právnických osob.

3. Vývoj daňových nedoplatků

3. 1. Přehled vývoje nedoplatků daňových příjmů veřejných rozpočtů

Daňové nedoplatky představují rozdíl mezi daní, která měla být zaplacená a skutečně zaplacenou částkou. Daní, která měla být zaplacená, může být nejen daň poplatníkem nebo plátcem přiznaná, ale i daň doměřená správcem daně a příslušenství daně (úroky z prodlení, pokuty, náklady řízení atd.).

Vzhledem k rozpočtovému určení daní, platnému od začátku roku 2001 a vstupu České republiky do Evropské unie v roce 2004, se přehled o vývoji daňových nedoplatků týká jak daňových příjmů státního rozpočtu, tak i daňových příjmů územních samosprávných celků, státních fondů a také i Evropské unie.

Daňovými nedoplatky jsou v souladu s platnou rozpočtovou skladbou jak **nedoplatky jednotlivých druhů nepřímých a přímých daní** (DPH, spotřební daně, daň z příjmů právnických osob, daň z příjmů fyzických osob, majetkové daně), tak i **nedoplatky na clu a na pojistném** na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

Daňové nedoplatky jsou spravovány třemi subjekty – územními finančními orgány, Českou správou sociálního zabezpečení (ČSSZ) a celními orgány.

Nedoplatky daňových příjmů veřejných rozpočtů, spravované územními finančními orgány, ČSSZ a celními orgány, dosáhly ke konci června 2006 celkové výše 173,5 mld. Kč (viz. **Graf č. 1**). Proti stejnému období minulého roku klesly o 11,4 mld. Kč (o 6,2 %); proti stavu ke konci roku 2005 však vzrostly o 2,3 mld. Kč (o 1,3 %).

Největší objem nedoplatků za 1. pololetí 2006 ve výši **105,4 mld. Kč**, t.j. 60,8 % z celkové výše, evidovaly **územní finanční orgány**. Ty spravují nedoplatky všech daňových příjmů, vyjma cla a částí nedoplatků daně z přidané hodnoty a spotřebních daní, které spravují celní orgány, a vyjma nedoplatků pojistného, spravovaných ČSSZ.

Druhý největší objem daňových nedoplatků za období 1. pololetí 2006 ve výši **61,5 mld. Kč**, t.j. 35,4 %, eviduje **Česká správa sociálního zabezpečení**. Ta spravuje nedoplatky pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen pojistné na sociální zabezpečení).

Třetím subjektem, spravujícím daňové nedoplatky, jsou **celní orgány**. Jimi sledované nedoplatky cla a části nedoplatků daně z přidané hodnoty a spotřebních daní dosáhly **6,6 mld. Kč**, což z celkového objemu všech daňových nedoplatků znamená 3,8 %.

Následující tabulka zobrazuje stav a vývoj nedoplatků daňových příjmů od konce roku 2004:

Stav a vývoj daňových příjmů od konce roku 2004 (v mld. Kč)

Nedoplatky	Rok 2004	I.-II: Q 2005	Rok 2005	I.-II. Q 2006
Celkové nedoplatky	176,0	184,9	171,2	173,5
z toho:				
DPH	42,4	43,8	43,3	44,1
SD	9,7	9,7	6,9	6,8
DPPO	19,2	25,0	19,5	20,0
DPFO	19,3	20,4	19,5	20,8
daň z převodu nemovitosti	5,0	4,9	4,6	4,6
ost. příjmy, odvody a poplatky	8,4	8,6	6,9	7,7
clo	1,4	1,4	1,1	0,6
pojistné na soc. zabezpečení	62,0	62,7	62,2	61,5
v tom:				
nedoplatky nových daní	170,4	179,6	166,8	169,1
nedoplatky starých daní	5,6	5,3	4,4	4,4
v tom:				
nedoplatky evidované ÚFO	103,3	111,7	101,7	105,4
nedoplatky evidované ČSSZ	62,0	62,7	62,2	61,5
nedoplatky evidované celními orgány	10,7	10,5	7,3	6,6

Zdroj: Česká daňová správa, 2006

Nedoplatky nové daňové soustavy dosáhly 169,1 mld. Kč (meziroční pokles o 10,5 mld. Kč, t.j. o 5,8 %) a nedoplatky staré daňové soustavy 4,4 mld. Kč (meziroční pokles o 0,9 mld. Kč, t.j. o 17,0 %). V rámci nedoplatků nové daňové soustavy připadlo, kromě již uvedených **nedoplatků pojistného na sociální zabezpečení ve výši 61,5 mld. Kč, na nedoplatky daně z přidané hodnoty 44,1 mld. Kč, nedoplatky daní z příjmů fyzických osob 20,8 mld. Kč, nedoplatky daně z příjmů právnických osob 20,0 mld. Kč, spotřebních daní 6,8 mld. Kč a daně z převodu nemovitostí 4,6 mld. Kč.**

Největší podíl na celkových nedoplatcích měly **nedoplatky pojistného na sociální zabezpečení**, na které připadá 35,4 % všech nedoplatků. Druhou největší skupinu tvořily nedoplatky daně z přidané hodnoty s podílem 25,4 %. Nedoplatky daně z příjmů fyzických osob se ke konci června 2006 na celku podílely 12,0 %, nedoplatky daní z příjmů právnických osob 11,5 % a spotřebních daní 3,9 %.

Proti stejnému období minulého roku došlo ke zvýšení podílu nedoplatků především u daně z přidané hodnoty (o 1,7 procentního bodu) a pojistného na sociálním zabezpečení (o 1,5 procentního bodu). Snížení podílu na celkových nedoplatcích vykázaly zejména nedoplatky daní z příjmů právnických osob (o 2,0 procentního bodu) a spotřebních daní (o 1,4 procentního bodu).

Nedoplatky daně z přidané hodnoty proti stejnému období loňského roku vzrostly o 0,7 % a proti stavu na konci roku 2005 o 1,9 %. **Nedoplatky spotřebních daní** v porovnání se stejným obdobím loňského roku poklesly o 30,3 %, proti konci minulého roku pak o 2,1 %. **Nedoplatky daně z příjmů právnických osob** klesly v porovnání se stejným obdobím minulého roku o 20,2 %, ve srovnání s koncem roku 2005 však vzrostly o 2,5 %. **Nedoplatky daní z příjmů fyzických osob** ve srovnání s pololetím uplynulého roku vzrostly o 1,6 %, v porovnání s koncem minulého roku o 6,5 %. **Nedoplatky pojistného na sociální zabezpečení** proti stejnému období loňského roku klesly o 2,0 % a proti stavu ke konci roku 2005 o 1,1 %.

Pro hodnocení vývoje nedoplatků jsou důležité i ukazatelé podílu nedoplatků jednotlivých daní na kumulativním inkasu daňových příjmů. **Podíl nedoplatků všech daňových příjmů na kumulativním inkasu daní** (vyčíslený v **Tabulce č. 3**) **dosáhl 2,02 %**. Proti stejnému období loňského roku, kdy dosáhl 2,42 %, tak poklesl o 0,4 procentního bodu. K meziročnímu poklesu podílu přitom došlo u všech daní.

Výrazněji tento podíl meziročně klesl u daní z příjmů právnických osob, a to na 1,97 %, t.j. o 0,89 procentního bodu. U daně z přidané hodnoty uvedený podíl oproti stejnému období minulého roku poklesl na 2,39 %, t.j. o 0,3 procentního bodu. U spotřebních daní tento podíl poklesl o 0,44 procentního bodu na 0,68 %. Podíl nedoplatků pojistného na sociální zabezpečení na jeho kumulativním inkasu se proti stejnému období minulého roku snížil o 0,31 procentního bodu na 2,16 %.

Souhrnný vývoj nedoplatků daňových příjmů je znázorněn v přílohách (**Tabulka č.1, Tabulka č. 2 a Tabulka č. 3**).

3. 2. Nedoplatky daňových příjmů, evidované územními finančními orgány

Celkový stav nedoplatků, evidovaných územními finančními orgány, dosáhl k **30.6.2006** výše **105,4 mld. Kč**. Z toho podle druhu daňového příjmu činily nedoplatky:

Nedoplatky evid. ÚFO:	Meziroční změna:	
DPH:	41,8 mld. Kč	+1,4 mld. Kč
DPPO:	20,0 mld. Kč	-5,0 mld. Kč
DPFO:	20,8 mld. Kč	+0,3 mld. Kč
SD:	3,2 mld. Kč	-0,8 mld. Kč
OSTATNÍ:	19,6 mld. Kč	-2,2 mld. Kč
– daně staré daň. soustavy	4,4 mld. Kč	-0,9 mld. Kč
– ostatní příjm., odv. a popl.	7,7 mld. Kč	-0,9 mld. Kč
– daň z převodu nemovit.	4,6 mld. Kč	-0,3 mld. Kč
CELKEM:	105,4 mld. Kč	-6,3 mld. Kč

Nedoplatky podle jednotlivých finančních ředitelství

Finanční ředitelství	Nedoplatky k 30.6.2006 (v mld. Kč)	Podíl na celkové výši nedoplatků (v %)	Meziroční změna	
			v mld. Kč	v proc. bodech
hl. m. Praha	29,40	27,9	-0,39	1,2
Praha	9,70	9,2	+0,15	0,7
České Budějovice	3,49	3,3	-0,21	0,0
Plzeň	7,16	6,8	-0,08	0,3
Ústí nad Labem	16,31	15,5	-3,79	-2,5
Hradec Králové	6,35	6,0	-0,01	0,3
Brno	21,07	20,0	-0,50	0,7
Ostrava	11,97	11,3	-1,38	-0,7
Celkem	105,45	100,0	-6,21	0,0

Zdroj: Česká daňová správa, 2006

Výraznější snížení již evidovaných nedoplatků je možné dosáhnout především **zvýšeným odpisováním daňových nedoplatků** pro nedobytnost dle § 66 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. K výraznějšímu odpisování dochází počínaje rokem 1997. Přehled o stavu odepsaných nedoplatků, evidovaných územními finančními orgány, podává následující tabulka:

Odepsané nedoplatky evidované územními finančními orgány (v mld. Kč)

	Rok 2004	I.-II.Q 2005	Rok 2005	I.-II. 2006
Odepsané nedoplatky ÚFO celkem	70,4	71,4	79,8	85,6
Z toho:				
DPH	25,2	26,2	28,9	31,0
SD	7,2	7,6	8,3	8,4
DPPO	15,4	14,1	16,4	19,4
DPFO	6,4	6,8	7,9	8,4
V tom:				
celkem nové daně	58,6	59,3	66,9	72,7
celkem staré daně	11,8	12,1	12,9	12,9
Podíl kumulovaných odepsaných nedoplatků na celkovém součtu kumulovaných evidovaných A odepsaných nedoplatků (v %)	40,5	39,0	44,0	44,8

Zdroj: Česká daňová správa, 2006

Objem odepsaných nedoplatků, evidovaných územními finančními orgány, se za sedm let (od pololetí r. 1997 do konce června 2006) zvýšil o 83,3 mld. Kč. **Z celkové odepsané částky 85,6 mld. Kč** tvořily odpisy nedoplatků nové daňové soustavy 84,9 %, odpisy nedoplatků staré daňové soustavy 15,1 %.

Pokud porovnáme **kumulativní odpisy nedoplatků s celkovým kumulativním objemem jak evidovaných, tak i odepsaných nedoplatků**, tak ke konci června 2006 představovaly všechny **odepsané nedoplatky 44,8 % takto vyčíslených nedoplatků**. Podíl odepsaných nedoplatků nové daňové soustavy na kumulativním objemu evidovaných i odepsaných nedoplatků nové daňové soustavy činil 41,8 %. Podíl odepsaných nedoplatků

staré daňové soustavy na kumulativním objemu evidovaných i odepsaných nedoplatků staré daňové soustavy činil 74,6 %.

Pokud jde o **účinnost práce** územních finančních orgánů, v prvním pololetí 2006 činily doměrky daní z kontrol 2,1 mld. Kč (ve stejném období minulého roku 1,9 mld. Kč). Na pokutách a penále bylo za první pololetí roku 2006 předeepsáno 5,9 mld. Kč (v prvním pololetí předchozího roku 4,9 mld. Kč).

Z celkové částky kumulovaných daňových nedoplatků (105,4 mld. Kč) evidovaly územní finanční orgány k 30.6.2006 celkem **68,8 mld. Kč daňových nedoplatků ve vymáhání**. Ve srovnání s údaji k 30.6.2005 **došlo k mírnému poklesu** objemu vymáhaných daňových nedoplatků **o 119 mil. Kč**. **V období od 1.1.2006 do 30.6.2006 bylo finančními úřady vymoženo 2,4 mld. Kč**, což je 3,5 % z celkové výše daňových nedoplatků evidovaných ve vymáhání k 30.6.2006. Ve srovnání s vývojem se stejným obdobím minulého roku vymohly finančními úřady v 1. pololetí 2006 o 55 mil. Kč daňových nedoplatků více. **Rozhodující objem daňových nedoplatků ve vymáhání je evidován na daních nové daňové soustavy** platné od 1.1.1993. K 30.6.2006 bylo na těchto daních vymáháno **66,7 mld. Kč**, tj. 96,9 % z celkového objemu daňových nedoplatků ve vymáhání za sledované období. V průběhu 1. pololetí 2006 bylo z této částky **vymoženo téměř 2,4 mld. Kč**. Nedoplatky ve vymáhání a vymožené nedoplatky jednotlivých daní ukazuje **Tabulka č. 4** uvedená v příloze.

Z celkového objemu daňových nedoplatků ve vymáhání je jich k 30.6.2006 evidováno přímo **na daních 46,9 mld. Kč**, tj. 68,2 %. **Na příslušenství daní** je evidováno **21,9 mld. Kč** daňových nedoplatků ve vymáhání, což je 31,8 %.

K vymáhání daňových nedoplatků využívají finanční úřady všech zákonných prostředků. Z hlediska způsobu vymáhání je nemalý objem daňových nedoplatků vymáhán přímo finančními úřady, a to v exekučních řízeních podle § 73 zákona o správě daní a poplatků. K 30.6.2006 se jednalo celkem o **11 658 mil. Kč**, tj. **17 %** z celkového objemu daňových nedoplatků ve vymáhání. Z toho daňovou exekucí příkázáním pohledávky **6 502 mil. Kč**, srážkou ze mzdy, jiné odměny, z důchodu atd. **3 153 mil. Kč**, prodejem movitých věcí **1 055 mil. Kč** a prodejem nemovitostí **948 mil. Kč**. V 1. pololetí 2006 byl rozhodující objem daňových nedoplatků – celkem ve výši **1 161 mil. Kč** - vymožen provedením daňových exekucí postupem podle § 73 odst. 6 ZSDP. Navíc téměř

1 091 mil. Kč daňových nedoplatků předaných k vymáhání, tj. o **4 mil. Kč** více než ve stejném období minulého roku, bylo finančními úřady vybráno od daňových dlužníků ještě před zahájením a provedením exekučního řízení.

Souhrnná výše daňových pohledávek přihlášených finančními úřady do konkursních řízení dosáhla k 30.6.2006 částku **66,1 mld. Kč**. Z celkového objemu pohledávek přihlášených finančními úřady do konkursních řízení jich bylo v průběhu konkursu do vydání rozvrhového usnesení a v rámci rozvrhového usnesení uspokojeno k 30.6.2006 celkem **2 522 mil. Kč**. Dlouhodobě je výtěžnost pohledávek z konkursních řízení trvale velmi nízká a k 30.6.2006 činila **3,8 %** z objemu přihlášených daňových pohledávek.

V průběhu 1. pololetí 2006 bylo předáno finančními úřady k vymáhání soudům **79 mil. Kč** daňových nedoplatků. Z této částky jich bylo v tomto období vymoženo **13 mil. Kč**.

Finanční úřady mohou též požádat o výkon exekuce soudní exekutory. K 30.6.2006 jim byly předány k vymáhání daňové nedoplatky v souhrnné výši **288 mil. Kč** (v období od 1.1.2006 do 30.6.2006 ve výši 70 mil. Kč). Jejich uspokojování je dosud minimální, neboť v průběhu 1.pololetí 2006 byla tímto způsobem vymoženo soudními exekutory pouze **10,3mil. Kč**.

3. 3. Nedoplatky daňových příjmů, evidované celními orgány

Celkový stav nedoplatků, evidovaných celními orgány ke dni **30.6.2006**, činil **6,6 mld. Kč**. Z toho podle druhu daňového příjmu činily nedoplatky:

Nedoplatky evid. celními orgány:		Meziroční změna:
CLO:	0,6 mld. Kč	–0,8 mld. Kč
DPH:	2,3 mld. Kč	–1,1 mld. Kč
<u>SD:</u>	<u>3,6 mld. Kč</u>	<u>–2,1 mld. Kč</u>
CELKEM:	6,6 mld. Kč	– 3,9 mld. Kč

Největší podíl na celkové výši nedoplatků měly nedoplatky vzniklé vyměřením na základě rozhodnutí z úřední povinnosti v částce 4,2 mld. Kč, t.j. 64,7 %.

Nedoplatky z obchodního zboží vzniklé na základě celního řízení předložením jednotné celní deklarace se na celkové výši nedoplatků podílely částkou 1,9 mld. Kč, t.j. 29,3 %.

Nedoplatky úroků a penále z prodlení představovaly částku 0,4 mld. Kč, t.j. 6,0 % z celkové výše nedoplatků, evidovaných celními orgány. Tyto nedoplatky vznikly platební nekázní deklarantů a nedodržováním předpisů, jimiž se dovoz, vývoz a tranzit zboží řídí.

Rozdělení nedoplatků podle let vyměření celního dluhu je následující:

Nedoplatky evid. celními orgány:

do r. 2004: 6,1 mld. Kč

v r. 2005: 0,3 mld. Kč

v r. 2006: 0,1 mld. Kč

CELKEM: 6,6 mld. Kč

Výši nedoplatků ovlivňují zejména zvýšení účinnosti následné kontroly ze strany celních orgánů, t.j. zvýšeným počtem vydaných platebních výměrů z moci úřední a stále nedostatečná platební morálka dlužníků. Část nedoplatků ve výši 0,4 mld. Kč je tvořena nedoplatky z let 1990–1994, kdy do roku 1993 nebylo nutno v plném rozsahu zajišťovat celní dluh. Do nedoplatků z let 1990–1994 jsou zahrnuty také nedoplatky vůči slovenským deklarantům, jejichž výše činí 7 mil. Kč. Přesto, že **celní správa využívá všechny možnosti k vymáhání** – uplatňuje celní dluh na ručiteli, zjišťuje bankovní účty dlužníků, zjišťuje majetek dlužníků prostřednictvím katastrálního úřadu, spolupracuje s finančními úřady v případě přeplatků evidovaných u poplatníka, je vymáhání těchto nedoplatků velmi obtížné. Velká část nedoplatků je uplatněna v konkurzu či u likvidátora nebo je vymáhána soudní cestou, což je dlouhodobá záležitost.

Nedoplatky podle jednotlivých celních ředitelství

Celní ředitelství	Nedoplatky k 30.6.2006 (v mld. Kč)	Podíl na celkové výši nedoplateků (v %)	Meziroční změna	
			v mld. Kč	v proc. bodech
Brno	0,69	10,5	-0,08	+3,2
České Budějovice	0,28	4,3	-0,02	+1,4
Hradec Králové	0,03	0,5	-0,01	+0,1
Olomouc	0,04	0,6	-0,05	-0,3
Ostrava	0,40	6,2	-0,04	+2,0
Plzeň	0,61	9,3	-0,36	+0,1
Praha	3,62	55,3	-3,32	-10,8
Ústí nad Labem	0,87	13,3	-0,08	+4,3
Celkem	6,55	100,0	-3,95	0,0

Zdroj: Česká daňová správa, 2006

Vymáhání nedoplateků se řídí zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. V 1. pololetí roku 2006 byly celními úřady vydány **výzvy k plnění v náhradní lhůtě v celkové hodnotě 280 mil. Kč** a na jejich základě bylo vymoženo 134 mil. Kč. Celní úřady uplatnily **exekuční příkazy** na přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank ve výši **41 mil. Kč**. Výtěžek představoval částku v hodnotě 3 mil. Kč.

Výkon rozhodnutí prostřednictvím soudu byl využit v částce **167 mil. Kč**. Vymožená částka představuje 0,3 mil. Kč. Celní úřady prodaly zabavené zboží na úhradu celního dluhu v celkové výši 0,3 mil. Kč.

Odpisy pohledávek pro nedobytnost, resp. z důvodu vyšších nákladů na vymáhání vzhledem k vymáhané částce, byly k 30. 6. 2006 provedeny ve výši **773 mil. Kč**.

3. 4. Nedoplatky daňových příjmů, evidované Českou správou sociálního zabezpečení

Celkový stav nedoplateků pojistného na sociálním zabezpečení, evidovaných Českou správou sociálního zabezpečení, dosáhl k **30.6.2006** výše **61,5 mld. Kč** a proti stejnému období minulého roku klesl o 1,2 mld. Kč, t.j. o 2,0 %.

V porovnání s předchozím ročním obdobím, t.j. od začátku července 2004 do konce června 2005, se tempo růstu nedoplatek obrátilo z kladných do většinou záporných hodnot, což znamená, že došlo k jejich mírnému poklesu. Mírný pokles nedoplatek byl způsoben i relativně **vysokým objemem pohledávek, odepsaných pro nedobytnost**. V samotném 1. pololetí 2006 byly odepsány nedoplatky ve výši 2,3 mld. Kč.

Z celkových nedoplatek ve výši 61,5 mld. Kč představovaly nedoplatky na vlastním pojistném 28,9 mld. Kč, t.j. 47,1 % a nedoplatky na penále činí 31,5 mld. Kč, t.j. 51,2 %. Zbýlý objem ve výši 1,1 mld. Kč, t.j. 1,7 %, byl tvořen pokutami, pohledávkami ve splátkovém režimu a ostatními pohledávkami. Nedoplatky podle územního členění jsou znázorněny v **Tabulce č. 5** v příloze.

U tzv. velkých organizací, t.j. organizací zaměstnávajících více než 25 zaměstnanců, činily nedoplatky 13,6 mld. Kč. U malých organizací, zaměstnávajících méně než 25 zaměstnanců, byl objem nedoplatek nejvyšší, a to 39,7 mld. Kč. Osoby samostatně výdělečně činné dlužily ke konci června 2006 na pojistném 8,2 mld. Kč.

Ve splátkovém režimu se k 30.6.2006 nacházely pohledávky v celkové výši 0,9 mld. Kč, t.j. stejně jako ve stejném období minulého roku.

Objem prominutého penále za dobu od 1.1.2006 do 30.6.2006 činil 0,2 mld. Kč a byl tak stejný jako ve stejném období předešlého roku.

4. Prostředky správce daně k výběru daní včetně příslušenství

4.1. Části daňového řízení

Daňové řízení má tyto části:

- **přípravné řízení** předchází vyměření daňové povinnosti a slouží k podchycení daňových subjektů a podstatných skutečností pro budoucí vyměření a evidenci daní,
- **vyměřovací řízení** je část řízení, ve které správce daně vyměří daňovou povinnost; v rámci této části řízení má značnou roli povinnost podat daňové přiznání jako podklad pro vyměření daně,
- **placení daní**, které se neobejde i bez jejich evidence,
- **vymáhací řízení** směřuje k uhrazení daňových nedoplatků.

4.2. Přípravné řízení

„Přípravným řízením je část daňového řízení, která předchází vyměření daně. Jeho nedůležitější součástí je registrace daňových subjektů (podle § 33 ZSDP). Registrační povinnost má každý poplatník, který získal oprávnění k podnikatelské činnosti (například vydání živnostenského listu fyzické osobě nebo vznik právnické osoby). Tu musí splnit podáním **příhlášky k registraci** na předepsaném formuláři“. (Boněk a kol., 2001) Stejnou povinnost mají další poplatníci, i když k výkonu činnosti, kterou dosahují zdanitelných příjmů, není třeba oprávnění (například poplatníci s příjmy z autorských honorářů), nejedná-li se pouze o nahodilé příjmy.

Plátce daně, který odvádí daň sraženou jiným subjektem (např. zaměstnavatel odvádějící zálohy na daň z příjmu za své zaměstnance), je povinen podat přihlášku k registraci po vzniku povinnosti srážet daň nebo zálohu na ni.

Registraci daňového subjektu ztvrzuje správce daně vydáním osvědčení, ve kterém je uvedeno **daňové identifikační číslo (DIČ)**, jež je daňový subjekt povinen uvádět na všech svých podáních správci daně. Toto číslo začíná znaky „CZ“ a pokračuje u fyzických osob rodným číslem a u právnických osob identifikačním číslem.

Daňový subjekt musí také oznamovat změny podstatných skutečností uvedených v přihlášce k registraci, zejména **ukončení činnosti nebo zánik daňové povinnosti**. V rámci přípravného řízení je správce daně oprávněn rozhodnutím uložit vedení další evidence nad rámec účetnictví, nebo jiné stanovené evidence pro daňové účely a

kontrolovat evidenci nutnou pro stanovení daně v průběhu zdaňovacího období (tj. před stanovením daňové povinnosti) a rozhodnutím ukládat daňovému subjektu už v této fázi povinnost odstranit nedostatky v této evidenci.

4.3. Vyměřovací řízení

„**Vyměřovací řízení** je ta část daňového řízení, ve které je stanovena výše daňové povinnosti. Vyměřit daň může pouze správce daně, a to specifickým druhem rozhodnutí – **platebním výměrem**. Daňový subjekt je však ze zákona nucen spolupracovat při vyměření daně prostřednictvím povinnosti vypočíst velikost daně a přitom je na něm, zda uplatní veškeré daňové úspory, které mu daňové zákony uplatnit umožňují. Důležitá fakta pro výpočet daně sděluje správci daně prostřednictvím daňového přiznání nebo vyúčtování daně“. (Boněk a kol., 2001)

Známe **daňová přiznání řádná**, která je daňový subjekt povinen podat v zákonné lhůtě. Dále pak **opravná**, která může daňový subjekt podat nikoliv v mezidobí mezi podáním řádného (případně dodatečného) daňového přiznání a uplynutím posledního dne lhůty pro jeho podání. **Dodatečné** daňové přiznání, jímž lze změnit již vyměřenou daň.

Lhůty pro podání řádných daňových přiznání jsou zpravidla vymezeny zvláštními daňovými zákony. Lhůty pro podání daňového přiznání lze v odůvodněných případech **prodloužit**, a to zpravidla *maximálně o tři měsíce*. Prodloužit nelze lhůtu pro podání daňového přiznání u DPH a spotřebních daní.

Pro zjednodušení řízení správce daně obvykle vyměření provede na základě výše daně uvedené v daňovém přiznání. V tom případě nemusí platební výměr doručovat, pouze vyměření zaznamená do spisu; říkáme, že **vyměří daň bez sdělení**.

Když ale správce daně při systémové kontrole výpočtu daně zjistil, že částka daně měla být vyšší, než je uvedeno v daňovém přiznání, vydá platební výměr na částku daně vyšší. Potom má daňový subjekt právo, aby mu správce daně sdělil, na základě čeho mu vyměřil daň odchylně (neplatí u daně vyměřené podle pomůcek).

Jestliže má správce daně pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, zahájí **vytýkací řízení** a vyzve daňový subjekt, aby údaje uvedené v daňovém přiznání opravil, doplnil, případně doložil.

„Nepřesvědčí-li daňový subjekt správce daně o správnosti sdělených údajů či nebude-li ve stanovené lhůtě reagovat na výzvu vůbec, dále když daňový subjekt ani na výzvu správce nepodá daňové přiznání, je správce daně oprávněn **vyměřit mu daň** bez

součinnosti s ním **podle pomůcek**. Ty si opatří sám. Přitom má také přihlídnout k okolnostem, ze kterých vyplývají zvýhodnění pro daňový subjekt, a to i takovým, které daňový subjekt sám neuplatnil (uplatnění odpočtů, slev na dani, atd.). Vyměření daně podle pomůcek je významným právem správce daně, neboť napadat výši takto stanoveného daňového základu je prakticky nemožné. (Pokud jsou splněny podmínky pro vyměření daně podle pomůcek, ale správce daně nemá žádné pomůcky k dispozici, lze základ daně a daň sjednat s daňovým subjektem. Tento způsob vyměření daně má stejné účinky jako vyměření podle pomůcek.)“ (Vančurová, 2006)

U výběru daně srážkou (zálohou) u zdroje podává plátce daně místo daňového přiznání **vyúčtování daně** (zpravidla jednou ročně).

Daň je obvykle vyměřena k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. Správce daně logicky potřebuje určitou dobu na to, aby výši daně mohl dostatečně prověřit, a případně ji i změnit, vždyť daňová povinnost je zpravidla vyměřena ve výši, kterou si stanoví daňový subjekt. Období, ve kterém lze výši daně změnit, případně ji dodatečně vyměřit, se nazývá **lhůtou pro vyměření daně**. Jde o nejdůležitější lhůtu v daňovém řízení vůbec.

Podle § 47 ZSDP je lhůta pro vyměření daně stanovena na 3 roky od konce zdaňovacího období, ve kterém byl daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, resp. zaplatit daň bez povinnosti podat daňové přiznání.

Lhůta pro vyměření může být stanovena jinak zvláštním daňovým zákonem. Tak je tomu například u daní z příjmů u poplatníků, kteří v daňovém přiznání vykázali daňovou ztrátu.

Chceme-li výši daně měnit, potom musíme nejprve stanovit základnu, proti které se změna provádí. Tou je **poslední známá daňová povinnost**. Poslední známá daňová povinnost je částka daně, která byla naposledy pravomocně vyměřena. Pravomocně je daň vyměřena tehdy, když už proti ní nelze uplatnit žádný řádný opravný prostředek, k čemuž zpravidla dojde marným uplynutím lhůty pro odvolání proti platebnímu výměru.

Skutečnost, že částka daně měla být jiná, než je poslední známá daňová povinnost, nejčastěji zjistí sám daňový subjekt. Toho stát využívá. Proto je daňový subjekt povinen podat dodatečné daňové přiznání, jestliže zjistí, že poslední známá daňová povinnost je nižší, než jaká měla být. (Bezprostředně po vyměření daně není ještě rozhodnutí o vyměření daně pravomocné, a proto místo dodatečného daňového přiznání se používá opravný prostředek – odvolání.) Dodatečné daňové přiznání je povinen daňový subjekt podat do konce následujícího kalendářního měsíce od zjištění skutečnosti, která zvyšuje

jeho daňovou povinnost. (Ve stejné lhůtě je povinen rozdíl oproti poslední známé daňové povinnosti i zaplatit.)

V téže lhůtě může (ale nemusí) daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání, zjistí-li, že jeho daňová povinnost mohla být nižší, než je poslední známá daňová povinnost. Možnost podat dodatečné daňové přiznání na snížení je zakázána v případech, které uvádí zákon o správě daní a poplatků (např. může jít o daň vyměřenou podle pomůcek). Tato možnost může být omezena i zvláštním daňovým zákonem (zákon o DPH této možnosti využil nejvíce).

Významným nástrojem k prověření výše daně stanovené daňovým subjektem je **daňová kontrola**. Správce daně má v jejím průběhu poměrně široké pravomoci.

„Na závěr daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou po společném projednání spolupodepisuje s daňovým subjektem. (Daňový subjekt nemůže podat dodatečné daňové přiznání, pokud je mu známo, že byla zahájena daňová kontrola dotčené povinnosti. Po jejím skončení může (a musí) daňový subjekt opět podat dodatečné daňové přiznání.) Při doměření daně v důsledku daňové kontroly je správce daně povinen zohlednit vše, co je mu známo, tj. i to, co je v prospěch daňového subjektu.“ (Kobík, 1998)

4.4. Placení daní

Placení daní, upravené v části šesté § 57 – 73a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), je procesní stadium, v němž se naplňuje druhý základní cíl daňového řízení, jímž je vedle stanovení daně, jako prvního základního cíle řízení, její vybrání. K úhradě daňových pohledávek dochází jejich zaplacením daňovými dlužníky buď dobrovolně, nebo nedobrovolně, proti vůli povinných subjektů, jejich vymožením prostřednictvím daňové exekuce. Ve fázi placení daní mají povinné subjekty procesní postavení daňového dlužníka (a správce daně daňového věřitele), a to již od okamžiku, kdy jsou daňovými subjekty, bez ohledu na to, zda je již výše daňové pohledávky stanovena nebo není a bez ohledu na dospělost a splatnost či vykonatelnost daňové pohledávky. Daňová povinnost totiž vzniká již okamžikem, kdy nastaly první skutečnosti, které ji zakládají podle daňových zákonů a nikoliv až jejím přiznáním, vyměřením a její splatností. Ať již daňový dlužník je v prodlení s úhradou svých daňových povinností či jde o daňovou povinnost dosud nesplatnou, kde tedy ani nemůže být v prodlení, má stále procesní postavení daňového dlužníka. Toto procesní postavení se nemění ani v případech, kdy z tohoto stadia daňového řízení vznikají

v jednotlivých případech daňovým dlužníkům i nároky vůči správci daně (např. na vrácení daňového přeplatku, daně, daňových odpočtu, atd.)

Obdobně jako jsou v § 40 ZSDP stanoveny při zániku daňových subjektů povinnosti podat daňové přiznání nebo hlášení za zaniklé daňové subjekty jejich právním nástupcům, je jim v § 57 odst. 3 a 4 stanovena i platební povinnost.

V § 57 a) je také stanovena **platební povinnost ručitelům**, jako osobám majícím druhotnou platební povinnost v případech, kdy daňový dlužník s prvotní platební povinností dlužnou daňovou pohledávku neuhradil. Povinnost zaplatit vzniká u ručitelů až výzvou správce daně ke splnění platební povinnosti vyplývající právě z jejich ručení. Proti této výzvě je sice připuštěno odvolání, ale přípustné odvolací důvody jsou zákonem výslovně vymezeny, a nelze je proto rozšiřovat, tj. odvolávat se ještě i z jiných důvodů. Ručitel je povinen uhradit též náklady řízení a úroky, které k nedoplatku na dani vzniknou ode dne následujícího po marném uplynutí lhůty stanovené ručiteli správcem daně k úhradě tohoto nedoplatku. Pokud je povoleno posečkání úhrady nedoplatku na dani nebo povolení jeho úhrady ve splátkách na žádost ručitele, vzniká po tuto dobu k tomuto nedoplatku pouze úrok z posečkané částky a lze po tuto dobu tento nedoplatek vymáhat pouze na daňovém dlužníku.

Ručitel, který uhradil za daňového dlužníka nedoplatek na dani, je oprávněn požadovat na správci daně potvrzení o úhradě tohoto nedoplatku a správce daně je povinen mu je bezodkladně vydat. Byl-li nedoplatek na dani uhrazen ručitelem a vznikne-li ke dni úhrady daňovému dlužníku vratitelný přeplatek podle § 64 ZSDP, správce daně převede tento přeplatek na případný nedoplatek na osobním účtu ručitele, kde se eviduje o jeho vlastních daňových povinnostech. Nemá-li ručitel nedoplatek, na který lze přeplatek převést, správce daně přeplatek nebo jeho zbývající část ručiteli poukáže bez žádosti do 30 dnů od jeho vzniku až do výše jím uhrazené částky.

4.4.1. Příslušenství daně

„Je okruh platebních povinností, nazvaných zákonem souhrnně daňovým příslušenstvím, neboť jsou uplatňovány v souvislosti s daňovou povinností (ať již jejím stanovením nebo jejím vybráním), je určen zcela jednoznačně v § 58 ZSDP.“ (Kohoutková, 1996)

Příslušenstvím daně ve smyslu § 58 jsou:

- úrok z prodlení (§ 63 odst. 2 a násl. ZSDP),
- zvýšení daně (§ 68 ZSDP), v obou těchto případech *jde o sankci za platební delikt*,
- náklady daňového řízení (§ 30 a rovněž i § 73a ZSDP, pokud jde o náklady exekuční) – náklady řízení, jak shora uveden, povahu sankce nemají,
- úroky (§ 60 odst. 6 ZSDP, jež jsou opět sankcí a platební delikt),
- pokuty (sankce za pořádkový správní delikt nebo za správní delikt v užším smyslu).
Musí ovšem jít o pokuty ukládané pouze podle zákona o správě daní a poplatků (§ 25, 37 a 37a), případně jiného daňového zákona, nikoli tedy pokuty ukládané třeba podle jakýchkoli jiných předpisů.

„Obecně proto platí, že příslušenství daně, s výjimkou pokut, sleduje osud daně, pokud nestanoví správce daně svým rozhodnutím jinak. Osud daně je zde nutno chápat v tom nejširším slova smyslu a jde tedy jak o rozpočtové určení daňového příslušenství, tak i o jeho výši, pokud je odvozována z výše daňové nebo platební povinnosti, která doznala z jakéhokoliv právního důvodu změnu. Zatímco u shody rozpočtového určení daně a daňového příslušenství může zvláštní zákon stanovit odchylku v rozpočtovém určení příslušenství daně, vzájemná vazba mezi výší daňové nebo z ní odvozené platební povinnosti a výší příslušenství daně z nich odvozeného, je neporušitelná“. (Kobík, 2005)
K úpravě výše daňového příslušenství musí přikročit správce daně z úřední povinnosti (tj. aniž by o to muselo být zvlášť žádáno) vždy, když dojde ke změně výše samotné daňové povinnosti nebo v jejím důsledku ke změně výše platební povinnosti. Změny se provádějí vždy s účinností od původního dne splatnosti.

4.4.2. Způsoby placení daní

Celý postup vzniku daňové pohledávky je stanoven především v úpravě vyměrovacího řízení, kdežto postupy při úhradě daňových pohledávek jsou obsaženy v úpravě věnované placení daní.

Vzhledem k tomu, že při vybírání daně nejde ani o vztahy obchodněprávní ani o vztahy občanskoprávní, ale o speciální vztahy daňové (tj. oblast správněprávní), nejsou zde použitelné (jako v celém daňovém řízení) ani pro regulaci platebních vztahů, které při vybírání daní vznikají, právní úpravy pro shora uvedená právní odvětví. Vzhledem k obecnosti správního řádu zákon o správě daní a poplatků obsahuje úpravu vlastních

procesních pravidel především daňové soustavy a ve smyslu § 99 ZSDP se pro daňové řízení zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení („správní řád“), nepoužije.

Především zákon o správě daní a poplatků vymezuje taxativně výčet legislativních platebních prostředků, tj. způsobů, jimiž lze uhrazovat daňové pohledávky. Z tohoto výčtu lze za speciální platební prostředky považovat *kolkové známky a platební známky*.

Daň lze platit mimo jiné:

- převodem z účtu, v hotovosti, v pokladně správce daně
- přeplatkem na jiné dani

Přijímá-li správce daně platby na daň, ví, za koho se daň platí a na jakou daň je platba určena. Úhrady na daň správce daně zaeviduje na podúčtu daňového subjektu na účtu příslušné daně. Není-li mu však známo, kterou konkrétní platební povinnost hodlal daňový dlužník vyrovnat a na účtu daně je zaevidováno několik splatných částek, musí se řídit nějakým pravidlem. Tím je **závazné pořadí úhrady na daň** (§ 59 ZSDP, odst. 5):

- a) náklady řízení,
- b) pokuty,
- c) zvýšení daně,
- d) nejstarší nedoplatky na dani,
- e) běžné platby daní,
- f) úrok.

„Daň jako taková je v pořadí úhrady z obou stran obklopena příslušenstvím daně. Jinak vyjádřeno, část příslušenství daně má v úhradě na daň přednost před samotnou daňovou povinností. To znamená, pokud daňový subjekt např. neuhradil pokutu, která byla již splatná, potom se platba na daň daňového dlužníka (míněná jím např. na zálohu na daň) použije na úhradu pokuty, čímž daňovému subjektu vznikne nedoplatek na dani, ke kterému je správce daně povinen předepsat úrok z prodlení. Nebo daňový subjekt má např. na dani z příjmů PO nedoplatek na dani za zdaňovací období roku 2001, potom se uhrazená záloha na zálohové období 2005 použije na úhradu nedoplatku na dani za rok 2001“. (Vančurová, 2006)

„Při každé platbě musí být uvedeno, na kterou daň je platba určena. Správce daně přijme platbu vždy na tu daň, na níž byla určena. Platbu vykonanou bez dostatečného označení přijme správce daně na účet nejasných plateb a vyzve daňový subjekt, aby ve stanovené lhůtě oznámil, na kterou daň byla platba vykonána. Pokud subjekt ve stanovené

lhůtě oznámil, na kterou daň byla platba vykonána. Pokud subjekt ve stanovené lhůtě vyhoví, správce daně zaúčtuje platbu na daň subjektem určenou, a to s účinností ke dni, kdy byla skutečně provedena. Pokud však daňový subjekt nevyhoví, určí daň, na níž má být platba zaevidována, sám správce daně, ovšem za den platby se zde považuje až den, kdy ji správce daně na příslušnou daň zaevidoval“. (Boněk a kol., 2001)

Správce daně vrátí pouze platbu, která byla provedena zřejmým omylem, a to na žádost banky, spořitelního a úvěrního družstva nebo držitele poštovní licence, podanou nejpozději v den, kdy platba daně byla připsána na účet správce daně; je-li žádost podána později, lze tuto platbu vrátit pouze tehdy, vznikl-li touto platbou vratitelný přeplatek, který nebyl do doby vyřízení žádosti vrácen daňovému dlužníkovi, ani použit na úhradu jiného daňového nedoplatku, a to pouze do výše tohoto přeplatku, i když je nižší než 50 Kč.

Odchylně od obecné úpravy je stanoven i den platby, kdy:

- **u bezhotovostních převodů** jde o den odepsání z účtu daňového dlužníka u banky (bez ohledu na to, kdy byl tento převod připsán na účet správce daně),
- **u plateb v hotovosti** den, kdy byla skutečně převzata hotovost určená k úhradě daňových pohledávek. Jestliže tuto hotovost přijala banka nebo pošta, je stanovena zákonná lhůta pro převod této platby na příslušný bankovní účet správce daně. Tato lhůta je stejná, jako u bezhotovostních převodů a její nedodržení převodcem je sankcionováno úrokem ve výši repo sazby stanovené ČNB.

4.4.3. Dispozice s daňovou pohledávkou

Daňová pohledávka a její výše je stanovena správcem daně ve vyměřovacím řízení, kde je též určena lhůta její splatnosti. Výší daňové pohledávky je stanovena i platební povinnost, která ovšem může doznat různých modifikací, aniž by se měnila samotná daňová pohledávka a její výše či původní lhůta splatnosti, tak jak byla deklarována v rozhodnutí i vyměření daně (zpravidla v platebním výměru). Pro takové dispozice s platební povinností daňových dlužníků má správce daně v části šesté zákona o správě daní a poplatků celou řadu procesních institutů.

4.4.3.1. Posečkání daně a povolení splátek

K posečkání daně nebo k povolení splátek může dojít výlučně na žádost. Tuto žádost lze podat jak před splatností daně (záloh na daň, příslušenství daně), tak i po marném uplynutí lhůty pro úhradu daňových platebních povinností a správce daně v tomto případě může povolit posečkání nebo splátky i zpětně. V rozhodnutí správce daně má být vždy uveden přesný interval, ve kterém je posečkáno. Není-li tomu tak a je stanoven pouze den úhrady posečkávané daně, pak se první den posečkání odvozuje ode dne aprobace rozhodnutí.

Zákonné důvody jsou uvedeny pouze demonstrativně, jako vážná újma spojená pro daňového dlužníka s okamžitým zaplacením nebo při odůvodněném očekávání odpisu daňové povinnosti (a v jeho důsledku i snížení platební povinnosti), a v zásadě jsou proto připuštěny i jiné, blíže nevymezené důvody, pro které není možné vybrat celý daňový nedoplatek od daňového dlužníka najednou.

„Po dobu povoleného posečkání nebo povolených splátek daně se dlužná pohledávka nepenalizuje, pokud tak ve svém rozhodnutí nestanoví správce daně a pokud jsou daňovým dlužníkem dodrženy stanovené podmínky. Základním porušením podmínek rozhodnutí o posečkání daně nebo povolení splátek je přirozeně nedodržení stanovených částek a náhradní lhůty splatnosti v rozhodnutí. Kromě toho však povolení může být vázáno ještě i na další podmínky, které ovšem zákon o správě daní a poplatků výslovně ani demonstrativně neuvádí. Nejobvyklejší podmínkou, stanovenou výslovně v rozhodnutí správcem daně, může být např. povinnost zaplatit určitou částku (část posečkávaného nedoplatku) v relativně krátké náhradní lhůtě splatnosti, a to i s využitím úhrady přeplatkem vzniklým v důsledku nároku na vrácení nadměrného odpočtu v dani z přidané hodnoty apod.“ (Kobík, 2005)

Posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách nemůže být na dobu, která by přesáhla promlčecí lhůty stanovené § 70 ZSDP pro vybrání daně. Za dobu posečkání nebo povolení splátek náleží správci daně **úrok z odložené částky ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí**. Úrok správci daně náleží vždy jen za skutečně posečkanou dobu a nikoliv za dobu povolenou. Náhradní lhůty splatnosti jednotlivých daňových částek jsou v rozhodnutí koncipovány vždy jako lhůty nejzazší, tj. nic nebrání tomu, aby příslušná částka byla uhrazena daňovým dlužníkem i dříve, než je poslední den náhradní lhůty splatnosti. Úrok bude požadován jen za počet dnů, kdy povoleného posečkání bylo daňovým dlužníkem skutečně využito. Úrok má kratší

(osmidenní) lhůtu splatnosti a činí-li méně než 50 Kč, nepředepíše se, ani se nepožaduje. V případech, kdy by byly splněny současně zákonné podmínky jak pro uplatnění úroku, tak i pro uplatnění daňového penále, může být uplatněn jen jeden druh těchto daňových příslušenství. Dalším důležitým účinkem posečkání daně je pochopitelně i nemožnost upomínání nebo dokonce zahájení exekuce dlužné částky.

Na posečkání daně nebo na povolení splátek není právního nároku, a proto proti rozhodnutí o jejich povolení (ale i o jejich zamítnutí) není odvolání přípustné. Nic ovšem nebrání, aby např. při zamítavém rozhodnutí o posečkání daně byla žádost (zpravidla s lepšími a úplnějšími důvody) podána znovu.

U nedoplatku na příslušenství daně a platební povinnosti podle § 1 odst. 4 ZSDP úrok z odložené částky nevzniká.

4.4.3.2. Prominutí daňového nedoplatku

I když daňová povinnost a tím i platební povinnost daňového dlužníka je stanovena a o její správnosti či zákonnosti není nejmenších pochyb, může se daňový dlužník ocitnout v situaci, kdy by splněním své platební povinnosti vážně ohrozil svoji výživu (včetně osob na něho výživou odkázaných) nebo by to vedlo k jeho hospodářskému zániku a výnos z jeho likvidace by byl pravděpodobně nižší než očekávaný daňový výnos příštích zdaňovacích období. Splnění podmínek zajišťuje a ověřuje správce daně podle pomůcek, tedy kvalifikovaným odhadem případně i za použití dílčích důkazních prostředků. K prominutí daňového nedoplatku může dojít jak na žádost daňového dlužníka, tak i bez žádosti, z podnětu správce daně. Prominutí nedoplatku může být opět vázáno na podmínky, z nichž je demonstrativně uvedena jen povinnost zaplatit část nedoplatku ve stanovené lhůtě. Prominutím nedoplatku zůstává daňová povinnost nedotčena, reformuje se jen podmíněně povinnost platební.

„Jde opět o rozhodnutí prozatímní, procesní povahy, kde např. pravomocné zamítavé rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku nebrání opakování žádosti obdobně jako u posečkání daně a povolení splátek. Podmínkou platnosti rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku je stálá existence podmínek, za nichž bylo vydáno. Jakmile by se tyto podmínky změnily (myšleno ve smyslu zlepšení platební schopnosti daňového dlužníka), prominutí původních podmínek správce daně osvědčí svým rozhodnutím a současně v něm stanoví náhradní lhůtu splatnosti pro původně prominutý nedoplatek. V tomto případě však nepřichází opět v úvahu penalizace ani požadování úroku po dobu,

kdy bylo rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku v platnosti (tj. za trvání důvodu prominutí)“ (Kobík, 2005)

Rozhodnutí o prominutí (i zamítavé) se neodůvodňuje a není proti němu přípustně odvolání.

4.4.3.3. Odpis daňového nedoplatku pro nedobytnost

Odpis daňového nedoplatku pro nedobytnost je specifickým procesním institutem, k jehož užití může dojít výlučně z podnětu správce daně. Daňový dlužník se nemůže tohoto odpisu žádostí domáhat a z celého řízení o odpisu je zcela vyloučen (včetně toho, že o něm nesmí být ani vyrozuměn a celé toto řízení je též vyloučeno z nahlížení do daňového spisu).

Jde o vnitřní rozhodnutí správce daně, jehož smyslem je vyčlenit z rozpočtových zdrojů nedobytné pohledávky a zrealizovat tak přípravu rozpočtu na příští rok.

„I když jde jen o vnitřní rozhodnutí správce daně, musí mít všechny zákonné náležitosti, ale bez možnosti daňového dlužníka brojít proti němu opravnými prostředky, neboť se podle litery zákona nedoručuje. Toto rozhodnutí je pak podkladem pro vyhotovení odpisného poukazu, který slouží zároveň jako předpisný poukaz pro příslušný podrozvahový účet, kde je nadále odepsaný nedoplatek evidován“ (Kohoutková, 1996)

4.5. Úrok z prodlení

Podle § 63 ZSDP daňové nedoplatky, s jejichž úhradou je daňový dlužník v prodlení, tj. splatné částky daňové povinnosti nezaplacené nejpozději v den jejich splatnosti v plné výši, se penalizují.

Daňovému dlužníku vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Výše úroku z prodlení odpovídá **ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí**. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení.

Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik a na osobním účtu se předepisuje do evidence do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti. Před tímto dnem se

předepíše na osobním účtu zejména v případě, že je daňový nedoplatek, ze kterého vzniká úrok z prodlení, vymáhán, nebo pokud byl tento úrok uhrazen, nebo pro zjištění vratitelnosti přeplatku.

Úrok z prodlení, který vznikl v důsledku nedoplatku **dodatečně vyměřované** daně do dne jejího dodatečného vyměření, je splatný ve stejné náhradní lhůtě splatnosti jako dodatečně vyměřená daň a současně se předepíše na osobním účtu daňového dlužníka. Při výpočtu úroku z prodlení při dodatečném vyměření vyšší daně se přihlíží pouze k přeplatku, který je na příslušném osobním účtu daňového dlužníka evidován. Při dodatečném vyměření nižší daně správce daně současně stanoví, zda vznikl k tomuto dni přeplatek v důsledku snížení úroku z prodlení od původního dne splatnosti a v jaké výši. Vznikne-li takto vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 30 dnů, přesahuje-li 50 Kč.

U záloh se úrok z prodlení uplatní do dne splatnosti zálohové daně.

Je-li nejasná platba po vyjasnění zaevidována na osobní účet s účinností ke dni, kdy byla vykonána, správce daně ke dni zaevidování tyto účinky na úrok z prodlení na osobním účtu, kde je tato platba evidována, vypořádá.

O předpisu úroku z prodlení správce daně vyrozumí daňového dlužníka platebním výměrem vždy nejpozději jeden měsíc před uplynutím lhůty podle § 70 odst. 1 ZSDP, jinak může správce daně daňového dlužníka vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav osobního účtu daňového dlužníka, zejména před vymáháním daňového nedoplatku. Zpravidla však do 30 dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela uhrazen.

Úrok z prodlení nevzniká u daňového nedoplatku vzniklého zůstaviteli ode dne jeho úmrtí do konce běhu lhůty pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování jeho dědicem.

U nedoplatků na příslušenství daně a na platební povinnosti podle § 1 odst. 4 úrok z prodlení nevzniká.

4.6. Daňové přeplatky a úrok

„**Přeplatek** definuje ZSDP jako částku **plateb, převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně**. Přeplatky mohou být jednak **správcem daně nezaviněné**, to je např. v případě přeplatku vzniklého placením vyšších záloh na dani z příjmů, než je výsledná daň podle daňového přiznání a dále může dojít i ke vzniku přeplatku **zaviněnému**

správce daně. I zde, obdobně jako u daňových nedoplatků, musíme rozlišovat, jde-li jen o přeplatek evidenční, nebo o přeplatek skutečný, tj. vratitelný“. (Kobík, 1998)

Evidenční přeplatek vzniká jako důsledek časového nesouladu mezi předpisem daňové povinnosti na osobním účtě daňového dlužníka a úhradou platební povinnosti ve stanovené lhůtě, nebo v případech, kdy je stanovena zákonem platební povinnost ve stanovené lhůtě, nebo v případech, kdy je stanovena zákonem platební povinnost dříve, než je stanovena daňová povinnost (např. u záloh na daň) a tato platební povinnost se na osobním účtě daňového dlužníka v předstihu nepředepisuje. Jde tedy jen o zdánlivý přeplatek, který však pochopitelně není přeplatkem vratitelným. Dále se bude jednat výlučně o postupy s vratitelným přeplatkem.

Přeplatek se použije **především na úhradu případného nedoplatku**, a to přednostně u správce daně, u něhož přeplatek vznikl a pak event. i na základě dožádání jiných správců daně na nedoplatek u nich evidovaný.

Nemá-li daňový dlužník nedoplatky, použije se přeplatek jako záloha na dosud nesplacenou daňovou povinnost na té dani, u které vznikl. Takto je povinen správce daně postupovat vždy, tj. i v těch případech, kdy u této daně podle jiného zákona (zpravidla hmotněprávního) není buď vůbec nebo v tomto konkrétním případě zákonná zálohová povinnost uložena. Jde o zvláštní druh zálohy, která nemá na rozdíl od předepsané zálohy stanovenou žádnou lhůtu splatnosti a kterou tedy nelze ani požadovat, vymáhat nebo penalizovat.

O převedení přeplatku na úhradu nedoplatku na jiné daní se daňový dlužník vyrozumí rozhodnutím s možností řádného opravného prostředku, tj. reklamace. Za den úhrady je považován den následující po dni vzniku přeplatku, a to bez ohledu na to, kdy ve skutečnosti k tomuto převodu dojde. Stejnou účinnost má i použití přeplatku na úhradu nedoplatku v případech, kdy o to požádá daňový dlužník. Hradí-li přeplatek daňovou povinnost na stejném osobním účtě, je úhrada provedena v den vzniku přeplatku.

Není-li přeplatek použit na úhradu nedoplatku, je možno jej **vrátit daňovému dlužníkovi**, činí-li částka více než 50 Kč. Přeplatek se vrátí na žádost daňového dlužníka do 30 dnů od doručení této žádosti, existuje-li k tomuto dni vratitelný přeplatek. Za den vrácení se považuje den odepsání z účtu správce daně. Zvláštní zákon může stanovit, kdy a v jaké lhůtě se vrací přeplatek bez žádosti (např. nadměrné odpočty u daně z přidané hodnoty nebo podle § 64 odst. 6 SpDP). V případě, že je žádosti o vrácení přeplatku plně vyhověno, nemusí být výsledek vyřízení daňovému dlužníkovi sdělován, pokud o to výslovně nepožádá.

Daňový přeplatek lze vrátit u daňových dlužníků, jejichž daňová povinnost již zcela zanikla, jen pokud je o jeho vrácení požádáno **do šesti let** od konce roku, v němž se stal pravomocným poslední předpis daně, na které je přeplatek. Jde o prekluzivní lhůtu, neboť jejím marným uplynutím nárok na vrácení přeplatku zaniká.

Při přeplatku, jehož **vznik zavinil svým postupem správce daně**, se vrací přeplatek bez žádosti do patnácti dnů ode dne následujícího od původního dne splatnosti. Od toho dne je možno též použít přeplatku k úhradě daňového nedoplatku.

Podle § 19 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jsou příjmy z úroků z přeplateků zaviněných správcem daně a z úroků zaviněných orgánem správy sociálního zabezpečení **osvobozeny od daně z příjmu**.

Při nedodržení lhůt pro vrácení daňového přeplatku náleží daňovému subjektu ode dne následujícího po uplynutí lhůty pro vrácení úrok ve stejné výši jako u posečkání daně. Tento úrok je paušalizovaným vyrovnáním event. ztráty či škody, která je nezákonným nebo nesprávným postupem správce daně daňovému dlužníkovi vznikla. Je-li tato ztráta ve skutečnosti vyšší a bude též přiznána náhrada škody ve smyslu zákona č. 58/1969 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou rozhodnutím orgánu státu nebo jeho nesprávným úředním postupem, přiznaný úrok se na náhradu této vyšší škody též započítává. Nepřiznává se úrok, který by činil méně než 50 Kč.

4.7. Zálohy a vybírání daně srážkou

„Záloha na daň (§ 67 ZSDP) je povinná platba hrazená již v průběhu zdaňovacího období, kdy dosud daňová povinnost za toto zdaňovací období, na které je zálohována, není známa (není a nemůže v této době být ještě vyměřena). Zálohy, na rozdíl od splátek daně, jsou využívány u daní vyměřovaných až po uplynutí zdaňovacího období (např. za rok), jako je např. daň z příjmů. Zálohy slouží k zajištění úhrady očekávané daňové povinnosti, a po uplynutí zdaňovacího období se proto započítávají na úhradu skutečné výše daně“. (Boněk a kol., 2001) Splátky (v zákoně o správě daní a poplatků zvlášť procesně neupravované a podléhající proto plně režimu stanovenému pro tu kterou daň) pak jsou typické pro daně vyměřované již podle stavu na počátku zdaňovacího období (tj. na rok), jako např. u daně z nemovitostí, kde je daňová povinnost již počátkem roku na příslušné zdaňovací období známa, ale platební povinnost je rozložena do splátek v průběhu celého zdaňovacího období. Povinnost zálohovat daň je stanovena v jednotlivých daňových zákonech (včetně jejich periodicity a výše), nebo nastává na základě rozhodnutí správce daně (např. u nově vzniklých subjektů, kde by ze zákona

povinnosti zálohovat sice nenastala, a to zpravidla kvůli neexistenci poslední známé daňové povinnosti, ale vzhledem k očekávané daňové povinnosti je zálohování daně více než důvodné). Správce daně může též v odůvodněných případech rozhodnout o stanovení záloh jinak (tj. jak co do výše, tak i co do periodicity), nebo i zákonnou povinnost zálohovat zrušit. Tyto změny v zálohové povinnosti (včetně jejího zrušení) může realizovat za celé zdaňovací období (tj. i zpětně).

Případy, kdy je daň, záloha na daň nebo úhrada na zjištění daně vybírána prostřednictvím plátců daně srážkou (§ 69 ZSDP), stanoví jednotlivé daňové zákony (např. zákon o dani z příjmů), a to včetně lhůt, ve kterých jsou plátcí daně takto provedenou srážku povinni odvést na příslušné účty správců daně. Provádění srážek je zákonná povinnost plátců daní, kterou vykonávají pod vlastní majetkovou odpovědností, tj. pokud srážku nevykonají řádně a včas vybrané prostředky nedovedou, budou jim rozdíly předepsány k přímému placení jako jejich vlastní daňová pohledávka. I zde je správce daně oprávněn v odůvodněných případech stanovit plátcům daně lhůtu pro odvod sražené daně nebo záloh na daň jinak.

„Zákon o správě daní a poplatků stanovuje také bližší postup při výpočtu daně, jejího zajištění nebo zálohy na daň, kterou plátce daně při výplatě či připsání k dobru nesrazil nebo nevybral, ačkoliv tak byl ze zákona povinen. Konstrukce vychází z teze, že skutečně vyplacená částka je považována již za částku po zákonném zdanění, a pro účely výpočtu správné výše daně nebo záloh na ni je proto nutno daňový základ rekonstruovat tak, aby po zákonné srážce z takto rekonstruovaného základu zbyla právě ta částka, která již byla ve skutečnosti vyplacena. Tento postup je logický a nezbytný, neboť jinak by docházelo k neodůvodněnému zvýhodnění těch plátců daně a příjemců vyplacených částek (poplatníků), u kterých ke zdanění nedošlo již při výplatě, ale až dodatečně. Text zákona je vlastně slovním vyjádřením úměry. Byla-li teda např. vyplacena bez zákonné srážky částka 100 000 Kč, z kterého měla být sražena záloha lineární sazbou 10 %, pak se rekonstruuje základ daně podle úměry:

$$100\,000 : 90\,000 = x : 100\,000$$

kde částka 100 000 Kč představuje částku skutečně vyplacenou a částka 90 000 Kč částku, která měla být správně vyplacena po provedení zákonné srážky“ (Kohoutková, 1996)

Na záloze pak bude dodatečně odvedeno 10 % nově přepočteného daňového základu, tj. 11 111 Kč.

Tento výpočet je nutno uskutečnit na šest desetinných míst, aby svojí přesností vyhověl požadavkům zákona. Stejným způsobem se postupuje i u výpočtu nesražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, kde ovšem vzhledem ke klouzavé progresi daňové sazby je nutno přihlédnout i k daňovému pásmu podle velikosti daňového základu v přepočtu na měsíční zálohové období.

Plátcí daně jsou povinni podat vždy po uplynutí kalendářního roku vyúčtování daně na tiskopise vydaném Ministerstvem financí. Lhůta pro jeho podání a další postup správce daně je v zákoně zcela jednoznačně stanoven.

4.8. Promlčení daňových nedoplateků

„Obecná promlčecí doba pro právo daňový nedoplatek vybrat nebo vymáhat činí **šest let** po roce, kdy byl požadovaný nedoplatek splatný (§ 70 odst 1 ZSDP). Tato lhůta se přerušuje a počíná vždy běžet znovu po uplynutí kalendářního roku, v němž byl daňový dlužník zpraven o úkonu správce daně směřujícího k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku. Bez ohledu na tuto opakovanou možnost přerušení běhu promlčecí lhůty je zde pro vybrání či vymáhání daně stanovena **dvacetiletá prekluzivní lhůta**, jejíž běh počíná od konce roku, v němž se požadovaný nedoplatek stal splatným. To však neplatí, je-li daňový nedoplatek zajištěn. Má-li správce daně zástavu, spočívající v movitých věcech, v držení, zástavní právo se **nemůže promlčet**. Pokud je daňový nedoplatek zajištěn zástavním právem na nemovitost, nelze platně namítat jeho promlčení po dobu **třiceti let** od jeho zápisu do katastru nemovitostí“. (Kohoutková, 1996)

Samotné promlčení, na rozdíl od prekluze, neznamená zánik práva, ale pouze jeho oslabení. Znamená to, že i když je daňový nedoplatek na daňové pohledávce promlčen, správce daně je povinen jej požadovat a příp. jej vymáhat stejně, jako kdyby šlo o nedoplatek dosud promlčený a nemůže tedy k promlčení (opět tedy na rozdíl o prekluze) přihlédnout z úřední povinnosti. K promlčení přihlédne proto správce daně jen na výslovnou námitku promlčení uplatněnou daňovým dlužníkem a jen v rozsahu, v jakém daňový dlužník promlčení namítá. Z charakteru institutu promlčení vyplývá, že ani při vyhovění této námitce nejde o absolutní zánik daňového nedoplatku a uhradí-li jej daňový dlužník dobrovolně i po uplatnění námitky promlčení, je správce daně oprávněn (i povinen) tuto úhradu na promlčený daňový nedoplatek přijmout.

4.9. Evidence daní

Evidenci daní (§ 62 ZSDP) vedou správci daně a jejím předmětem je **zachycování daňových a platebních povinností, jejich úhrad, změn, zániků a z toho vyplývajících daňových nedoplatků a přeplatků**.

Jde o součást daňových spisů, a daňový dlužníci jsou proto do ní oprávněni nahlížet obdobně jako do každé jiné součásti svých daňových spisů a požadovat potvrzení o stavu svých osobních účtů. Také vykonatelné výkazy nedoplatků, jako rozhodující exekuční titul, jsou vystavovány z podkladů evidence daní.

Zákon o správě daní a poplatků upravuje systém vedení evidence daní (která není účetnictvím a neplatí na ni tedy pravidla stanovená zákonem o účetnictví) a další podrobnosti jsou pak upraveny na základě zákonného zmocnění ve vyhlášce č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům.

4.10. Zvýšení daně

Zvýšení daně je jedno z daňových příslušenství podle § 68 ZSDP, které může správce daně uplatnit vůči daňovému subjektu, pokud daňové přiznání nebo hlášení (též dodatečně daňové přiznání nebo hlášení) **není podáno včas, tj. ve stanovené zákonné lhůtě**. Je nepochybné, že ve stanovené lhůtě není podáno ani v případě, že byla daňovým subjektem zcela ignorována výzva správce daně k jeho dodatečnému podání. Zvýšení daně lze uplatnit při vyměření nebo dodatečném vyměření daně a může činit až 10 % vyměřené nebo dodatečně vyměřené daně, dolní hranici postihu však zákon nestanoví vůbec. Je-li výsledkem vyměření nebo dodatečného vyměření přiznání daňového nároku (tedy vyměření daně) daňovému subjektu, může být stejným způsobem, tj. až o 10 % vyměřeného daňového nároku snížen. Při rozhodování, zda zvýšení daně vůbec správce daně uloží a v jaké výši, zvažuje především délku opoždění s plněním nepeněžitě povinnosti uvedené v komentovaném ustanovení, případně to, zda tato povinnost byla vůbec splněna, k tomu, zda jde o první či naopak opakující se nedostatek, k důsledkům tohoto jednání (resp. opomenutí) apod.

4.11. Zajištění daně a zástavní právo

Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň je zvláštní zajišťovací institut, který napomáhá k zabezpečení úhrady daňových povinností v době jejich

splatnosti a vykonatelnosti. Má-li správce daně odůvodněnou obavu, že daň bude v době své splatnosti a vymahatelnosti buď vůbec nedobytná nebo vybrání daně bude v době její splatnosti spojeno se značnými obtížemi, vydá zajišťovací příkaz, v němž daňovému dlužníkovi uloží takto ohroženou částku nejdéle do tří dnů zajistit ve prospěch správce daně způsobem v příkaze uvedeným, zejména složením jistiny na jeho účet nebo do určité depozitní úschovy.

„**Zajišťovací příkaz** musí vždy obsahovat odůvodnění, z něhož správce daně vyvozuje ohroženost požadované částky. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy je obava z neuhrazení daně, když by důvody svědčily o ohrožení pouze pro její část. Důvody, z nichž je úhrada daně pokládána za ohroženou, nejsou uvedeny v zákonu ani demonstrativně, ale příkladem lze za takové důvody jistě považovat dřívější neblahé zkušenosti správce daně s konkrétním daňovým subjektem (snaha o zmaření správného vyměření daní a její úhrady), předlužení daňového subjektu (event. s hrozbou konkurzu), jeho úmysl vystěhovat se do ciziny, podílníci společnosti mají sídlo v cizině, časová omezenost existence právnické osoby, nedostatek věcí či majetkových práv schopných k zajištění a vymožení daně, jeho úmysl odstranit majetek z dosahu oprávněného správce daně (rozdělit majetek, převést na jiného), nehospodárné a marnotratné nakládání s vlastními prostředky, rozprodej event. rozdávání vlastního majetku, zatíženost nemovitého majetku apod.“ (Kindl a kol., 2002)

Pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu je stanovena zvláštní **třicetidenní lhůta od jeho podání**, která je neprodlužitelná a nepřekročitelná. Nerozhodne-li odvolací orgán v této lhůtě o odvolání, pozbývá zajišťovací příkaz platnosti.

Daňový dlužník je povinen splnit povinnosti v zajišťovacím příkazu mu uložené dobrovolně, a to i v případě svého odvolání, jemuž jsou odňaty odkladné účinky. Pro případ, že tak neučiní, je možno i pro zajišťovací příkaz použít zajišťovací exekuce, při níž se přiměřeně použije právní úpravy v § 73 ZSDP pro exekuci uhrazovací.

Je-li zajišťovaná daň již stanovená, ale dosud nesplatná, zbývá co do výše zajišťované částky jen posoudit míru ohrožení úhrady daně v době její splatnosti a rozhodnout, zda vzhledem k důvodům zajištění bude zajištěna celá částka daně, nebo jen její část. U zajištění daně dosud nestanovené je však kromě toho nutno především pravděpodobnou výši dosud nestanovené ohrožené daně určit pro potřeby jejího zajištění. Při tomto daňovém odhadu vychází správce daně z vlastních pomůcek a není-li nebezpečí z prodlení, může vyzvat daňového dlužníka, aby mu **ve tří denní lhůtě** (od níž se nemůže

odchýlit) sdělil údaje potřebné pro prozatímní určení daňového základu a daně. I takto vyžádané údaje budou mít přirozeně jen důkazní hodnotu pomůcek.

„K zajištění daňové pohledávky může správce daně zřídit rozhodnutím **zástavní právo**. Jde o závažnou změnu proti dřívější úpravě, kdy zástavní právo k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství vznikalo podle § 72 odst. 1 ze zákona a správce daně svým rozhodnutím určoval jen jeho rozsah, tj. na které věci, pohledávky a podobně daňového dlužníka, příp. ručitele se právo vztahuje, tj. v praxi ex lege vzniklé zástavní právo co do rozsahu pouze zužoval“. (Kobík, 1998)

Nynější znění ponechalo možnost zřízení zástavního práva jak k zajištění daňového nedoplatku, tak i jeho příslušenství.

Ustanovení stanoví kompetenci správce daně rozhodovat o zřízení zástavního práva, stanoví, že správce daně může předmět zástavy zjišťovat daňovou kontrolou, a ve zbytku odkazuje na § 152 – 174 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „ObčZ“), ve znění zákona č. 317/2001 Sb.

Podle § 152 ObčZ slouží zástavní právo zajištění pohledávky pro případ, že dluh, který jí odpovídá, nebude včas splněn s tím, že v tomto případě lze dosáhnout uspokojení z výtěžku zpeněžení zástavy. Zástavou mohou být věci movité nebo nemovité, podnik nebo jiná věc hromadná, soubor věcí, pohledávka nebo jiné majetkové právo (pokud to jeho povaha připouští), byt nebo nebytový prostor ve vlastnictví podle zákona č. 72/1994 Sb., obchodní podíl, cenné papíry nebo i předměty průmyslového vlastnictví (podle § 153 odst. 1 ObčZ). Platný občanský zákoník pojem věci nevymezuje.

Zástavní právo zřizuje správce daně rozhodnutím, jež musí mít všechny náležitosti předepsané ustanovením § 32 odst. 2 ZSDP. Protože ustanovení § 72 v tomto směru nic nestanoví, platí, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva nemusí být odůvodněno (podle § 32 odst. 3 totiž rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon).

Proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva se zástavce může odvolat. Protože ustanovení § 72 ZSDP nestanoví žádnou lhůtu (tedy „nestanoví jinak“), platí třicetidenní odvolací lhůta podle § 48 odst. 5 ZSDP. Podobně nestanoví ustanovení žádné zvláštní požadavky na podané odvolání. O odvolání proto platí ustanovení § 48. Odvolání zejména musí mít náležitosti uvedené v jeho odst. 4.

Podle § 170 odst. 1 ObčZ zástavní právo zaniká jednak zánikem zajištěné pohledávky (např. prekluzí, v oblasti daňového práva však např. prominutím daně), zánikem zástavy, vzdá-li se zástavní věřitel zástavního práva jednostranným písemným

úkonem, uplynutím doby, na níž bylo zřízeno, zaniká rovněž složí-li dlužník nebo zástavce zástavnímu věřiteli obvyklou cenu zástavy, písemnou smlouvou a případně v dalších případech stanovených zvláštními zákony. Významné je také, že podle § 170 odst. 2 ObčZ promlčením zastavené pohledávky právo nezaniká.

4.12. Vymáhání daňových nedoplatků aneb uhrazovací exekuce

Ne vždy dojde ke splnění daňové povinnosti na základě dobrovolnosti. Existují, bohužel poměrně častěji než je žádoucí, případy, kdy daňový dlužník nezaplatí splatný **daňový nedoplatek** v zákonné lhůtě, a to ani po uplynutí náhradní lhůty splatnosti, kterou mu správce daně ve smyslu § 73 odst. 1 ZSDP ve výzvě k úhradě daňového nedoplatku stanoví a pak již následuje běžný exekuční postup.

4.12.1. Právní úprava

Řízení o vymáhání daňových nedoplatků je speciálně upraveno v ustanoveních § 73 a § 73a ZSDP. Tato úprava není komplexní, a proto je v § 73 odst. 7 ZSDP stanoveno, že se pro výkon daňové exekuce použije přiměřeně občanského soudního řádu (*zákon č. 99/1963 Sb., ve znění pozdějších předpisů*). To znamená, že ustanovení o výkonu rozhodnutí podle občanského soudního řádu se v řízení o vymáhání daňových nedoplatků použijí s tím, že:

- pojmy a procesní postupy správce daně jsou stanoveny normou hlavní, kterou je ZSDP
- je potřebné přihlédnout k jinému procesnímu postavení správce daně v řízení o vymáhání ve srovnání se soudem v občanském soudním řízení, kdy je správce daně současně v procesním postavení soudu i oprávněného
- řízení o vymáhání daňových nedoplatků zahajuje správce daně vždy z úřední povinnosti (*ex officio*), tj. bez návrhu

Podle § 73 odst. 3 ZSDP může správce daně požádat o provedení exekuce též **soud** (*podáním návrhu na soudní výkon rozhodnutí*) nebo **soudního exekutora** (§ 35 zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti a o změně dalších zákonů, *ve znění pozdějších předpisů*).

4.12.2. Právní předpoklady pro zahájení vymáhání a nařízení daňové exekuce

Zahájení vymáhání daňových nedoplatků a nařízení daňové exekuce je podmíněno existencí určitých **právních předpokladů**. Daňový subjekt nezaplatí ve stanovené lhůtě daň, příslušenství daně nebo jinou peněžitou povinnost v působnosti správce daně, případně nesplní svoji povinnost ve správné výši.

Existuje vykonatelný exekuční titul. **Exekučním titulem** pro daňovou i soudní exekuci je dle § 73 odst. 4 ZSDP:

- a. **vykonatelný výkaz nedoplatků**
- b. **vykonatelné rozhodnutí, jímž se ukládá peněžité plnění**
- c. **splatná částka zálohy na daň**

„**Vykonatelný výkaz nedoplatků** je výpisem z evidence daní vedené správcem daně. Musí obsahovat náležitosti taxativně vymezené v § 73 odst. 5 ZSDP, tj. přesné označení daňového dlužníka v prodlení, druh daně, výši nedoplatku na této dani, údaje o původní splatnosti daně, den, k němuž je výkaz nedoplatků sestavován a doložku vykonatelnosti. Výkaz nedoplatků je vykonatelný tehdy, jsou-li vykonatelné všechny položky v něm uvedené, tzn. jsou-li vykonatelná všechna rozhodnutí, která byla podkladem pro zanesení příslušných částek do evidence daní a splatné všechny částky, do této evidence zanesené přímo na základě zákona (*splatné částky záloh na daň*). Výkaz nedoplatků není rozhodnutím správce daně a daňovému dlužníkovi se zpravidla nedoručuje“. (Kobík, 1998)

Rozhodnutí, jímž se ukládá peněžité plnění, je ve smyslu ustanovení § 32 odst. 13 ZSDP vykonatelné, jestliže proti němu nelze podat řádný opravný prostředek a nebo jestliže jeho podání nemá odkladný účinek a uplynula zároveň lhůta plnění.

„**Záloha** je podle § 67 ZSDP povinná platba na daň, kterou je povinen daňový poplatník platit v průběhu zdaňovacího období, jestliže skutečná výše daně za toto období není ještě známa. Poplatník platí stanovené zálohy na daň v případech určených ZSDP nebo zvláštním zákonem ve lhůtách a výši takto stanovených, nebo na základě rozhodnutí správce daně. Po skončení zdaňovacího období se zálohy na daň započítávají na úhradu skutečné výše daně“. (Boněk a kol., 2001)

Osoba, která neuhradí takový splatný nedoplatek, je správci daně známa a je jím jednoznačně identifikována (*souvisí s ustanovením § 33 ZSDP o registraci daňových subjektů a ustanovením § 62 o evidenci daní*).

Právo daň vymáhat není promlčeno a lze se jej domáhat. Podle ustanovení § 70 odst. 1 ZSDP se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Je-li proveden úkon směřujícího k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven. Daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let od konce roku, v němž se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zajištěných podle odst. 4 a 5 cit. ustanovení. K promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky.

Je důležité, aby správce daně existenci těchto právních předpokladů zkoumal a ověřoval v průběhu celého řízení. Pokud by tak nečinil, mohlo by dojít k neoprávněnému vymáhání podle § 73 odst. 10 ZSDP nebo k nesprávnému úřednímu postupu podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

4.12.3. Výzva k zaplacení daňového nedoplatku

„Nezaplatí-li daňový dlužník splatný daňový nedoplatek, včetně nedoplatku na pokutách uložených podle zákona o správě daní a poplatků, v zákonné lhůtě, vyzve ho správce daně, aby daňový nedoplatek zaplatil v náhradní lhůtě, nejméně osmidenní (§ 73 odst. 1 ZSDP). Jestliže nedoplatek není uhrazen ani v náhradní lhůtě přikročí správce daně bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. Současně ho upozorní, že po uplynutí této náhradní lhůty přikročí bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. Výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě je rozhodnutím správce daně podle § 32 ZSDP a lze se proti ní odvolat ve lhůtě patnácti dnů ode dne doručení. Odvolání nemá odkladný účinek. Vymáhání lze zahájit i bez výzvy, pokud hrozí nebezpečí, že účel vymáhání bude zmařen, nepřistoupí-li se k vymáhání neprodleně (§ 73 odst. 2 ZSDP)“.

(Kobík, 2005)

4.12.4. Provedení daňové exekuce

Vymáhání nedoplatku provádí správce daně, u něhož je daňový dlužník evidován. Podle ustanovení § 73 odst. 6 ZSDP se daňová exekuce provádí vydáním exekučního příkazu na:

- a. přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky
- b. srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod.
- c. prodej movitých věcí
- d. prodej nemovitostí

Exekuční příkaz je rozhodnutím správce daně podle § 32 ZSDP. Vedle základních náležitostí vyplývajících z ustanovení § 32 odst. 2 ZSDP, exekuční příkaz (*s přihlédnutím ke zvolenému způsobu nařízení výkonu daňové exekuce*) obsahuje další náležitosti, zejména přesné vymezení práv a povinností k plnění, jako např. příkazy, zákazy, povinnosti účastníků řízení, poučení o povinnosti zachovávat mlčenlivost, poučení o opravných prostředcích, přesný rozsah a obsah plnění, vyplývajících z exekučního titulu, údaje o nákladech řízení (*viz § 73a ZSDP*) apod.

Exekuční příkaz se doručuje daňovému dlužníkovi nebo ručiteli a dalším osobám, kterým jsou tímto příkazem ukládány povinnosti (§ 73 odst. 8 ZSDP). Všechny tyto osoby mohou proti němu podat do patnácti dnů námitky, o kterých rozhodne správce daně, který exekuci nařídil. Pokud byla nařízena exekuce bez předchozí výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, je proti exekučnímu příkazu připuštěno daňovému dlužníkovi nebo ručiteli odvolání. Daňový subjekt může uplatnit námitku proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím.

Výkon rozhodnutí může být podle § 73 odst. 9 ZSDP odložen, žádá-li daňový dlužník nebo ručitel o splátky, o posečkání daně nebo o prominutí daňového nedoplatku, a i bez žádosti, šetří-li se skutečnosti rozhodné pro částečné nebo úplné zrušení výkonu rozhodnutí. Je-li odklad povolen, již provedené úkony správce daně zůstanou zachovány po celou dobu trvání odkladu. Pokud důvody pro odložení exekuce pominou, vydá o tom správce daně rozhodnutí.

Odklad výkonu rozhodnutí ukončuje správce daně rozhodnutím:

- o zastavení řízení, nebo
- o pokračování řízení popřípadě
- o zrušení výkonu rozhodnutí

K odložení výkonu rozhodnutí je zřejmě vhodné přistoupit tehdy, požádá-li daňový dlužník nebo ručitel o povolení splátek, popř. o posečkání s platbou daně nebo o prominutí nedoplatku. V těchto případech je vidět snahu daňového subjektu či ručitele o to, domluvit se se správcem daně a spolupracovat. Tento způsob se jeví pochopitelně jako vhodnější a lze doporučit, aby se správce daně po prošetření nabízených podmínek pro dobrovolnou úhradu daně snažil daňovému dlužníkovi vyhovět. Je ovšem nutno konstatovat, že na odložení exekuce není právní nárok, a je tedy věcí správného uvážení správce daně, zda odklad povolí či nikoliv a že by bylo na místě dlužnou pohledávku zajistit zákonným zástavním právem.

„Další dobrý důvod pro odložení exekuce je okamžik, kdy se začnou šetřit skutečnosti, na jejichž základě by mohlo dojít k částečnému nebo úplnému zrušení exekuce. Jedná se např. o zahájení přezkumu daňového rozhodnutí či povolení obnovy. Při zahájení jakéhokoliv řízení o mimořádném opravném prostředku, včetně prominutí daně podle § 55a ZSDP (tj. včetně příslušenství), musí správce daně, který již zahájil exekuci či její zahájení připravuje, nejprve zjistit, který mimořádný opravný prostředek exekuci uhrazovací zastaví. Pokud tomu tak není (např. § 55a), musí si udělat vlastní předběžný názor na výsledek tohoto řízení. V případě úsudku, že bude snížena či zrušena úplně daňová nebo platební povinnost, správce daně pochopitelně exekuci nezahajuje a pokud již exekuční řízení běží, tak zváží využití institutu odložení výkonu rozhodnutí. Dojde-li k odložení výkonu rozhodnutí, tak úkony, které již byly vykonány, zůstávají zachovány a budou-li dány podmínky pro pokračování v exekuci, tak další úkony naváží tam, kde byla exekuce odložena“. (Kobík, 2005)

Správce daně musí vždy pozorně zvažovat, zda jsou podmínky pro uplatnění exekučních prostředků splněny, neboť prokáže-li se v dalším řízení, že bylo vymáháno neoprávněně, náleží daňovému dlužníkovi za neoprávněné vymožené částky úrok, který se rovná v dvojnásobné výši **repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.** Jestliže by však uplatnil daňový dlužník ještě nárok na náhradu škody způsobené

nezákonným postupem státního orgánu, započítává se tento uhrazený úrok na úhradu přiznané náhrady škody.

Správce daně musí rovněž v případě neuhrazené splátky pohledávky vytvářet podmínky k rychlému uplatnění vhodného exekučního prostředku, neboť základní cíl daňového řízení je vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Je tedy zřejmé, že úloha správce daně v exekučním procesu je velmi závažná a vyžaduje skutečně dobré znalosti jak právní úpravy, tak i majetkových poměru jednotlivých daňových dlužníků.

5. Mezinárodní spolupráce při správě daní

5. 1. Mezinárodní pomoc při správě daní a rozsah v jakém je poskytována

Předmětem úpravy zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů, je postup a podmínky, za kterých orgány České republiky poskytují, požadují, nebo přijímají v zájmu zajištění správného vyměření a placení daní mezinárodní pomoc při jejich správě, a to:

- a) na základě mezinárodní smlouvy,
- b) ve vztahu k jiným členským státům Evropské unie.

Mezinárodní pomoc poskytovaná podle tohoto zákona se týká:

- a) přímých daní, a to v České republice daní z příjmů, daní z nemovitostí, daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, v ostatních státech stejných nebo podobných daní, které mají charakter daně z příjmů nebo daně z majetku,
- b) nepřímých daní, a to v České republice daně z přidané hodnoty a spotřebních daní, v ostatních státech stejných nebo podobných daní, které mají charakter daně z přidané hodnoty nebo spotřební daně.

Jménem České republiky ve věcech stanovených zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů, jedná Ministerstvo financí, nebo jím pověřený správce daně (podle § 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů).

Příslušný orgán postupuje při poskytování pomoci příslušnému úřadu smluvního státu podle zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

5.2. Konkrétní formy mezinárodní spolupráce a jejich náplň

Mezinárodní výměna informací je už tradičně velice důležitým nástrojem v boji proti mezinárodním daňovým únikům a česká daňová správa tuto formu mezinárodní spolupráce využívá stále ve větším měřítku. Výměna informací je uskutečňována především na základě zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, v návaznosti na příslušné články uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění.

Příslušná ustanovení znají tři zákonné formy výměny informací: **výměnu informací na dožádání, poskytování informací z vlastního podnětu a automatickou (pravidelnou) výměnu informací.** Česká daňová správa plně využívá všechny uvedené formy, v roce 2006 se soustředila především na rozvoj poskytování informací z vlastního podnětu do zahraničí.

Výměna informací na dožádání je uskutečňována prostřednictvím příslušného orgánu, který poskytne informace o jednotlivých případech týkajících se daní podle § 2 zákona č. 253/2000 Sb. na dožádání příslušného úřadu smluvního státu. Příslušný orgán může také od příslušného úřadu smluvního státu informace dožadovat, pokud vyčerpал vlastní obvyklé zdroje údajů, které mohl v daném případě využít, aniž by tím bylo ohroženo dosažení žádoucího výsledku.

Pravidelná výměna informací spočívá v tom, že příslušný orgán pro skupiny jednotlivých případů může ujednat ústně nebo písemně s příslušným úřadem smluvního státu druh a rozsah informací, které bude bez předchozího dožádání při zachování vzájemnosti poskytovat nebo přijímat, včetně způsobu a lhůt předávání těchto informací.

Poskytování informací z vlastního podnětu prostřednictvím příslušného orgánu, který poskytne informace, které jsou mu známy, bez předchozího dožádání příslušnému úřadu smluvního státu, pokud:

- a) lze důvodně předpokládat, že došlo nebo mohlo dojít ke zkrácení daně ve smluvním státě,
- b) daňový subjekt dosáhne snížení daně nebo jiné daňové úlevy v České republice a lze předpokládat, že tato skutečnost by vedla nebo by mohla vést ke vzniku daňové povinnosti nebo k jejímu zvýšení ve smluvním státě,
- c) obchodní vztahy mezi daňovým subjektem zdaňovaným v ČR a mezi daňovým subjektem zdaňovaným ve smluvním státě jsou uskutečňovány v jedné nebo více zemích způsobem, o kterém lze předpokládat, že vedl nebo by mohl vést ke snížení daňové povinnosti v ČR nebo ve smluvním státě, popřípadě v obou,
- d) lze důvodně předpokládat, že ke snížení daňové povinnosti může docházet z umělých převodů zisků v podnikatelských seskupeních podle § 66a obchodního zákoníku, nebo
- e) informace poskytnutá smluvním státem umožnila zjistit údaje, které vedly v tomto smluvním státě ke vzniku nebo zvýšení daňové povinnosti anebo by na tuto skutečnost mohly upozornit.

V **Grafu č. 2** je v roce 2006 možno zaznamenat mírný pokles, který vypovídá o stabilizaci posledních let, pokud jde o objem výměn informací, přičemž je třeba zdůraznit, že narůstá podíl náročných případů, které vyžadují složitá mezinárodní šetření.

5.3. Nakládání s informacemi

Podle § 8 zákona č. 253/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů se na informace sdělené příslušnému orgánu příslušným úřadem smluvního státu vztahuje povinnost mlčenlivosti stanovená zvláštním právním předpisem (§ 24 ZSDP). Informace od příslušného úřadu smluvního státu mohou být zpřístupněny jen pracovníkům příslušného orgánu, kteří se přímo účastní správy daně, k níž se poskytnutá informace vztahuje.

Pokud příslušný orgán považuje obdržené informace od příslušného úřadu smluvního státu za pravděpodobně užitečné pro další smluvní stát, může tyto informace předat jen se souhlasem příslušného úřadu smluvního státu, který tyto informace poskytl. Příslušný orgán může také povolit použití poskytnutých informací v dožadujícím smluvním státě pro jiné účely jen v rozsahu, v jakém tyto informace mohou být použity podle zvláštního právního předpisu.

Informace od příslušného úřadu smluvního státu, které poskytl pro soudní řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí nebo orgánům činným v trestním řízení, nesmí být poskytnuty jiným orgánům nebo osobám, které nejsou přímo zúčastněny na tomto řízení. Osobám zúčastněným na řízení, kterým byla zpřístupněna poskytnutá informace, jsou povinni zachovávat mlčenlivost v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem.

5.4. Úprava lhůt pro podávání informací

Podle § 9 zákona č. 253/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů předá příslušný orgán dožadovanou informaci příslušnému úřadu smluvního státu bez zbytečných odkladů. Vyskytnou-li se v obstarávání dožádaných informací překážky bránící tyto informace poskytnout nebo je-li poskytnutí informací odmítnuto, informuje příslušný orgán o této informaci neprodleně dožadující příslušný úřad smluvního státu, s uvedením důvodů překážek nebo důvodů odmítnutí.

5.5. Omezující faktory poskytování informací v mezinárodním styku

Podle § 10 zákona č. 253/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů lze zjistit nebo poskytnout informace příslušnému úřadu smluvního státu lze jen v rozsahu, který umožňují při zjišťování takových požadavků a jejich shromažďování nebo používání pro účely správy daní právní předpisy České republiky.

Příslušný orgán je oprávněn odmítnout poskytnutí informací příslušnému úřadu smluvního státu, pokud tento nebo zvláštní zákon (ZSDP) obsahuje přísnější podmínky povinnosti zachovávat mlčenlivost než ty, které jsou v právní úpravě dožadujícího smluvního státu, a pokud tento stát přísnějšími podmínkami nevyhoví.

Dožádání podle § 4 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů nemusí být vyhověno, pokud dožadující smluvní stát nevyčerpal své obvyklé zdroje informací, které mohly být vzhledem k okolnostem využity k získání požadovaných informací bez rizika ohrožení žádaného výsledku.

Poskytnutí informací může být odmítnuto i v případě, že by vedlo k vyzrazení obchodního tajemství, porušení mlčenlivosti, nebo by se jednalo o informace, jejichž vyzrazení by bylo v rozporu se zájmem České republiky a s veřejným pořádkem.

Poskytnutí informací může být též odmítnuto, pokud dožadující smluvní stát není schopen z praktických nebo právních důvodů poskytnout obdobné informace.

6. Zhodnocení problematiky využívání prostředků při výběru daňových nedoplatků

I přesto, že územní finanční orgány věnují problematice vymáhání daňových nedoplatků stále větší pozornost, dosažený výsledek není stále uspokojivý. Objem vymáhaných daňových pohledávek se každoročně zvyšuje. Činnost správců daní je bohužel málo účinná a efektivní.

Na efektivitu vymáhání daňových nedoplatků působí řada vlivů. Nejzávažnějším problémem je **přetrvávající nepříznivá hospodářská a platební situace** poměrně velké části podnikatelských subjektů. Mnohé z nich nedisponují dostatečnou majetkovou podstatou nebo jsou dlouhodobě přeúvěrovány. Řada obchodních a jiných aktivit podnikatelských subjektů sleduje zastření a rozmělnění skutečných platebních povinností nebo využití legislativních mezer. Roste počet daňových dlužníků, vstupujících do likvidace nebo konkurzu, aniž je zde evidován jakýkoliv majetek. Daňoví dlužníci činí často úkony, kterými se svého majetku zbavují s cílem vyhnout se daňové exekuci, popř. zřízení zástavního práva. Přitom možnost domoci se neúčinnosti těchto úkonů u soudů (§ 42a občanského zákoníku) bývá často problematická a vždy časově náročná.

Zvyšuje se **množství prodejů zadlužených obchodních společností** (zejména s.r.o.) osobám, které jsou nekontaktní, případně osobám nemajetným či se sníženou schopností vnímat důsledky právních úkonů – osobám u nichž se nedá předpokládat adekvátní účast v daňovém řízení. V těchto případech se jedná zcela jednoznačně o nedobytné daňové pohledávky. Dochází i k situacím, kdy je původní statutární orgán z obchodního rejstříku vymazán a nový není zapsán. V řadě případů byly u obchodních společností zaznamenány účelové a pouze formální změny sídel, či faktická neexistence sídel. Tím se značně ztěžuje vedení daňových řízení, včetně řízení exekučních.

Vzhledem k nedostatečným kapacitám při vysoké administrativní náročnosti **roste objem nevybraných pokut z minulých let**. Vymáhání pokut uložených jinými orgány odčerpává stávající kapacity specializovaných útvarů finančních úřadů a dopadá i na vymáhání daňových nedoplatků. Za situace, kdy jsou územní finanční orgány kritizovány pro vysoký objem vykazovaných daňových nedoplatků, narůstají problémy s vybíráním a vymáháním zejména blokových pokut na místě nezaplacených, uložených jinými správními orgány a předaných územním finančním orgánům k vybírání a vymáhání. Těžiště současných problémů spočívá zejména v tom, že jsou tyto pokuty na místě

nezaplacené, ukládané jinými správními orgány mnohdy i nekontaktním osobám, rozhodnutí jsou neúplná nebo neobsahují základní náležitosti rozhodnutí. Údaje v pokutových blocích (adresa, identifikace osoby, podpis ukládajícího orgánu, úřední razítko) u blokových pokut na místě nezaplacených jsou často nečitelné, nesprávně vyplňované nebo nejsou vyplněny vůbec. Vybírání a vymáhání těchto pokut ukládaných jinými správními i orgány je tak velmi ztíženo a mnohdy znemožněno, přitom jednotlivé vymáhané částky jsou ve většině případů nižší než náklady vynaložené finančními úřady při výkonu daňové exekuce. Lze konstatovat, že i přes mnohá jednání s ukládajícími orgány k výraznému zlepšení nedošlo.

K vymožení daňových nedoplatků využívají územní finanční orgány všech zákonem svěřených exekučních prostředků. Nejvíce uplatňovaným prostředkem je přikázání pohledávky podle § 73 odst. 6 písm a), zákona o správě daní a poplatků s přiměřeným použitím občanského soudního řádu. Tento způsob lze vysvětlit jednak včasným odčerpáním peněžních prostředků ze strany podezřelých subjektů a jednak avizovanou spoluprací bank s klienty.

Největším problémem při výkonu exekucí prodejem nemovitostí jsou **zástavní práva bank váznoucí na nemovitostech**. Uspokojení daňových pohledávek v rámci rozvrhových řízení bývá pro správce daně ve většině bez efektu, neboť zástavy bank, které navíc vznikají již při poskytování úvěrů a mají tak většinou přednost před zástavami správců daní, vysoce převyšují tržní hodnotu nemovitosti.

V uplynulém roce také **poklesla výtežnost exekucí prodejem movitých věcí**. Hlavní příčinou je stále menší zájem veřejnosti o dražené věci z důvodu insolventnosti občanů či jiných daňových subjektů a problémem je i minimum vhodného majetku pro daňovou exekuci. Také se značně snižuje počet případů, kdy správci daní žádají o provedení exekuce soudy. Vážným problémem je zde i nadále „nečinnost“ soudů.

Instrumentu **zajištění úhrady nesplatné nebo dosud nestanovené daně** využívají správci daní v podstatně menším rozsahu. Jedním z důvodů je velmi časté použití opravných prostředků proti vydaným zajišťovacím příkazům. Navíc je tento institut vhodný jen v opravdu výjimečných případech, a to jen je-li odůvodněná obava, že úhrada nesplatné nebo dosud nestanovené daně bude v době jejich splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo, že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Velmi často dochází k situacím, kdy se finanční úřady musí zabývat tím, že po vydání zajišťovacího příkazu není daňovým subjektem dobrovolně uhrazena ve lhůtě splatnosti

jistina a je proto nutno přistoupit k řízení i vymáhání neuhrazené platební povinnosti (zajišťovací exekuce) postupem podle § 73 ZSDP. Některé územní finanční orgány v této souvislosti upozorňují, že dosud platná právní úprava v zákoně o správě daní a poplatků není plně dostačující, a to zejména v případech, kdy dojde v průběhu zajišťovací exekuce k vyměření daně, přičemž ani vyměřená daňová povinnost nebyla v době její splatnosti uhrazena dobrovolně. V uvedených případech je pak nutné, aby finanční úřad v procesním postavení správce daně přistoupil k vymáhání daňového nedoplatku již v rámci tzv. uhrazovací exekuce.

Realizace zákonných zástavních práv v praxi narážela na problémy spojené zejména s legislativní úpravou tohoto institutu. Nadále přetrvává znevýhodnění správce daně při zřizování zástavního práva oproti zástavnímu právu zřizovanému soudem. Na uplatnění institutu zástavního práva podle § 72 ZSDP dopadá negativně nepřímá novela zákona č. 49/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, provedená s účinností od 1. 1. 2001 zákonem č. 367/2000 Sb., a následně změna provedená zákonem č. 317/2001 Sb. Zásadní změna spočívá v tom, že vznik zástavního práva k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství je podmíněno nabytím právní moci rozhodnutí o zřízení zástavního práva vydaného správcem daně a nikoliv, jak tomu bylo dříve, dnem doručení rozhodnutí, kterým bylo daňovému subjektu uloženo peněžité plnění či dnem splatnosti zálohy na daň. Proti rozhodnutí finančních úřadů o vzniku zástavního práva mohou daňoví dlužníci podat ve lhůtě třiceti dnů ode dne, jež následuje po jeho doručení, odvolání. To ve svém důsledku vede k tomu, že v období mezi vydáním rozhodnutí o zřízení zástavního práva a nabytím právní moci tohoto rozhodnutí (a tedy zápisem zástavního práva do příslušné evidence) dochází velmi často ze strany daňového dlužníka k nekontrolovatelnému převodu majetku (nemovitého i movitého) na jiné osoby, čímž je značně ztížena pozdější exekuce na tento majetek. Územní finanční orgány proto požadují přehodnocení stávající právní úpravy institutu zástavního práva v tom smyslu, aby účinky vzniku zástavního práva zřízeného na základě rozhodnutí správce daně mohly nastat již dnem doručení tohoto rozhodnutí, popř. navrhuji vrátit se k původní úpravě daňového zástavního práva.

Současná legislativní úprava i technická vybavenost je omezujícím faktorem pro zajišťování efektivní spolupráce a součinnosti územních finančních orgánů s ostatními státními orgány, zejména pokud jde o umožnění bezplatného dálkového přístupu on-line k informacím potřebným pro zajištění a vymáhání daňových nedoplatků. Řešení je spatřováno v umožnění přístupu územních finančních orgánů do již existujících

celostátních evidencí, zejména do centrálních registrů pojištěnců zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení.

Daňové kontroly se zaměřují na významnější daňové subjekty, u kterých je předpoklad, že bude dodatečně vyměřena větší daň. Proces daňové kontroly je stále náročnější. Je to způsobeno hlavně tím, že při kontrolách jsou stále méně zjišťovány nálezy, které vyplývají z neznalosti daňové legislativy a z chyb ve vedení účetnictví. Naopak narůstá počet případů, kdy se daňové subjekty pokouší úmyslně snižovat daňový základ. Přitom dokazování těchto nálezů je stále obtížnější, neboť úroveň jejich krytí se zdokonaluje. Tomuto stavu mnohdy napomáhá i úroveň zákonů a právních předpisů. Správci daně se víceméně dostávají do situací, kdy je prakticky nemožné v rámci platné právní úpravy prokázat a úspěšně doměřit zcela evidentní případy krácení daně. Tyto komplikované případy – vzhledem k častým obstrukcím ze strany kontrolovaných subjektů – ztěžují práci pracovníků kontrolních oddělení. Prodlužuje se tak doba trvání jednotlivých kontrol, snižuje se počet zkontrolovaných subjektů i celkové doměrky daní.

Stále se vyskytují případy, kdy jsou při kontrolách zjišťovány případy zapojení daňových subjektů do řetězců společností, mezi kterými je zboží přefakturováno – dochází přitom ke značnému navýšení cen a někdy i množství zboží (v případě následného vývozu zboží je daňový subjekt, kterému vzniká daňová povinnost, nekontaktní). Jsou zjišťovány případy, kdy v daném řetězci společností je jedna dodávka zboží fakturována několika odběratelům a při fyzické kontrole zboží finanční úřady zjišťují, že společnosti prokazují nákup stejného zboží, event. je zjišťováno, že se předmětná hospodářská operace neuskutečnila – subjekt neprokáže nabytí zboží. Tyto případy zkrácení daně jsou oznamovány orgánům činným v trestním řízení.

Efektivitu výběru daní negativně ovlivňuje přetrvávající nevyhovující **stav v personálním obsazení vymáhacích útvarů**, a to nejen z hlediska kapacity pracovníků, ale i možnosti získání kvalifikovaných pracovníků s odpovídajícím, zejména právním vzděláním.

Vyšší účinnost vymáhání daňových nedoplatků závisí i na vytváření nezbytných materiálně-technických podmínek finančních úřadů. Výkon daňové exekuce je poměrně nákladnou záležitostí, vyžadující odpovídající techniku, skladovací a dražební prostory apod. Tyto potřeby souvisí s jejich rozpočtovým zajištěním, které je stále nedostatečné.

Základním předpokladem k omezení růstu daňových nedoplatků by měla být *kvalitní právní úprava a soulad legislativních norem navzájem.*

7. Závěr

Vzhledem k očekávanému hospodářskému růstu lze i do dalších let předpokládat růst inkasa daně z příjmů právnických osob. Lze ale očekávat další snížení inkasa daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby u právnických osob, neboť podmínky pro osvobození se v roce 2005 a v roce 2006 rozšířily z důvodu urychlení procesu přizpůsobení české legislativy na podmínky EU.

Z analýzy činnosti územních finančních orgánů rovněž vyplynulo, že jedním z faktorů ovlivňujících vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob je zlepšující se platební morálka daňových subjektů. Předpokládá se, že její další vzestup bude pozitivně ovlivněn i aktivním vstřícným přístupem finančních orgánů všech stupňů k poplatníkům daně, jako je umožnění podání daňových přiznání prostřednictvím datové zprávy, zvýšení rozsahu zveřejňovaných informací na webových stránkách české daňové správy včetně vzorových příkladů, zodpovídání telefonických, písemných a elektronicky podaných dotazů poplatníků apod.

Cíle daňové správy pro budoucí období tedy spočívají především v rozšiřování služeb poplatníkům. Bude zkvalitňován systém elektronického podávání daňových přiznání tak, aby si daňový subjekt mohl udělat základní kontrolu správnosti vyplnění tiskopisu pomocí počítačového programu.

Z hlediska mezinárodního zdaňování bude dále brán zřetel na efektivní výměnu informací a na zintenzivnění bilaterálních daňových vztahů se zahraničními daňovými správami.

Výsledky, kterých bylo v oblasti mezinárodní spolupráce daňových správ v roce 2006 dosaženo potvrzují skutečnost, že v dnešním světě propojování ekonomik a přelévání kapitálu není možné, aby daňové správy byly vůči těmto změnám imunní a izolovaly se od možnosti výměny zkušeností a předávání si tzv. dobré praxe. Česká daňová správa se dlouhodobě podílí na prohlubování spolupráce daňových správ a v budoucích letech lze očekávat, že i nadále bude akceptovat světový trend, který tuto spolupráci považuje za jeden z významných nástrojů boje proti daňovým únikům.

V roce 2006, obdobně jako v minulém roce, byla **efektivita vymáhání** daňových pohledávek ze strany územních finančních orgánů **negativně ovlivňována** řadou faktorů.

K hlavním faktorům patří:

- opakovaně se objevují případy, kdy daňoví dlužníci (*zejména společnosti s ručením omezeným*) výrazně utlumí nebo záměrně ukončí podnikatelské aktivity, aniž by došlo k vyrovnání se státním rozpočtem a zainteresované osoby pokračují v podnikatelských aktivitách i nadále v nově zřízených firmách a se stejným předmětem činnosti
- řada daňových dlužníků (*i těch, kteří dluží státu větší objem daňových nedoplatků*) nemá exekucí postižitelný majetek, popř. majetek mají, ale je velmi obtížné jej dohledat a zajistit
- efektivita mobiliárních exekucí je v nemalé míře ovlivňována poklesem prodejnosti movitých věcí a nemovitostí v rámci dražeb prováděných správci daní a nízké jsou i výtěžky dražeb
- omezujícím faktorem z hlediska včasnosti zahajování exekučních řízení, resp. úkonů ke zjištění majetkových poměrů daňových dlužníků a následného zahájení exekučních řízení, je dosud malá propojenost mezi existujícími registry veřejné správy a umožnění přímého dálkového přístupu on line k informacím potřebným pro efektivní výkon daňového řízení v oblasti zajištění a vymáhání daňových nedoplatků

Účinnost vymáhání nedoplatků je do značné míry ovlivněna **existujícím právním prostředím**, tj. především konkrétní podobou předpisů obchodního a daňového práva. V žádném případě nelze redukovat příčinu nedostatečné efektivnosti ve vymáhání pohledávek státu pouze na nedostačující činnost pracovníků finančních úřadů. Je obecně známou skutečností, že v obchodním právu ČR ani v procesním předpise upravujícím daňové řízení není uspokojivě řešena otázka postavení a práv věřitelů, chybí nástroje, které by stanovily odpovědnost dlužníka (včetně členů statutárních orgánů obchodních společností) za nedoplatky, chybí nástroje, které by omezily či ztížily možnosti dalších podnikatelských aktivit osob, které jsou spojeny s nedoplatky vůči státu, další problémy z hlediska efektivity vymáhání daňových nedoplatků přineslo výrazné omezení institutu zástavního práva nepřímou novelizací zákona o správě daní a poplatků v rámci novely občanského zákoníku a podobně.

8. Literární přehled

Kindl, Telecký, Válková: Zákon o správě daní a poplatků – komentář, C.H. Beck, Praha 2002.

Kohoutková, A., Kalous, S.: Správa daní aneb daňový subjekt versus správce daně, Pragoeduc, Praha 1996. ISBN 80-85856-39-5

Vančurová, A.: Daňový systém ČR 2006, VOX, Praha, 2006.

Boněk, V., a kol.: Lexikon – daňové pojmy, Sagit, Ostrava, 2001.

Kobík, J., Šperhl, J.: Daňová kontrola, Sagit, Ostrava, 1998. ISBN 80-7208-063-6

Kobík, J.: Správa daní a poplatků komentářem – komplexní pohled na problémy správy daní, Anag, Olomouc, 2005.

Kobík, J., Šperl, J.: Dokazování v daňovém řízení, Aspi, Praha, 2005.

Kubátová, K.: Daňová teorie – úvod do problematiky, ASPI, Praha, 2005.
ISBN 80-7357-092-0

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

Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 1991/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů

Směrnice Rady 2004/56/ES ze dne 21.4.2004 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, některých nepřímých daní a daní z pojistného

Internetové zdroje:

<http://cds.mfcr.cz>

<http://www.mfcr.cz>

<http://www.czso.cz/>

<http://business.center.cz/>

Abstract

My work deal with the legislation of current problems in tax administration in the Czech Republic. The principal goal in improving tax administration is to increase its effectiveness. Mainly enhancement of effectiveness in tax collection and achieving the situation when the tax administration is in accordance with the standards of EU member states to set long-term objectives for legitimate tax collecting and planning its activity. With the EU entry, there is still growing importance and deepening cooperation in international tax affairs. In my work I mainly target the means which the Czech Tax Administrator use for tax exaction and I mention the most frequent barriers that obstruct the process of tax collection.

Keywords: tax administration, tax administrator means, tax collection, tax exaction

Abstrakt

Tato bakalářská práce se zabývá úpravou současné problematiky správy daní v České republice. Hlavní cílem modernizace daňové správy je zvýšení účinnosti správy daní. Zejména zvýšení efektivnosti výběru daní a dosažení stavu, kdy daňová správa bude odpovídat standardům členských států Evropské unie tak, aby mohla dlouhodobě stanovovat cíle k řádnému zajištění výběru daní a plánování své činnosti. Se vstupem do EU, také stále narůstá význam a prohlubování spolupráce mezinárodních daňových správ. Ve své práci se především zaměřuji na prostředky, které správce daně používá k výběru a vymáhání daní a na nejčastější překážky, které tomuto vymáhání brání.

Klíčová slova: správa daní, prostředky správce daně, výběr daní, vymáhání daní

9. Seznam příloh

1. Tabulkové přílohy

Tabulka č. 1: Přehled vývoje všech nedoplatků daňových příjmů veřejných rozpočtů staré i nové daňové soustavy

Tabulka č. 2: Přehled vývoje kumulativního inkasa daňových příjmů, u kterých se evidují nedoplatky, od počátku nové daňové soustavy

Tabulka č. 3: Přehled vývoje podílu nedoplatků na kumulativním inkasu daňových příjmů

Tabulka č. 4: Nedoplatky ve vymáhání a vymožené nedoplatky jednotlivých daní

Tabulka č. 5: Nedoplatky evidované celními orgány (podle územního členění)

2. Grafické přílohy

Graf č. 1: Daňové nedoplatky evidované jednotlivými subjekty

Graf č. 2: Četnost korespondence spojené s výměnou informací v letech 1997 až 2006

3. Ostatní přílohy

Vybrané nálezy z kontrol finančních úřadů

**Tabulka č. 1: Přehled vývoje všech nedoplatků daňových příjmů veřejných rozpočtů
staré i nové daňové soustavy**

v mil. Kč

Daň	Rok 2003	I.-II. Q 2004	Rok 2004	I.-II. Q 2005	Rok 2005	I. Q 2006	I.-II. Q 2006
NOVÁ DAŇOVÁ SOUSTAVA							
Daň z přidané hodnoty celkem	40 931	41 333	42 426	43 769	43 267	44 528	44 090
<i>Daň z přidané hodnoty finanční úřady</i>	37 428	37 178	38 876	40 342	40 707	41 825	41 757
<i>Daň z přidané hodnoty celní úřady</i>	3 503	4 155	3 550	3 427	2 560	2 703	2 333
Daně spotřební celkem	8 370	9 977	9 746	9 709	6 910	7 199	6 769
<i>Daně spotřební finanční úřady</i>	4 175	4 064	4 003	3 995	3 267	3 237	3 180
<i>Daně spotřební celní úřady</i>	4 195	5 914	5 743	5 713	3 643	3 962	3 589
Daň z příjmů právnických osob	18 322	21 149	19 246	24 993	19 469	20 193	19 957
Daň z příjmů vybíraná srážkou - § 36	333	406	371	381	367	395	365
Daň silniční	929	1 043	999	1 134	1 058	1 290	1 180
Daň dědická	12	14	11	11	11	10	11
Daň darovací	304	303	323	299	249	249	259
Daň z převodu nemovitostí	5 070	5 010	5 015	4 892	4 644	4 614	4 578
Daň z příjmů fyz. osob z přiznání	12 333	13 736	13 987	14 984	14 230	16 245	15 362
Daň z příjmů fyz. osob ze záv. čin.	5 428	5 598	5 387	5 448	5 253	5 346	5 396
Daň z nemovitostí	1 221	1 398	1 194	1 369	1 150	1 062	1 333
Ost. příjmy, odvody a popl.	7 917	7 599	8 351	8 562	6 888	11 020	7 703
Clo	1 672	1 496	1 413	1 359	1 132	710	630
Pojistné na sociální zabezpečení (jen ČSSZ)	63 754	62 297	61 977	62 722	62 180	62 142	61 492
STARÁ DAŇOVÁ SOUSTAVA							
<i>Daň z příjmů obyvatelstva</i>	618	583	451	427	424	418	410
<i>Ostatní zrušené daně</i>	5 670	5 528	5 136	4 824	3 988	4 043	3 955
NEDOPLATKY NOVÉ DAŇOVÉ SOUSTAVY CELKEM	166 596	171 359	170 447	179 630	166 808	175 002	169 125
NEDOPLATKY STARÉ DAŇOVÉ SOUSTAVY CELKEM	6 289	6 111	5 587	5 250	4 412	4 462	4 366
NEDOPLATKY NOVÉ A STARÉ DAŇOVÉ SOUSTAVY CELKEM	172 885	177 469	176 034	184 881	171 221	179 463	173 490
Z celku:							
Celkové daňové příjmy bez pojistného na soc. zabezp.	109 131	115 172	114 057	122 159	109 041	117 321	111 998
Pojistné na sociální zabezpečení (jen ČSSZ)	63 754	62 297	61 977	62 722	62 180	62 142	61 492

Zdroj: Česká daňová správa, 2006

Tabulka č. 2: Přehled vývoje kumulativního inkasa daňových příjmů, u kterých se evidují nedoplatky, od počátku nové daňové soustavy

v mil. Kč

Daň	Rok 2003	I.-II. Q 2004	Rok 2004	I.-II. Q 2005	Rok 2005	I. Q 2006	I.-II. Q 2006
NOVÁ DAŇOVÁ SOUSTAVA							
Daň z přidané hodnoty celkem	1 351 152	1 426 465	1 535 473	1 626 405	1 743 886	1 797 254	1 845 736
<i>Daň z přidané hodnoty finanční úřady</i>	<i>-441 244</i>	<i>-475 823</i>	<i>-399 094</i>	<i>-311 454</i>	<i>-194 154</i>	<i>-140 935</i>	<i>-92 554</i>
<i>Daň z přidané hodnoty celní úřady</i>	<i>1 792 397</i>	<i>1 902 289</i>	<i>1 934 568</i>	<i>1 937 859</i>	<i>1 938 040</i>	<i>1 938 189</i>	<i>1 938 290</i>
Daně spotřební celkem	716 997	759 533	812 838	870 444	923 372	953 682	992 003
<i>Daně spotřební finanční úřady</i>	<i>384 682</i>	<i>394 638</i>	<i>394 645</i>	<i>394 648</i>	<i>394 687</i>	<i>394 694</i>	<i>394 699</i>
<i>Daně spotřební celní úřady</i>	<i>332 315</i>	<i>364 895</i>	<i>418 193</i>	<i>475 796</i>	<i>528 685</i>	<i>558 988</i>	<i>597 304</i>
Daň z příjmů právnických osob	697 343	751 417	803 869	872 746	941 300	970 762	1 013 948
Daň z příjmů vybíraná srážkou - § 36	198 253	203 691	210 351	215 262	221 594	223 878	227 335
Daň silniční	52 558	54 989	58 060	60 279	63 251	64 065	65 526
Daň dědická	1 086	1 135	1 186	1 232	1 289	1 313	1 336
Daň darovací	4 517	4 852	5 335	5 568	5 845	5 984	6 136
Daň z převodu nemovitostí	51 398	56 177	60 859	64 660	68 353	70 058	72 010
Daň z příjmů fyz. osob z příznání	177 271	191 622	201 311	217 769	227 894	237 080	237 070
Daň z příjmů fyz. osob ze záv. čin.	684 223	731 260	786 850	837 295	897 512	924 345	949 114
Daň z nemovitostí	45 629	47 949	50 576	53 161	55 564	55 775	58 231
Ost. příjmy, odvody a popl.	38 255	40 542	43 354	46 037	48 607	49 656	50 774
Clo (údaj je informativní)	153 493	158 267	160 306	163 568	166 495	166 495	166 495
Pojistné na sociální zabezpečení (jen ČSSZ)	2 106 484	2 243 985	2 391 548	2 536 790	2 693 634	2 770 266	2 849 460
STARÁ DAŇOVÁ SOUSTAVA							
<i>Daň z příjmů obyvatelstva</i>	<i>6 501</i>	<i>6 508</i>	<i>6 530</i>	<i>6 539</i>	<i>6 545</i>	<i>6 548</i>	<i>6 551</i>
<i>Ostatní zrušené daně</i>	<i>26 525</i>	<i>26 557</i>	<i>26 614</i>	<i>26 659</i>	<i>26 683</i>	<i>26 688</i>	<i>26 696</i>
KUMUL. INKASO NOVÉ DAŇOVÉ SOUSTAVY CELKEM	6 308 678	6 701 902	7 151 937	7 601 236	8 088 616	8 322 734	8 568 642
KUMUL. INKASO STARÉ DAŇOVÉ SOUSTAVY CELKEM	33 025	33 065	33 144	33 198	33 228	33 236	33 246
KUMULATIVNÍ INKASO NOVÉ A STARÉ DAŇOVÉ SOUSTAVY CELKEM	6 341 703	6 734 967	7 185 081	7 634 435	8 121 844	8 355 971	8 601 889
Z celku:							
Celkové daňové příjmy bez pojistného na soc. zabezp.	4 235 219	4 490 982	4 793 533	5 097 645	5 428 210	5 585 705	5 752 429
Pojistné na sociální zabezpečení (jen ČSSZ)	2 106 484	2 243 985	2 391 548	2 536 790	2 693 634	2 770 266	2 849 460

Zdroj: Česká daňová správa, 2006

Tabulka č. 3: Přehled vývoje podílu nedoplatků na kumulativním inkasu daňových příjmů

	v %							
Daň	Rok 2003	I.-II. Q 2004	Rok 2004	I.-II. Q 2005	Rok 2005	I. Q 2006	I.-II. Q 2006	I.-III. Q 2006
NOVÁ DAŇOVÁ SOUSTAVA								
Daň z přidané hodnoty celkem	3,03	2,90	2,76	2,69	2,48	2,48	2,39	2,26
<i>Daň z přidané hodnoty finanční úřady</i>								
<i>Daň z přidané hodnoty celní úřady</i>								
Daně spotřební celkem	1,17	1,31	1,20	1,12	0,75	0,75	0,68	0,34
<i>Daně spotřební finanční úřady</i>	1,09	1,03	1,01	1,01	0,83	0,82	0,81	0,81
<i>Daně spotřební celní úřady</i>	1,26	1,62	1,37	1,20	0,69	0,71	0,60	0,00
Daň z příjmů právnických osob	2,63	2,81	2,39	2,86	2,07	2,08	1,97	1,97
Daň z příjmů vybíraná srážkou - § 36	0,17	0,20	0,18	0,18	0,17	0,18	0,16	0,16
Daň silniční	1,77	1,90	1,72	1,88	1,67	2,01	1,80	1,80
Daň dědická	1,08	1,25	0,94	0,87	0,84	0,80	0,79	0,79
Daň darovací	6,72	6,25	6,06	5,37	4,25	4,16	4,22	4,22
Daň z převodu nemovitostí	9,86	8,92	8,24	7,57	6,79	6,59	6,36	6,36
Daň z příjmů fyz. osob z příznání	6,96	7,17	6,95	6,88	6,24	6,85	6,48	6,48
Daň z příjmů fyz. osob ze záv. čin.	0,79	0,77	0,68	0,65	0,59	0,58	0,57	0,57
Daň z nemovitostí	2,67	2,91	2,36	2,57	2,07	1,90	2,29	2,29
Ost. příjmy, odvody a popl.	20,69	18,74	19,26	18,60	14,17	22,19	15,17	15,17
Clo (údaj je informativní)	1,09	0,95	0,88	0,83	0,68	0,43	0,38	0,00
Pojistné na sociální zabezpečení (jen ČSSZ)	3,03	2,78	2,59	2,47	2,31	2,24	2,16	0,00
STARÁ DAŇOVÁ SOUSTAVA								
<i>Daň z příjmů obyvatelstva</i>	9,51	8,95	8,90	8,52	8,48	8,39	8,28	8,28
<i>Ostatní zrušené daně</i>	21,38	20,81	19,30	18,09	14,95	15,15	14,82	14,82
NEDOPLATKY NOVÉ DAŇOVÉ SOUSTAVY CELKEM	2,64	2,56	2,38	2,36	2,06	2,10	1,97	1,18
NEDOPLATKY STARÉ DAŇOVÉ SOUSTAVY CELKEM	19,04	18,48	16,86	15,82	13,28	13,42	13,13	13,13
NEDOPLATKY NOVÉ A STARÉ DAŇOVÉ SOUSTAVY CELKEM	2,73	2,64	2,45	2,42	2,11	2,15	2,02	1,23
Z celku:								
Celkové daňové příjmy bez pojistného na soc. zabezp.	2,58	2,56	2,38	2,40	2,01	2,10	1,95	1,86
Pojistné na sociální zabezpečení (jen ČSSZ)	3,03	2,78	2,59	2,47	2,31	2,24	2,16	0,00

Zdroj: Česká daňová správa, 2006

Tabulka č. 4: Nedoplatky ve vymáhání a vymožené nedoplatky jednotlivých daní

Druh příjmu	Daňové nedoplatky ve vymáhání ke sledovanému dni (k 30. 6. 2006)		Daňové nedoplatky vymožené od počátku roku do sledovaného dne	
	Počet případů	Částka v tis. Kč	Počet případů	Částka v tis. Kč
<i>Daň z přidané hodnoty</i>	468 797	29 302 938	47 498	1 346 746
Daň	236 483	20 595 128	28 198	1 223 203
Příslušenství	232 314	8 707 811	19 300	123 542
<i>Daně spotřební</i>	2 914	2 606 463	88	9 779
Daň	1 560	1 589 508	49	9 491
Příslušenství	1 354	1 016 955	39	289
<i>Daň z příjmů PO</i>	32 686	12 990 329	2 936	153 541
Daň	15 646	8 621 569	1 761	128 365
Příslušenství	17 040	4 368 760	1 175	25 177
<i>Daň z příjmů FO–pod. př.</i>	168 585	9 887 936	36 463	299 469
Daň	80 549	6 631 313	21 368	233 345
Příslušenství	88 036	3 256 623	15 095	66 123
<i>Daň z příjmů FO–záv. čin.</i>	220 275	3 247 532	20 563	152 322
Daň	175 835	1 847 121	16 480	118 111
Příslušenství	44 440	1 400 411	4 083	34 211
<i>Daň z příjmů zvl. saz. § 36</i>	29 012	172 041	1 999	6 637
Daň	22 660	113 518	1 540	5 123
Příslušenství	6 352	58 523	459	1 153
<i>Daň z nemovitostí</i>	144 196	674 660	28 441	38 774
Daň	103 634	477 970	21 949	33 965
Příslušenství	40 562	196 690	6 492	4 810
<i>Daň děd., dar. a z přev. nem.</i>	65 193	3 356 285	18 593	211 434
Daň	32 361	2 568 267	11 060	183 331
Příslušenství	32 832	788 018	7 533	28 103
<i>Daň silniční</i>	123 398	827 107	19 538	74 127
Daň	64 075	496 912	8 730	54 077
Příslušenství	59 323	330 196	10 808	20 049
<i>Ostat. příj. odvody a poplat.</i>	409 550	3 637 971	47 242	87 547
Daň	405 462	2 655 024	46 985	81 279
Příslušenství	4 088	982 947	257	6 267
<i>Celk. daně plat. od 1.1.93</i>	1 664 606	66 703 263	223 361	2 380 375
Daň	1 138 265	45 596 329	158 210	2 070 290
Příslušenství	526 341	21 106 934	65 241	310 085
<i>Daně platné do 31.12.92</i>	7 984	2 117 757	649	14 348
Daň	3 986	1 341 681	383	12 944
Příslušenství	3 998	776 076	266	1 404
<i>Celkem daně</i>	1 672 590	68 821 020	224 010	2 394 723
Daň	1 142 251	46 938 009	158 503	2 083 235
Příslušenství	530 339	21 883 010	65 507	311 488

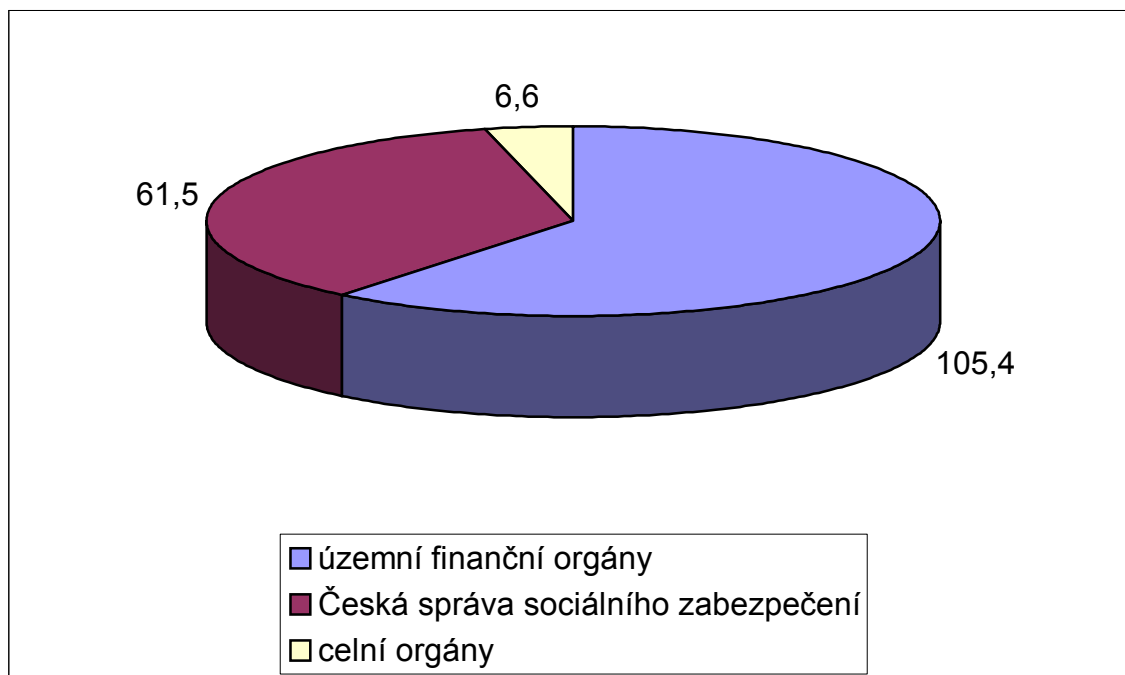
Zdroj: Česká daňová správa, 2006

Tabulka č. 5: Nedoplatky evidované celními orgány (podle územního členění)

Region	Nedoplatky k 30.6.2006 (v mld. Kč)	Podíl na celkové výši nedoplatků (v %)
PRAHA	13,56	22,1
STŘEDOČESKÝ	4,69	7,6
JIHOČESKÝ	1,26	2,0
PLZEŇSKÝ	2,43	4,0
KARLOVARSKÝ	1,43	2,3
ÚSTECKÝ	4,87	7,9
LIBERECKÝ	3,10	5,1
KRÁLOVÉHRADECKÝ	2,31	3,8
PARDUBICKÝ	2,54	4,1
VYSOČINA	1,5	2,4
JIHOMORAVSKÝ	3,70	6,0
OLOMOUCKÝ	4,61	7,5
MORAVSKOSLEZSKÝ	7,51	12,2
ZLÍNSKÝ	4,26	6,9
BRNO	3,72	6,1
Celkem	61,49	100,0

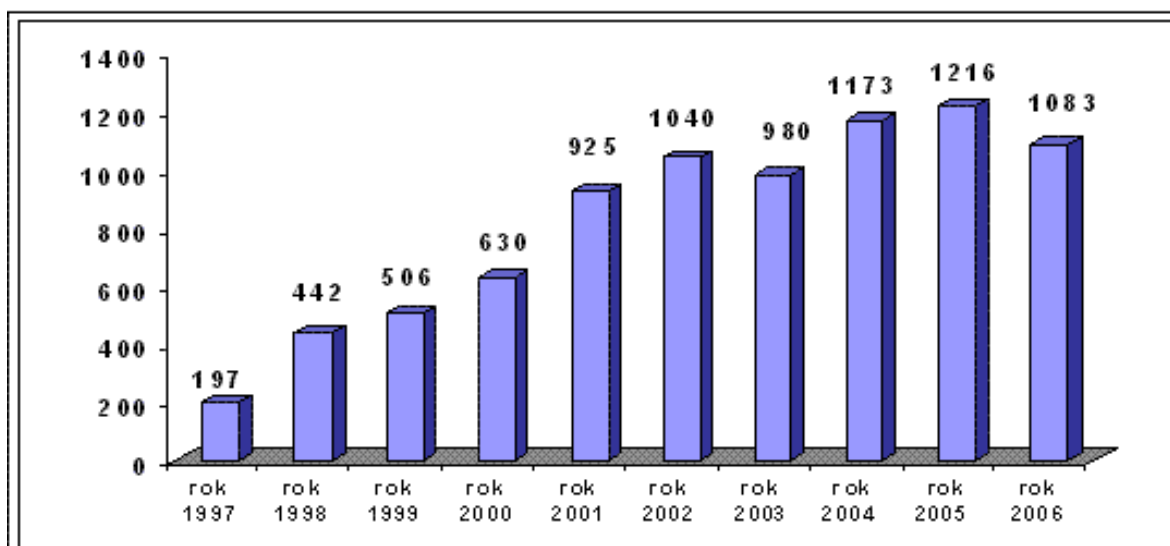
Zdroj: Česká daňová správa, 2006

Graf č. 1: Daňové nedoplatky evidované jednotlivými subjekty



Zdroj: Česká daňová správa, 2006

Graf č. 2: Četnost korespondence spojené s výměnou informací v letech 1997 až 2006



Zdroj: Česká daňová správa, 2006

Vybrané nálezy z kontrol finančních úřadů¹

Daň z příjmů fyzických osob, daň z přidané hodnoty

Daňový subjekt podniká v oblasti nákupu a prodeje elektroinstalačního materiálu, elektrospotřebičů a spotřebního zboží. Další činností daňového subjektu je činnost stavební. Daňový subjekt účtoval v soustavě jednoduchého účetnictví. V průběhu daňové kontroly zaměřené na ověření správnosti vykázaného základu daně, daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2003 bylo správcem daně zjištěno, že daňový subjekt zahrnul do daňových výdajů částku za nákup elektromateriálu. Kromě toho účtoval o nákupu elektromateriálu od svých obvyklých dodavatelů. Protože daňový subjekt vykázal příjmy z prodeje zboží ve výši nižší než částka za nákup elektromateriálu a nevykázal žádné zásoby zboží na konci zdaňovacího období, správce daně začal pochybovat, zda výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu. V souladu s ustanovením § 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bylo zjištěno, že dodavatel, který měl dodat materiál, fakturu nevystavil a peníze za zboží nepřijal. Když správce daně seznámil kontrolovaný daňový subjekt se skutečnostmi, které získal od místně příslušného správce daně dodavatele, daňový subjekt uvedl, že o výdajích za nákup elektromateriálu účtoval omylem a že tyto výdaje nesloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Na základě uvedených zjištění byla daňovému subjektu dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003. Daňovému subjektu nebyl uznán rovněž nárok na odpočet DPH uplatněný na základě faktury (daňového dokladu), která nebyla dodavatelem vystavena.

Současný stav případu: Daňový subjekt požádal správce daně o povolení zaplacení daně ve splátkách.

DPH a DPPO

DS, obchodní společnost zapsaná do OR v roce 1999 s předmětem činnosti: sportovní soutěžení v motoristických disciplínách, reklamní a propagační činnost. Kontrolované období: DPH III. a IV. Q 2002 a 1. - 8., a 10. - 12. měsíc r. 2003, DPPO r. 2002 a 2003. Kontrola prováděna na základě podnětu Policie ČR. DS k daňové kontrole nepředložil účetní deník, hlavní knihu ani účetní doklady (část jich byla zabavena Policií ČR). DS

¹ Zdroj: Česká daňová správa, 2007

nárokoval odpočty na základě daňových dokladů od nekontaktních DS a ani na výzvu správce daně neprokázal oprávněnost uplatňovaných nároků na odpočet - porušení ust. § 19 odst. 1 a 2 zák. č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. DS ani na výzvu správce daně nepředložil požadované doklady a svá tvrzení ohledně daňového základu neprokázal. DS v rámci kontrol DPPO ani DPH neunesl důkazní břemeno dle ust. § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Pracovníci správce daně v součinnosti s jinými správce daně a policií ČR získali důkazní prostředky, na základě kterých dodatečně doměřili daňovou povinnost. V průběhu daňové kontroly došlo k výmazu statutárního orgánu společnosti z OR, společnost nemá od srpna 2006 statutární orgán. Smluvní zástupkyně DS přebírala písemnosti, nereagovala na ně, odmítala jednat za DS a následně v prosinci 2006 plnou moc vypověděla. Statutárním orgánem společnosti byla FO, která je zároveň jediným společníkem, proto správce daně ustanovil tuto osobu zástupcem DS. Výsledek daňové kontroly za kontrolovaná ZO r. 2002 a 2003 bylo **dodatečně doměřeno na DPH a DPPO několik desítek milionů korun.**

Umělé zvyšování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty

Podnikatel, který podniká v oblasti výkupu druhotných surovin, ve svých daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty vykazoval nárok na odpočet daně na základě dokladů za dodání barevných kovů. Šetřením finančního úřadu bylo zjištěno, že nárok na odpočet daně byl uplatněn neoprávněně, neboť osoby na dokladech uvedené jako dodavatelé, deklarované zboží nedodali a tyto doklady nevystavili. Finanční úřad, který měl pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně tak tomuto podnikateli na základě výsledku provedeného vytykácího řízení nevyplatil neoprávněně uplatněný nárok na odpočet daně. Následně byla u tohoto podnikatele zahájena daňová kontrola za předcházející zdaňovací období. Touto kontrolou bylo zjištěno, že podnikatel obdobným způsobem postupoval již dříve a tak mu, z důvodu neoprávněně uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, byla **vyměřena dodatečná daňová povinnost** v řádech desítek milionů korun.

Daň z příjmů fyzických osob

Při kontrole daně z příjmů fyzických osob za roky 2004, 2005 fyzické osoby zabývající se nákupem a prodejem palet bylo zjištěno závažné porušení zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění platném pro uvedené roky. Daňový subjekt uplatňoval v daňových výdajích částky za dodávky palet na základě faktur vystavených právníkou osobou.

Šetřený subjekt byl správcem daně vyzván k prokázání, že tato právnická osoba skutečně zboží dodala a vyfakturovala. (V předchozím daňovém řízení bylo totiž zjištěno, že právnická osoba palety nedodala ani za ně nevystavila v kontrolovaných letech faktury.) Jestliže doklady předložené daňovým subjektem v daňovém řízení nebyly vydány dodavatelem na nich uvedeným, pak takové doklady neosvědčují, že daňový subjekt vynaložil výdaj na tomto dokladu deklarovaný. Výdaje uplatněné daňově je povinen daňový subjekt ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní ve znění p.p., prokázat. Fyzická osoba ani na výzvu správce daně neprokázala, že byly dodávky uskutečněny osobou uvedenou na dokladech nebo že dodávky provedl někdo jiný. Kontrolní nález vyplynul z porušení §24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění platném pro výše uvedené roky - výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Současně byl porušen § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní ve znění p.p. - daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byla správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. **Správce daně proto zvýšil kontrolovanému subjektu základ daně a doměřil daň z příjmů fyzických osob za oba roky v řádech milionů korun.**

Nároky na odpočet daně

Finanční úřad provedl kontrolu daně z přidané hodnoty u obchodní společnosti, jejíž předmětem činnosti je nákup a prodej přípravků na ošetřování rostlin a rostlinných produktů, za zdaňovací období leden až duben 2006. Současně bylo vedeno vytýkací řízení u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2006 a 1.-3. července 2006. 4. července 2006 byl na majetek obchodní společnosti prohlášen konkurs. Výsledkem těchto daňových řízení byla dodatečně vyměřená daň za zdaňovací období leden až duben 2006 ve výši stovek tisíc korun. V rámci vytýkacího řízení vedeného za zdaňovací období červen 2006 a za zdaňovací období 1.-3. července 2006 byla zvýšena daňová povinnost o částku několika stovek tisíc korun. Správce daně v průběhu daňového řízení zjistil, že dle skladové evidence byl stav zásob zboží - B - ke dni 31.12.2005 ve výši 0. Správce daně dále zjistil, že zboží B bylo naskladněno statutárním orgánem společnosti v březnu 2006, k zaúčtování tohoto zboží nebyla přiložena žádná faktura dokládající pořízení zboží. Z daňového řízení vyplynulo, že toto zboží bylo fyzicky na skladě do července 2006, kdy bylo statutárním orgánem společnosti odvezeno. Plátce sice vystavoval v průběhu měsíců březen, duben, květen a červen 2006 faktury za prodej tohoto zboží, ale žádné zboží nebylo

k těmto vystaveným fakturám vyskladněno a odvezeno. Tyto skutečnosti následně potvrdily odpovědi na dožádání místně příslušných finančních úřadů, ze kterých jednoznačně vyplynulo, že subjekty, které byly uvedeny na fakturách jako odběratelé zboží, ve skutečnosti toto zboží nikdy nenakoupily. Na základě tohoto zjištění dospěl správce daně k závěru, že společnost vystavovala faktury na předmětné zboží, aniž došlo ke skutečnému prodeji, nemohlo tudíž dojít k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu ustanovení § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Daňový subjekt neoprávněně uplatnil daň na výstupu tohoto zboží za měsíc březen 2006, za měsíc duben 2006 a za měsíc červen 2006 - daň v řádech milionů korun. Daňovou kontrolou správce daně dále zjistil, že plátce zahrnul do uskutečněných zdanitelných plnění za měsíc červen 2006 dva dobropisy z června 2006, týkající se údajných dodávek zboží v měsíci dubnu 2006 ve výši daně několika stovek tisíc korun. Ve zdaňovacím období 1.-3. července 2006 si plátce uplatnil opět dobropis na plnění z faktury z dubna 2006. Jak vyplývá z výše uvedených skutečností, plátce v průběhu měsíců března-června neuskutečnil žádné dodávky zboží, nemohlo tudíž dojít ke snížení uskutečnění zdanitelných plnění na základě dobropisů. Plátce tak porušil ustanovení § 42 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, protože nenastaly podmínky pro opravu základu daně a daně, když zdanitelné plnění deklarované plátcem podle zjištění správce daně nikdy nenastalo. V rámci vedeného daňového řízení správce daně dále zjistil, že daňový subjekt uplatnil na základě přijatých faktur v období března-dubna 2006 v daňových přiznáních nárok na odpočet daně v částce několika milionů korun. K předloženým fakturám nebyly předloženy dodací listy ani smlouvy, kterými by plátce prokázal rozsah plnění a druh odebraného zboží. Pořízené zboží z těchto faktur nebylo nikde zaúčtováno ani nebylo vedeno na skladě společnosti. Dožádáním místně příslušného správce daně bylo zjištěno, že společnost uvedená na fakturách jako dodavatel na adrese sídla nesídlí (odstěhovala se bez udání adresy) a poslední daňové přiznání k DPH podala za prosinec 2003. Plátce daně si uplatnil nárok na odpočet daně v rozporu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, když neprokázal, že plnění z přijatých faktur použil pro svou ekonomickou činnost. Dále správce daně zjistil, že si plátce uplatnil v měsíci červnu 2006 nárok na odpočet daně na základě přijatých faktur od dodavatelů na různé druhy zboží v řádech stovek tisíc korun. Správce daně výzvou podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, plátce vyzval, aby prokázal, jak zdanitelné plnění uvedené na přijatých fakturách přijal a použil pro svou ekonomickou činnost, kde bylo zboží uskladněno a kdo zajišťoval dopravu. K tomu zástupce daňového subjektu do protokolu

o ústním jednání uvedl, že zboží bylo zaúčtováno přímo do spotřeby, vydané faktury na toto zboží však neexistují a z účetnictví společnosti není zřejmé zda a kdy bylo zboží prodáno. Společnost neprokázala, že byly splněny podmínky pro uplatnění odpočtu daně ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V daňovém řízení vedeném za zdaňovací období červen 2006 správce daně dále zjistil, že plátce do uskutečněných zdanitelných plnění zahrnul faktury pro jednoho odběratele za zboží. Toto zboží ve stejném zdaňovací období odkoupil zpět ve stejném množství, ale s rozdílnou cenou. Částka faktury vydané byla nižší než částka faktury přijaté. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně prokázal, že v období březen-červen 2006 společnost neprodala žádné množství zboží. Finanční úřad proto předmětná plnění vyloučil jak z uskutečněných, tak i přijatých zdanitelných plnění. Bylo **podáno trestní oznámení**.