Právnická Fakulta Univerzity Karlovy v Praze

Rigorózní práce

Téma: Vymáhání daňových nedoplatků

Mgr. Alena Králová, Fr. Ondříčka 34, 370 11 České Budějovice

Konzultant – JUDr. Miloš Borovička

prosinec 2006

Děkuji za cenné rady a připomínky, které mi v průběhu práce poskytl můj konzultant JUDr. Miloš Borovička.

Králová Alena

Obsah:

Úvod 3

1 Vymáhání daňových nedoplatků jako součást správy daní 6

1.1 Daňové právo procesní 6

1.2 Správa daní 8

1.3 Z historie daňového řízení v českých zemích 9

1.4 Základy daňového řízení 16

1.4.1 Obecné pojmy 16

1.4.2 Stadia daňového řízení 17

1.5 Exekuce obecně 20

1.5.1 Výkon rozhodnutí soudem 22

1.5.2 Exekuce provedená soudním exekutorem 23

1.5.3 Daňová exekuce 23

2 Právní úprava vymáhání daňových nedoplatků formou daňové exekuce **24**

2.1 Prameny platné právní úpravy 24

2.2 Základní zásady vymáhacího řízení 26

2.3 Způsoby provedení daňové exekuce 29

2.4 Právní předpoklady vymáhání daňového nedoplatku 30

2.4.1 Procesní podmínky vymáhání daňového nedoplatku 30

2.4.2 Věcné předpoklady 33

2.5 Průběh vymáhacího řízení 37

2.5.1 Činnost správce daně před nařízením daňové exekuce 37

2.5.2 Zahájení a nařízení daňové exekuce 38

2.5.3 Provedení daňové exekuce 39

2.5.4 Střet exekucí 39

2.5.5 Odložení daňové exekuce 40

2.5.6 Zastavení řízení a zrušení daňové exekuce 40

2.5.7 Ochrana daňového dlužníka 41

2.6 Druhy (způsoby) daňové exekuce – exekuční prostředky 41
2.6.1 Exekuce přikázáním pohledávky 42
2.6.2 Exekuce přikázáním pohledávky na peněžní prostředky daňového dlužníka na účtech vedených u bank 43
2.6.3 Exekuce přikázáním jiné pohledávky 46
2.6.4 Exekuce srážkou ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod. 47
2.6.5 Exekuce prodejem movitých věcí 48
2.6.6 Exekuce prodejem nemovitostí 53
2.7 Zhodnocení exekučních prostředků v praxi 56
2.8 Exekuční náklady 59
3 Využití zajišťovacích institutů dle zákona o správě daní a poplatků 61
3.1 Zástavní právo 61
3.2 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň 65
4 Možnost vymáhání daňového nedoplatku na ručiteli 68
5 Efektivnost při daňové exekuci 73
5.1 Strategie výběru daní 74
5.2 Vývoj daňových nedoplatků 79
5.3 Organizace, personální a technické zabezpečení 81
6 Mezinárodní pomoc při vymáhání daňových pohledávek 83
7 Právní úprava daňové exekuce (daňového exekučního řízení) na Slovensku 86
7.1 Obecně 86
7.2 Charakteristika daňového exekučního řízení 88
Závěr 96
Seznam použité literatury 107
Seznam příloh 109

Úvod

Daně jsou fiskálním nástrojem k prosazení konkrétních vládních záměrů a úkolů, které si vláda vytyčila pro dané období. Daňové příjmy jsou svým objemem naprosto zásadní kategorií příjmů, protože jejich podíl se na příjmech státního rozpočtu pohybuje v průměru kolem 95 %, včetně pojistného. Proto by měl stát ve vlastním zájmu věnovat podmínkám pro výběr daní maximální pozornost.

Každým rokem se určitou část daní, která je správci daní vyměřena, nepodaří vybrat. I když v posledních letech nárůst daňových nedoplatků výrazně zpomalil své tempo, vzhledem k výši jejich objemu, představují tyto nedoplatky závažný problém.

Pro efektivní chod ekonomického systému jsou nutné kvalitní zákony a dobře fungující daňová správa. Nedokonalá a nefungující správa daní přímo úměrně své nefunkčnosti vytváří prostor pro legální i nelegální daňové úniky. Neoddělitelnou součástí všech zákonů, nejen daňových, je účinnost jejich vynutitelnosti (vymahatelnosti), protože respektování zákonů je podmíněno postihy za jejich nedodržování. U nedoplatků, kde daňová správa přistupuje k vymáhání, je zásadní otázkou právní úprava vymáhání pohledávek a schopnost daňové správy platnou úpravu realizovat. V médiích se objevuje velmi často názor, že důvodem vysokých daňových nedoplatků a tím pádem i vysokého schodku státního rozpočtu je neschopnost úředníků finančních úřadů řádně vybrat a vymáhat daně. Je zajímavé, že tyto názory prezentují i naši přední političtí představitelé, poslanci, tedy lidé, kteří mají ve své moci navrhovat a schvalovat zákony. Podle mého mínění jsou totiž jednou z příčin „neschopnosti“ finančních úředníků vybrat daně značné mezery v zákonech. Finanční úřady nemají dostatečné legislativní nástroje k rychlému a účinnému

vymáhání daňových nedoplatků, což se odráží na špatné platební kázni zejména mezi podnikateli.

Ve své práci se zaměřuji na celý proces vymáhání daňových nedoplatků, především pak na dle mého názoru nejdůležitější část vymáhacího procesu, daňovou exekuci. Popisuji její průběh a možnosti způsobu vymáhání daňových nedoplatků od daňových dlužníků prostřednictvím základních prostředků daňové exekuce. Poukazuji na problémy a nedostatky daňové exekuce a pokouším se navrhnout změny, které by měly vést ke zlepšení a zefektivnění vymáhání daňových nedoplatků. Důležitým předpokladem pro úspěšné vymáhání daní je také zajištění daně a zástavní právo správce daně. Avšak tato problematika je velice rozsáhlá a proto je v práci pouze nastíněna.

Cílem této práce je poskytnutí základní orientace v poměrně složité oblasti, v níž se střetávají normy daňového práva s občanským soudním řádem. Spočívá především v provedení rozboru daňové exekuce podle právní úpravy platné v České republice. Dále pak ve vystižení specifik a v charakteristice jejích základních institutů.

Již dva roky pracuji na Finančním ředitelství v Českých Budějovicích v oddělení metodiky správy daní, v rámci něhož mám na starosti oblast vymáhání. Zde se setkávám s problémy, které se v současné době v daňové exekuci vyskytují. Problematika vymáhání je mi tedy blízká a zajímá mě jak z hlediska legislativního tak z hlediska praktického užití nástrojů daňové exekuce. Z toho důvodu jsem si ji také vybrala jako téma pro svou práci. Navíc v současné době, kdy se veřejné rozpočty potýkají s nedostatkem financí, je toto téma více než aktuální.

Při práci jsem čerpala poznatky z dostupné odborné literatury, odborných časopisů, legislativních norem, internetových stránek Ministerstva financí ČR. Omezeně jsem použila interní materiály Finančního ředitelství v Českých Budějovicích. Kromě toho jsem vycházela i ze zkušeností z praxe.

Práce je rozdělena do sedmi částí. V první kapitole se věnuji vymezení daňového práva procesního a některých dalších pojmů souvisejících s tematikou práce, popisuji stadia daňového řízení, odpovídám na otázku, co se rozumí pod termínem „správa daní“ a v krátkosti se vracím do historie daňového řízení. Druhá kapitola představuje hlavní náplň této práce – zabývá se právní úpravou vymáhání daňových nedoplatků neboli daňové exekuce, její charakteristikou a jednotlivými způsoby daňové exekuce. Kapitola třetí pojednává o využití zajišťovacích institutů podle zákona o správě daní a poplatků. V následující kapitole je pojednáváno o možnosti vymáhání daňového nedoplatku na ručiteli. Efektivnost při daňové exekuci je nazvána kapitola pátá. V kapitole šesté je věnována pozornost mezinárodnímu vymáhání a celá práce končí kapitolou sedmou, jejímž obsahem je srovnání s právní úpravou daňové exekuce na Slovensku. V závěru jsou shrnuty nejzávažnější problémy v oblasti zajištění a vymáhání daňových nedoplatků a navrženy způsoby, jak danou situaci zlepšit.

Při zpracování daného tématu jsem použila metody deskripce neboli popisu a metody komparace.

1 Vymáhání daňových nedoplatků jako součást správy daní

1.1 Daňové právo procesní

Daňové právo lze považovat za subsystém práva finančního a je tudíž stejně jako finanční právo oborem veřejnoprávním. Velmi úzce souvisí se správním právem (orgány správy daní jsou orgány státní správy), s mezinárodním právem veřejným (pramenem daňového práva jsou též mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění) a s občanským právem procesním (pro průběh daňové exekuce se přiměřeně použije občanský soudní řád).

„Z hlediska funkcí právních úprav ve vzájemných relacích právních norem rozlišujeme právo hmotné a právo procesní. Mezi obojím je vztah účelu a prostředku.“[1]. Daňové právo hmotné je tvořeno právními normami upravujícími jednotlivé druhy daní, poplatků a odvodů, které jsou příjmem veřejných rozpočtů České republiky. Daňové právo procesní tvoří právní normy upravující správu daní, poplatků a odvodů a dále postavení a působnost orgánů daňové správy, soustavu územních finančních orgánů.

Základním pramenem daňového práva procesního je zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Předmětem právní úpravy citovaného zákona jsou vztahy mezi osobami zúčastněnými na daňovém řízení (typicky mezi správcem daně a daňovým subjektem) při správě daní a ostatních daňových příjmů. Právní úprava daňového řízení je jednotná, systematická a kompletní. (Právní předpisy upravující jednotlivé druhy daní a ostatních daňových příjmů mohou obsahovat

---

[1] Veverka V., Boguszak J., Čapek J.: Základy teorie práva, Aleko, Praha 1991, str. 74

procesní normy, pokud daňové řízení ohledně určité daně má probíhat odlišně. Zákon o správě daní a poplatků obsahuje tedy pouze obecné věci týkající se všech daní, ale procesní ustanovení týkající se jednotlivých daní jsou obsahem hmotně právních přepisů. Z uvedeného vyplývá, že procesní ustanovení v jednotlivých daňových zákonech mají prioritu, ty je nutno aplikovat především, nejsou-li, platí ustanovení ZSDP. Dříve tomu tak nebylo. Bývalá část sedmá zákona o správě daní a poplatků obsahovala speciální ustanovení týkajících se procesních otázek jednotlivých daní. Ty však byly v průběhu devadesátých let z důvodu komplikovanosti a nepřehlednosti postupně vyčleňovány a zařazovány do daňových zákonů.) Zákon o správě daní a poplatků tedy představuje úpravu daňového práva procesního a nahrazuje dříve uplatňovanou roztříštěnou právní úpravu této problematiky, zejména pak vyhlášku č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád) a celou řadu procesních ustanovení obsažených v jednotlivých hmotněprávních daňových a poplatkových předpisech. Přijetím zákona o správě daní a poplatků dochází k zásadní změně v úpravě procesního daňového práva, kterou lze mimo jiné spatřovat i v tom, že podle ustanovení § 99 ZSDP se výslovně pro daňové řízení nepoužije správní řád[2].

Dalším významným pramenem daňového práva procesního je zákon ČNR č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, jehož úplné znění bylo vzhledem k významné novele (zákon č. 444/2005 Sb.), která platí od 1. 1. 2006, vydáno pod číslem 3/2006 Sb.

---

[2] Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo, C. H. Beck, Praha 2003, str. 334

1.2 Správa daní

Existence kvalitních a propracovaných daňových zákonů, tj. hmotně právních norem, je nezbytnou podmínkou pro vytvoření efektivně fungujícího ekonomického systému. Tyto právní normy nám objasňují, stručně řečeno, kdo, z čeho, v jaké výši a jak platí daň. Nejsou však podmínkou dostačující. Tou je dobře fungující správa daně, procesně právní norma, která zaručí, že se podle zákona na papíře vypočtené částka daně skutečně stane reálným zdrojem veřejného rozpočtu.

Správa daní je integrální součástí každého daňového systému. Završuje celý proces praktické aplikace daňového systému a ověřuje jeho funkčnost. I ten nejpropracovanější daňový systém totiž zklame, není-li administrativně proveditelný, popř. jen s vynaložením velkého pracovního úsilí a nadměrných finančních požadavků.

Správou daní se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat a vymáhat nebo kontrolovat podle zákona o správě daní a poplatků jejich splnění ve stanovené výši a době.

Správu daní a poplatků provádí správci daní uvedení v ustanovení § 1 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Jedná se o územní finanční orgány (finanční úřady a finanční ředitelství) a další správní a jiné orgány České republiky (celní úřady, celní ředitelství, Generální ředitelství cel), jakož i orgány obcí České republiky věcně příslušné podle zvláštních zákonů (dále jen „správce daně“).

Nejširší agenda správy daní připadá na územní finanční orgány. Z důvodu tématu své práci se budu zaměřovat pouze na ně. Pokud tedy dále použiji termín „správce daně", budu tím mít na mysli pouze územní finanční orgány. Jejich struktura a pravomoci jednotlivých složek jsou vymezeny zákonem ČNR č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Územní finanční orgány reprezentují dvoustupňovou soustavu orgánů státní správy, a to finanční úřady a finanční ředitelství. Finanční ředitelství jsou rozpočtovou organizací s vlastní právní subjektivitou. Jsou nadřízeným orgánem finančních úřadů, které nemají právní subjektivitu. Pravomoc Ministerstva financí se koncentruje do řízení finančních ředitelství a přezkoumávání jejich rozhodnutí[3].

1.3 Z historie daňového řízení v českých zemích

Výběr daní představoval odjakživa střet dvou proti sobě stojících stran – poplatníka na jedné straně, jehož zájmem je minimalizace daňové povinnosti, a státu (zastoupeného správcem daně) na straně druhé, jehož zájmem je vybrat na daních co nejvíce, resp. kolik stanoví zákon.

Prvními správci daně byli tzv. královští výběrčí, kteří vybírali daně pro královskou pokladnu na základě tzv. daňového pachtu. Propachtování za pevné pachtovné se vyskytovalo především u nepřímých daní, zejména akcízů. K vymáhání daní používali mnohdy ostré metody důsledkem toho byl obecný odpor k placení daní. Daňoví pachtýři však dosahovali velkých zisků a rostla z nich velká buržoazie. Institut daňového pachtu ušetřil státu (panovníkovi) budování vlastního finančního aparátu.

V důsledku růstu státních výdajů vzrůstá i význam daní a postupně jsou zřizovány specializované orgány, zabývající se výběrem daní. Státními

[3] Výroční zpráva o činnosti ÚFO za rok 2005

výdaji za feudalismu byly mj. i výdaje na dvůr, ústřední správu a ostatní správu, které se však omezovaly prakticky výhradně na správu finanční, která se vyvinula historicky jako první, byť v nepatrném rozsahu.

Většina státních příjmů ve feudální společnosti nebyla závislá na stavech, byla spravována přímo královskými úředníky (např. královské posudné – berně, vybíraná z uvařeného a prodávaného piva, byla spravována výhradně královskými úředníky).

Pokud panovník nemohl některou státní potřebu pokrýt z pravidelných příjmů, obrátil se na feudály, kteří poskytli státní pokladně dobrovolný příspěvek", za nějž ovšem na panovníkovi vymáhali různé ústupky ve svůj prospěch. Daňové břemeno však přesunuli na své poddané, pro něž jeho placené již bylo povinné. Vybrané příjmy odváděli stavové, jakožto zprostředkovatelé mezi panovníkem a poddanými, do královské pokladny. Stavové používali k vybírání berní svých orgánů či funkcionářů zvolených kolektivně na sněmu (v českých zemích krajských a zemských berníků). Výběrem daní se zabývalo i duchovenstvo – např. daň domovní, zavedenou v českých zemích roku 1567 namísto dosavadního zdanění majetku, byly povinny vybrat od svých poddaných rolníků a měst šlechta a duchovenstvo, samy však byli od placení této daně osvobozeny.

V přechodném období mezi feudalismem a kapitalismem zřizují panovníci svůj vlastní a stálý finanční aparát a snaží se dosáhnout plného finančního absolutismu, zejména z důvodu potřeby krytí pravidelných výdajů na stálou armádu a byrokratický aparát, a zajistit tak příjmy nejen ke krytí běžného období, ale i do budoucna, aby nezáviseli na dočasném povolení ze strany stavů ani na jejich administrativní pomoci. Od té doby se správou daní

zabývá státní aparát. Pravidla, kterými se při své činnosti řídí, jsou upravena vždy v příslušném zákoně[4].

Rakouský daňový systém, který vznikl v roce 1896, platil pro České země až do roku 1927. Po vzniku Československé republiky v roce 1918 jsme převzali – až na výjimky – daňové právo rakouské. V něm – oproti původní úpravě, která velmi preferovala zájmy státní pokladny a poskytovala pouze minimální ochranu právům daňového subjektu – přece jen po zřízení Nejvyššího správního soudu v roce 1876 byla přesněji vymezena i poplatníkova práva, nikoliv pouze jeho povinnosti. Úprava daňového řízení však byla velmi roztříštěna, obsažena v desítkách právních předpisů upravujících jednotlivé daně, dávky a poplatky, a to přesto, že k určitému ujednocení a upřesnění došlo zákonem o přímých daních osobních, č. 220/1896 říšského zákoníku, a jeho novelou č. 13/1914 říšského zákoníku.

K zásadní úpravě procesních předpisů došlo v souvislosti s daňovou reformou provedenou v roce 1927. Dnem 1. ledna 1927 nabyl účinnosti zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních. Tento zákon neupravoval pouze jednotlivé přímé daně, ale obsahoval i rozsáhlá ustanovení, týkající se správy daní, včetně podrobných trestních ustanovení – skutkové podstaty trestných činů daňových, pravidla trestního řízení, dále pak v hlavě IX. podrobnou úpravu berního řízení exekučního. Článkem II. tohoto zákona byly zrušeny všechny dosavadní zákony a nařízení, pokud se týkaly uvedených daní, a dále vyměřování, účtování, placení, vybírání, vymáhání a zajišťování přímých daní a veškerých ustanovení upravených v hlavě IX. Nebyly tedy rušeny jednotlivé dosavadní zákony nebo jejich části taxativně, ale mimo jiné všechny jejich části upravující daňové řízení, které bylo nově v maximální možné úplnosti upraveno

[4] Chmelík M.: Vznik a vývoj daňové správy v Čechách, Daně 11/2005

hlavou IX. zákon o přímých daních. Hlava IX. obsahovala ustavení procesní, ale zčásti i ustanovení materiální (např. poplatek z prodlení, ručení, atd.), společná pro všechny přímé daně[5]. Zákon přitom upřednostňoval procesní úpravu kodifikovanou speciálními daňovými zákony (zde ostatními částmi zákona) před úpravou obecnou, neboť ve svém § 231 jednoznačně stanoví, že ustanovení hlavy IX. platí tehdy, pokud zákon nic jiného nestanovuje. Úprava procesní je tedy subsidiární vůči úpravě jednotlivých daní (to platí pochopitelně dodnes).

K provedení zákona vydala vláda na základě zmocnění vládní nařízení č. 175/1927 Sb. z. a n. Navíc byla k dispozici všeobecně respektovaná judikatura Nejvyššího správního soudu, publikovaná ve Sbírce nálezů Nejvyššího správního soudu ve věcech finančních (tzv. Sbírka Bohuslavova).

Zákon o přímých daních, a tedy i jeho ustanovení procesní, se týkal pochopitelně pouze daní přímých. Jak tedy bylo upraveno řízení u ostatních daní? Zákon o dani z obratu a dani přepychové obsahoval sám řadu procesních ustanovení specifických pro uplatňování těchto daní, a pokud úprava daňového řízení nebyla v tomto zákoně upravena, používala se rovněž úprava obsažená v zákoně o přímých daních (§ 47 zákona č. 268/1923 Sb. z. a n., o dani z obratu a dani přepychové, ve znění pozdějších předpisů).

Podstatně komplikovanější a nepřehlednější byla situace u daní spotřebních. Pokud zákony o jednotlivých spotřebních daních (jejich okruh byl přitom podstatně širší než v současnosti – např. daň z cukru, z droždí, z piva,

---

[5] To pro procesní daňové předpisy platí dodnes – i v současném zákoně o správě daní a poplatků nalezneme řadu ustanovení hmotněprávních, a naopak v hmotných zákonech i částečnou úpravu procesní.

z masa atd.) neobsahovaly procesní předpisy, bylo nutné použít procesních ustanovení starých, převážně ještě rakouských právních norem. Například pokud se týká opravných prostředků, bylo nutné postupovat podle zákona č. 28/1876 říšského zákoníku.

Roztříštěnost předpisů o daňovém řízení tedy zůstávala i po účinnosti zákona o přímých daních.

Zákon o přímých daních přečkal II. světovou válku a platil nadále. Nově přijaté daňové zákony obsahovaly sice řadu procesních ustanovení, ale subsidiárně nadále platila hlava IX. tohoto zákona (např. zákon č. 31/1946 Sb., o dani z obratu, stanovil v § 31, že v případech tímto zákonem neupravených platí mj. ustanovení zákona o přímých daních nebo zákon č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy v § 25 je stanoveno, že „pokud tento zákon nestanoví jinak, platí pro obor daně ze mzdy obdobně ustanovení zákona o přímých daních“).

Procesní ustanovení zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., ve znění pozdějších předpisů, tak přežila až do daňové reformy provedené k 1. lednu 1953, kdy naše daňové právo bylo definitivně přizpůsobeno socialistickým zásadám. Výslovné zrušení zákona o přímých daních je obsaženo v § 24 odst. 3 zákona č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, který stanoví „počínajíc berním rokem 1953 se zrušují dosud platná ustanovení zákona o přímých daních...“. Počínaje berním rokem 1953 jsme tedy najednou neměli k dispozici zákonnou úpravu daňového řízení - s výjimkou některých specifických procesních ustanovení hmotných daňových zákonů. Jednotlivé nové daňové zákony však zmocňovaly Ministerstvo financí, aby upravilo řízení ve věcech těchto daní vyhláškou. K této úpravě došlo vyhláškou Ministerstva financí č. 162/1953 Ú. l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových a vydávají se společné předpisy k provedení

daňových předpisů. Tato vyhláška, která obsahovala celkem 99 paragrafů, upravovala takové otázky správy daní, které byly všem daním společné, tzn. procesní úpravy uvedené v jednotlivých daňových zákonech měly pochopitelně přednost, vyhláška byla vůči nim opět předpisem subsidiárním (§ 1 odst. 1 vyhlášky). Tato vyhláška nebyla po celou dobu své platnosti, tj. do 28. 2. 1962, přímo novelizována. Přesto byly počátkem šedesátých let zahájeny práce na nové vyhlášce. Tato vyhláška č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, která byla podstatně stručnější (obsahovala pouze 22 paragrafů) opustila zásadu úplnosti úpravy daňového řízení a upravovala pouze ty otázky, jež nebyly obsaženy v obecních předpisech o správním řízení, popř. které bylo nutné upravit odchylně. Při řízení ve věcech daní a poplatků pak bylo nutné postupovat následujícím způsobem. Nejprve zkoumat, zda je příslušná otázka upravena v hmotném daňovém zákoně. Pokud tomu tak nebylo, zda je upravena ve vyhlášce o řízení ve věcech daní a poplatků a pokud ani tam nebyla upravena, připadal v úvahu postup dle vládního nařízení o správním řízení (od roku 1968 podle zákona o správním řízení). V praxi se díky tomuto postupu objevovalo mnoho obtížně řešitelných problémů. Řada otázek byla totiž upravena v jednotlivých předpisech rozdílně, popř. nebyla upravena vůbec. Navíc neexistovala judikatura, protože přezkoumání rozhodnutí správních orgánů soudem nebylo možné (správní soudnictví zaniklo fakticky již po roce 1948, formálně v roce 1952). Trochu paradoxně upravovala tato vyhláška nejúplněji vymáhání daňových nedoplatků (daňovou exekuci), ač se používala spíše výjimečně, neboť soukromé podnikání neexistovalo a tzv. socialistické podniky neměly důvod daň neuhradit. Důvodem tedy byla skutečnost, že správní řád neměl vlastní ustanovení o exekucích, ale naopak pro správní exekuci stanovil, že se při ní postupuje podle předpisů o exekuci daňové (§ 30 vládního nařízení č. 91/1960 Sb.). Vyhláška přes všechny své nedostatky přečkala bez jediné změny třicet let a byla zrušena teprve současným zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

K určitému zlepšení situace v právní úpravě daňového řízení však v průběhu tohoto období přece jen došlo. Nedokonalý správní řád č. 91/1960 Sb. byl totiž nahrazen výrazně kvalitnějším zákonem č. 71/1967 Sb., o správním řízení,takže při subsidiaritě tohoto správního řádu k procesním předpisům daňovým mohla být daňová správa vykonávána kvalitněji i po změně hospodářských poměrů po listopadu 1989. Zákon č. 71/1967 Sb. ponechal pochopitelně v platnosti, a to svým ustanovením § 84, vyhlášku o řízení ve věcech daní a poplatků.

Daňovou reformou provedenou ke dni 1. 1. 1993 byl zaveden nový daňový systém i nová pravidla pro průběh daňového řízení. Byl přijat zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Procesní předpis tak získal podobu zákona, čímž byl splněn požadavek Listiny základních práv a svobod, že daně lze ukládat pouze na základě zákona, a současně tato koncepce znamenala návrat k tradiční úpravě procesního daňového práva zákonem; jde ovšem nejen o tradici českou, ale i o úpravu obvyklou ve vyspělých zemích kontinentální Evropy (např. Německo, Rakousko, Francie), kde je na obdobných procesních principech zvláštním zákonem upravena správa daní. Zákon o správě daní a poplatků ve svém ustanovení § 99 výslovně vyloučil použití obecného správního řádu (zákon č. 71/1967 Sb.) v daňovém řízení a současně zrušil i vyhlášku č. 16/1962 Sb. Od té doby tedy pro daňové řízení platil jeden komplexní daňový řád, pokud zvláštní hmotný daňový zákon neobsahoval procesní úpravu odlišnou[6].

---

[6] Boněk V.: Z historie daňového řízení v českých zemích, Daně 6/2002

1.4 Základy daňového řízení

Než se začnu zabývat samotným vymáháním daňových nedoplatků, je vhodné vymezit některé základní pojmy.

1.4.1 Obecné pojmy

Daň – podle ZSDP se daní rozumí daň nebo poplatek, zálohy na tyto příjmy a neoprávněně použité a zadržené rozpočtové prostředky plynoucí do státního rozpočtu, do rozpočtů územních orgánů a do státních fondů.

Příslušenství daně – platí o něm, že následuje osud daně a rozumí se jím peněžní sankce v daňovém řízení, a to pokuty, penále, úrok, náklady řízení

D*aňový subjekt* – z hlediska daňové techniky dělíme daňové subjekty na poplatníky a plátce. Rozdíl mezi nimi spočívá v tom, že poplatník má dani podrobeny přímo své příjmy, majetek či úkony, zatímco plátce daně odvádí správci daně, pod vlastní majetkovou odpovědností, daň vybranou nebo sraženou poplatníkovi.

Daňový dlužník – je podle ust. § 57 odst. 1 ZSDP každý, kdo je podle zvláštního zákona povinen platit daň nebo vybranou a sraženou daň odvádět. Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle tohoto zákona nebo zvláštních předpisů. Daňovým dlužníkem se stává i ručitel, který dle hmotně právních předpisů přebírá povinnost uhradit splatnou daň za daňového dlužníka (§ 8 zák. č 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí).

Daňový nedoplatek – ZSDP sice zvlášť nedefinuje, ale jeho výklad je dovoditelný z ustanovení § 63 odst. 1 ZSDP, které stanoví, že daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Z toho plyne, že daňový nedoplatek je částka daně po její splatnosti. Pojem „splatný daňový nedoplatek" v jednotlivém případě tedy představuje souhrnnou částku včas neuhrazené, splatné daně a po dni její splatnosti i částku příslušenství daně k určitému dni sledování.

Daňové řízení – soubor úkonů vedoucích ke stanovení daňové povinnosti a jejímu vybrání.

1.4.2 Stadia daňového řízení

Správné stanovení a včasné vybrání daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy, to je cílem daňového řízení. Daňové řízení má tyto části: přípravné, vyměřovací, opravné, inkasní a vymáhací[7].

Vzhledem k tématu své práce, popíši jednotlivé části daňového řízení pouze v hrubých rysech.

Přípravné řízení (dle § 33 – 39 ZSDP)

V této části zákona jsou stanoveny specifická práva a povinnosti, které mají umožnit správci daně získat dobrý přehled o potencionálních daňových subjektech. Tato část tak upravuje registrační povinnost daňových subjektů a povinnost součinnosti třetích osob. Splnění povinnosti daňových subjektů je zajištěno poměrně kvalitní úpravou sankcí. Za porušení různých

---

[7] Bakeš a kolektiv: Finanční právo, C. H. Beck, Praha 2003, str. 342

povinností nepeněžité povahy může správce daně uložit jak daňovému subjektu, tak i třetím osobám zúčastněným v daňovém řízení pokutu. Toto ustanovení o ukládání sankcí by však pro svoji specifičnost nemělo být součástí obecného procesního předpisu. Mělo by být obsaženo ve zvláštním předpisu. Soudobá právní teorie totiž zaujímá negativní stanovisko k vyřizování správních deliktů podle obecných právních předpisů. Za nesprávnou se považuje i skutečnost, že o sankci rozhoduje orgán, který rozhoduje o věci.

Vyměřovací řízení (dle § 40 – 47 ZSDP)

Řízení vyměřovací je v ZSDP spojeno s daňovým přiznáním a hlášením. Daňové přiznání vyjadřuje povinnost uvést předepsaným způsobem všechny skutečnosti potřebné pro výpočet daně. Daňové přiznání nebo hlášení je povinen podat každý, komu vzniká v souladu se ZSDP nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve. Jestliže ZSDP nebo jiný daňový zákon nestanoví jinak, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení. Pro svoji konkrétnost a širší nepoužitelnost se jedná o ustanovení, která musí zůstat ve specifickém daňovém předpise.

Opravné řízení (dle § 48 – 56 ZSDP)

Opravným řízením se nazývá řízení, kterým se přezkoumává již jednou vydané rozhodnutí. Jeho účelem je jednak zvýšení obecných záruk a jednak i náprava konkrétního nesprávného rozhodnutí v zájmu určitého účastníka daňového řízení. Jakožto nástroje k přezkoumávání rozhodnutí a úkonů správce daně se uplatňují opravné prostředky řádné a mimořádné. Řádné opravné prostředky lze použít proti rozhodnutí, jenž dosud nenabylo právní moci (odvolání, stížnost, námitky, reklamace). Mimořádnými opravnými prostředky pak lze korigovat již pravomocná rozhodnutí (obnova řízení, přezkoumání

daňových rozhodnutí, prominutí daně, opravy zřejmých omylů a nesprávností). Označení mimořádné opravné prostředky v případě opravných prostředků v daňovém řízení není zcela přesné, protože s výjimkou obnovy řízení lze všechny další mimořádné opravné prostředky použít jak proti rozhodnutím pravomocným, tak i proti těm, která dosud právní moci nenabyla.

Inkasní řízení (dle § 57 – 69 ZSDP)

Základním smyslem celého DŘ je zaplacení daně ve správné výši a stanovené době. Není-li zvláštním daňovým zákonem stanoveno jinak, pak den splatnosti daně je totožný s posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Lhůta splatnosti daně je vždy jednoznačně dána a nelze ji individuálně stanovit jinak. Správce daně však může na žádost daňového dlužníka povolit posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, a to v případech, kdy by neprodlené zaplacení daně bylo spojeno pro dlužníka s vážnou újmou nebo není-li z jiných důvodů možné vybrat celý daňový nedoplatek od dlužníka najednou. Žádosti může být vyhověno jen z důvodů v zákoně uvedených. Daňové povinnosti se uhrazují příslušnému plátci daně, právní předpis stanoví zákaz přenosu daňové povinnosti. Daň lze platit především převodem z účtu, v hotovosti, přeplatkem na jiné dani. Úhrada daně provedená daňovým dlužníkem se použije na úhradu daňových povinností v pořadí stanoveném v ustanovení § 59 ZSDP (nejdříve na náklady řízení, poté následovně v této posloupnosti na pokuty, zvýšení daně, nejstarší nedoplatky na dani, běžné platby daní, úrok, penále), tedy bez ohledu na případné dispozice daňového dlužníka. Jak je patrné, část příslušenství daně má v úhradě na daň přednost před samotnou daňovou povinností.

Vymáhací řízení (dle § 73 ZSDP)

Součástí pravidel, kterými se řídí daňové řízení, musí být též postup, jak vymoci úhradu daně v případě, kdy daňový dlužník není ochoten nebo schopen dobrovolně zaplatit. Vymáhací řízení je proces, ve kterém správce daně využívá zákonem stanovené prostředky k tomu, aby donutil daňový subjekt k úhradě daňového nedoplatku. Správce daně má právo vymáhat daňové nedoplatky nejpozději do šesti let po roce, ve kterém se stal nedoplatek splatným. Tuto lhůtu lze prodloužit úkonem správce směřujícímu k vybrání tohoto nedoplatku. K zajištění výběru daňových nedoplatků před výkonem daňové exekuce slouží obecné zástavní právo k věcem a pohledávkám daňového dlužníka nebo jeho věřitele (dle § 72 ZSDP). Zástavní právo uplatňuje správce daně rozhodnutím, ve kterém uvede, na kterou daňovou pohledávku a na které věci či pohledávky se zástavní právo vztahuje. Pokud má správce daně obavy o úhradu dosud nesplatných daní, může využít institutu zajištění daně. Jádrem vymáhacího řízení je daňová exekuce, o které je pojednáno v samostatné kapitole této práce.

1.5 Exekuce obecně

V našem právním řádu existuje v současné době několik právních předpisů, které upravují provádění exekuce. Základní a nejpodrobnější úprava exekucí je obsažena v zákoně č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen o. s. ř.). V občanském soudním řízení soudy projednávají a rozhodují spory a jiné právní věci (tzv. nalézací řízení) a dále provádějí výkon rozhodnutí, která nebyla splněna dobrovolně (tzv. vykonávací řízení).

V nalézacím řízení soud nebo jiný orgán autoritativně rozhodne o tom, co je právem. Ve svém rozhodnutí založí nebo stanoví práva a povinnosti

jednotlivým subjektům, od nichž očekává, že se jim dobrovolně podrobí. Subjektivní právo, které bylo založeno nebo přiznáno, někdy působí i samočinně. Právní řád však musí být zároveň připraven na to, aby zajistil splnění povinnosti uložené pravomocným rozhodnutím i tam, kde povinnost není splněna dobrovolně. V těchto případech zajišťuje splnění uložených povinností stát svou autoritou, prostřednictvím státní donucovací moci. Postup, kterým se tato nucená realizace zajišťuje, je obecně nazýván exekucí nebo také výkonem rozhodnutí (Občanský soudní řád z roku 1963 pro tento postup zvolil tehdy novátorskou terminologii – výkon rozhodnutí. Zákonodárce pokládal tento termín za vhodnější český výraz než dřívější termín exekuce. Tato terminologická změna se nevžila a výrazy jako „exekuce" a jim podobné a od slova exekuce odvozené zůstaly trvale v myslích lidí[8]. Oprávněným je fyzická nebo právnická osoba, obec či stát, kterému byl pravomocným a vykonatelným rozhodnutím soudu nebo orgánu státní správy přiznán nárok na plnění, a to peněžité či nepeněžité. Povinným subjektem je opět fyzická nebo právnická osoba, obec nebo stát, který je podle výše uvedeného rozhodnutí povinen ve prospěch oprávněného subjektu něco plnit, a dobrovolně to neučiní[9].

Tak jako občanské soudní řízení není jediným řízením, ve kterém se rozhoduje o právech a povinnostech, tak také soudní exekuční řízení není jediným exekučním řízením, které známe. I v oblasti trestního práva, jmenovitě pak v trestním řádu (zákon č. 141/1961 Sb.) existuje část, která upravuje výkon uložených trestů. Také správní řád (zákon č. 71/1967 Sb.) obsahuje úpravu správní exekuce. Přijetím zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků přibyly exekuce daňové. V roce 2001 rozšířil zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád), náš právní řád o další druh

---

[8] Bureš J., Drápal L., Mazanec M.: Občanský soudní řád, Komentář, Praha, C. H. Beck 2001, str. 1315

[9] Grossová M.: Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi, LINDE Praha, a. s. 2002, str. 16

exekuce – o exekuci prováděnou soudními exekutory. Exekuce tedy zajišťují různé orgány, každý na určitém úseku.

Uhrazovací daňová exekuce čili vymáhání daňových nedoplatků je prostředkem, který slouží správci daně k vynucení splnění povinnosti zaplatit daň v případě, že daňový dlužník tuto svou povinnost nesplnil dobrovolně. Vymáhat daňové nedoplatky může správce daně třemi způsoby, a to formou daňové exekuce – správce daně provede uhrazovací exekuci sám a ocitá se tak v roli věřitele i exekutora, podáním návrhu na výkon rozhodnutí příslušnému soudu anebo podáním návrhu na nařízení exekuce vybranému soudnímu exekutorovi.

Vzhledem k tématu své práce se o exekuci daňových nedoplatků vykonávané soudem či soudním exekutorem zmíním jen okrajově.

1.5.1 Výkon rozhodnutí soudem

Exekuce daňového nedoplatku může, jak již bylo řečeno, probíhat formou soudního výkonu rozhodnutí, když správce daně navrhne soudu výkon exekuce, která se pak řídí soudním řádem. Soudní výkon rozhodnutí je řízení, kde úkony směřující k uspokojení nároku oprávněného (věřitele) provádí soud, resp. soudní vykonavatel. K návrhu na zahájení řízení musí věřitel přiložit tzv. exekuční titul. Exekučním titulem je rozhodnutí vydané v řízení správním, občanském soudním nebo daňovém ve formě rozsudku, usnesení, schváleného smíru nebo dohody, případně platebního rozkazu. V poslední době se v praxi začínají prosazovat i notářské a exekutorské zápisy o souhlasu s vykonatelností, které lze rovněž použít jako exekuční tituly. Zásadní výhodou tohoto způsobu exekuce je širší výběr exekučních způsobů a prostředků (např. prodej zástavy, zřízení soudcovského zástavního práva, prodej podniku).

1.5.2 Exekuce provedená soudním exekutorem

Správce daně může požádat o provedení exekuce soudního exekutora. Činí tak podáním návrhu na nařízení exekuce vybranému soudnímu exekutorovi. Výhodou využití této formy exekuce pro správce daně je především rychlost provedení a zájem exekučního orgánu. Nevýhodou pak je skutečnost, že způsob provedení exekuce určuje soudní exekutor a správci daně vznikají náklady ve formě zálohy na náklady exekuce (v případě soudní exekuce správci daně žádné náklady nevznikají – finanční úřady jsou osvobozeny od soudních poplatků). Z praxe je mi však známo, že správci daně této možnosti provedení exekuce nevyužívají.

1.5.3 Daňová exekuce

Daňová exekuce je procesní činností správce daně, která směřuje k naplnění jednoho ze základních účelů daňového řízení – k zabezpečení splnění a zaplacení daňových povinností. Pokud daňový subjekt – dlužník dobrovolně nesplní stanovené daňové povinnosti, správce daně zabezpečí jejich splnění za použití státního donucení pomocí výkonu rozhodnutí – daňovou exekucí. Postup správce daně a druhy výkonu rozhodnutí jsou upraveny zákonem. Charakteristickým rysem daňové exekuce je, že ji vždy zahajuje správce daně, tj. je zahájena z moci úřední (ex officio). Výkonem daňové exekuce je pověřen pracovník správce daně – exekutor. Výhodou použití tohoto způsobu vymáhání daňových nedoplatků je skutečnost, že správce daně je v exekučním řízení zároveň oprávněný a vykonavatel, daňová exekuce je tedy narozdíl od soudní exekuce rychlejší a především efektivnější.

2 Právní úprava vymáhání daňových nedoplatků formou daňové exekuce

Exekuce je označována v textu zákona o správě daní a poplatků jako „vymáhání". Podle mého názoru se jedná o velmi nešťastný způsob zákonného označení daňové exekuce, alespoň z dnešního pohledu. Zatímco obsah pojmu „exekuce" je zřejmý patrně většině spoluobčanů, kteří alespoň částečně sledují společenské dění, pojem „vymáhání" je nejasný a bývá spojován s vymáháním nelegálních pohledávek nezákonnými prostředky (např. vymáháno je „výpalné" na nájemcích obchodů, vymáháno je zaplacení lichvářských půjček atd.).

2.1 Prameny platné právní úpravy

Pramenem práva pro daňovou exekuci je již výše zmiňovaný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP), ve znění pozdějších předpisů, který v ustanovení § 73 upravuje vymáhání daňových nedoplatků a v ustanovení § 73a exekuční náklady. Stěžejní právní úpravu tedy najdeme v citovaném zákoně. Tato úprava však není komplexní, a proto je v ustanovení § 73 odst. 7 ZSDP stanoveno, že se pro výkon daňové exekuce použije přiměřeně zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, (dále jen OSŘ), kde je úprava výkonu rozhodnutí obsažena v ustanoveních v části šesté § 251 až 351a. Vzájemný vztah těchto předpisů můžeme charakterizovat jako povinnost použít příslušná ustanovení OSŘ v plném rozsahu v případech, kdy nestanoví speciální předpis výslovně něco jiného, s úpravami terminologie a postupů (např. záměna soud za správce daně atd.) s přihlédnutím k jinému postavení správce daně oproti soudu v daňové exekuci, kdy tento orgán je současně orgánem vykonávacím a oprávněným. Přestože přiměřené použití OSŘ v rámci daňové exekuce se v praxi realizuje, nelze zastírat, že nalézání hranic a způsobu

přiměřené aplikace OSŘ pro daňovou exekuci nese nejedno riziko a nejasnost. Zejména jde o ne zcela vyjasněné postavení a z toho vyplývající pravomoci FÚ v rozvrhovém řízení podle ust. § 337 odst. 2 písm. c) OSŘ v případě, že daňová exekuce na nemovitost by vedla k úhradě i pohledávek jiných věřitelů, o jejichž majetkových právech by tak mohl rozhodovat v tom případě nepříslušný orgán. Z tohoto důvodu je třeba pečlivě zvážit provedení daňové exekuce na nemovitosti na nichž váznou práva jiných osob. Mám za to, že v těchto případech je vhodnější volit cestu návrhu na soudní výkon rozhodnutí, poněvadž by si správce daně měl uvědomit, že i když je OSŘ pro jeho činnost používán podpůrně, nelze v plném rozsahu klást rovnítko mezi postavení soudu a FÚ v řízení dle OSŘ.

Avšak ať už podle OSŘ postupuje správce daně nebo soud, vždy vymáhání ztěžují problémy plynoucí ze zastaralosti této právní úpravy. I když některá ustanovení byla nově upravena či změněna při novelizacích OSŘ, stále se správci daně (stejně jako soudy) potýkají s mnoha problémy, a to při provádění exekuce kterýmkoliv způsobem. Proto už bylo nutné nově upravit pravidla vymáhání v novém daňovém řádu.

K těmto dvěma stěžejním právním předpisům pro daňovou exekuci si dovolím ještě přiřadit zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen OZ), jelikož na něj ZSDP v některých ustanoveních odkazuje a jsou v něm obsaženy definice některých základních pojmů, popřípadě institutů.

Jak již vyplývá z výše uvedeného, vymáhací řízení představuje konečnou fázi daňového řízení, která umožňuje státu, aby se za regulovaných a právně přesně specifikovaných podmínek domohl svého práva na dlužné peněžní prostředky při použití donucení. Vymáhací řízení je tedy proces, ve kterém

správce daně využívá zákonem stanovené prostředky k tomu, aby donutil daňový subjekt k úhradě daňového dluhu. Exekuční řízení neboli výkon rozhodnutí není svépomoc. Výkon rozhodnutí slouží k nucené realizaci pravomocného rozhodnutí. Výkonem rozhodnutí je realizován procesně právní vztah mezi věřitelem (stát) a dlužníkem, založený pravomocným rozhodnutím, na jehož základě je dlužník povinen něco plnit. Uskutečnění výkonu rozhodnutí vynucením splnění této povinnosti je současně skutečností hmotného práva, která má za následek zánik hmotněprávního závazku splněním (byť nedobrovolným). Děje se tak bez ohledu na skutečnou vůli dlužníka.

2.2 Základní zásady vymáhacího řízení

Tyto zásady nepředstavují deklaratorní a nezávazné požadavky, ale mají stejnou právní závaznost jako kterékoliv další speciální ustanovení[10].

Zásada zákonnosti

Zásada zákonnosti je upravena v ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP pro správce daně a v odst. 9 téhož paragrafu pro daňové subjekty. Tato zásada, která má absolutní platnost pro celé daňové řízení, je postavena na ústavní zásadě obsažené v čl. 11 odst. 5 zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práva a svobod (LZPS), podle které je možné ukládat daně pouze na základě zákona. Správce daně, ale i daňový subjekt mají povinnost dodržovat právní normy, které jsou součástí právního pořádku našeho státu. Pokud jde o daňové subjekty, je pro ně závazné pouze to, co bylo publikováno ve Sbírce zákonů České republiky. Pokud jde o správce daně, zásada zákonnosti vychází z čl. 2 odst. 2 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, jakož i z výše uvedeného

---

[10] Kobík J.: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG 2004, str. 19

ustanovení LZPS, podle nichž státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Zásada zákonnosti znamená, že správce daně je povinen chránit zájem státu, který je prioritní při zachování práva a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Z dikce citovaného ustanovení plyne, že správce daně není povinen dbát všech oprávněných zájmů daňového subjektu, ale jen těch, které jsou výslovně chráněny nějakým zákonem, což představuje jednoznačně prioritu zájmu státu a teprve sekundárně respektování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů (*jud. 22 Ca 385/97).*

Zásada součinnosti

K řádnému výkonu správy daní, zvláště k vymáhání daňových nedoplatků, je nezbytná součinnost třetích osob. Rozlišujeme součinnost třetích osob obecnou (odst. 1, 2, 5, 14, 17), kdy tyto plní automaticky (eventuelně ve stanovené lhůtě), když uvedený případ nastal a na výzvu správce daně (odst. 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15 a 16). Při zjišťování majetkových poměrů daňových dlužníků před zahájením exekučního řízení bývají nejčastěji využívány odstave 3, 9 a 11.

Zásada projednací

Tato zásada je v exekučním řízení uplatňována především v situaci, kdy daňový dlužník požádá o posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách.

Zásada hospodárnosti

Správce daně volí takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují, ale umožňují ještě dosáhnout cíle exekučního řízení.

Zásada přiměřenosti

Ve volbě právních prostředků se řídí správce daně zásadou přiměřenosti, která vylučuje byrokratický přístup. Interpretace tohoto ustanovení daňovými subjekty je jiná než správci daně. Smyslem této zásady je, aby správce daně při možnosti výběru prostředků správy daní v konkrétních případech volil vždy takový, který daňového dlužníka co nejméně zatěžuje. Pokud však objektivně neexistuje výběr, použije i takový prostředek, přestože dlužník namítá, že ho „neúměrně" zatěžuje.

Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti

Obě tyto zásady představují prostředek právní ochrany daňových subjektů, neboť zaručují nezneužití informací zejména o majetkových poměrech daňových subjektů nepovolanými osobami. Daňové řízení je ve skutečnosti neveřejné pouze v zásadě. Existují totiž úkony, při kterých veřejnost již z povahy věci vyloučit nelze. Tak je tomu např. v průběhu exekuce, nebo např. v případě konání dražby. Zásada mlčenlivosti se vztahuje na všechny osoby zúčastněné na daňovém řízení. Tedy nejen na třetí osoby, ale i na pracovníky správců daně, a to v plném rozsahu podle ust. § 1 odst. 3 ZSDP. Tedy i na pracovníky jiných státních orgánů, orgánů obcí apod.

Jako shrnutí lze citovat, že „ ...zásady daňového řízení uvedené v § 2 ZSDP mají být garancí práva daňového subjektu, respektive některých třetích osob, na spravedlivý proces" a dále že: „ ...zásady vždy vyjadřují hlavní podstatné rysy řízení a vytvářejí osnovu, na níž je celý daňový proces založen". Každá ze zásad přitom akcentuje určitou vlastnost, kterou by řízení mělo a musí mít. V podstatě nelze absolutizovat jednu zásadu na úkor druhé, s výjimkou principu zákonnosti, jenž má mezi ostatními privilegované postavení v tom,

že žádnou z dalších zásad mu nikdy nelze nadřadit a že ani nelze dosahovat proporcionálního uplatňování jednotlivých zásad na úkor zásady zákonnosti“[11].

2.3 Způsoby provedení daňové exekuce

Způsoby provedení daňové exekuce jsou taxativně vypočteny v §73 odst. 6 ZSDP, přičemž dle způsobu provedení je lze rozdělit takto:

1. exekuce administrativní
    a) přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank
    b) přikázání jiné pohledávky
    c) srážky ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod.
2. exekuce mobiliární – prodej movitých věcí
3. exekuce imobiliární – prodej nemovitostí

Jedná se o exekuční prostředky směřující k vynucení peněžitých povinností. Další exekuční prostředky obsažené v OSŘ pro vymožení peněžitých plnění (exekuce postižení jiného majetkového práva a exekuce prodejem podniku) není správce daně oprávněn použít. Vynucení nepeněžitých povinností, jako je tomu při soudním výkonu rozhodnutí, daňová exekuce nezná[12].

---

[11] Kindl, Telecký, Válková: Zákon o správě daní a poplatků – komentář, C. H.Beck, Praha 2002, str. 40

[12] Czigle M.:Vymáhání daňových nedoplatků daňovou exekucí, Daně a právo v praxi 10/2004

2.4 Právní předpoklady vymáhání daňového nedoplatku

Daňová exekuce jako výkon rozhodnutí podle ZSDP je relativně nezávislým daňovým řízením, jehož zahájení, průběh i ukončení jsou vázány na jisté podmínky – předpoklady, které je správce daně povinen zkoumat před samotným zahájením daňové exekuce, resp. i v samotném jejím průběhu.

Tyto předpoklady lze rozdělit na:

1) procesní podmínky
    a) pravomoc správce daně
    b) příslušnost správce daně
    c) způsobilost být daňový dlužníkem (procesní způsobilost)
    d) vyloučení pracovníků správce daně

2) věcné předpoklady
    a) exekuční titul
    b) nečinnost daňového dlužníka, který ani po eventuální výzvě nezaplatí splatný daňový nedoplatek
    c) nemožnost vymáhat daňový nedoplatek

2.4.1 Procesní podmínky vymáhání daňového nedoplatku

Procesními podmínkami jsou takové předpoklady, za nichž správce daně může činit opatření ve věci daňové exekuce.

Pravomoc správce daně

Pravomocí rozumíme souhrn oprávnění a povinností, které stát prostřednictvím zákona přiznává svým orgánům k výkonu jejich činnosti. Jde

o vymezení nejen obsahu, ale zejména rozsahu oprávnění a povinností. Nad rámec takto vymezené pravomoci nesmí státní orgán vykonávat žádné činnosti. Výkon rozhodnutí (daňová exekuce) je součástí správy daně.

Příslušnost správce daně

Příslušností rozumíme vymezení okruhu působnosti mezi ÚFO navzájem. Procesní teorie rozlišuje příslušnost věcnou, funkční a místní.

Věcná příslušnost stanoví okruh působnosti mezi jednotlivými druhy ÚFO. Určuje, který druh ÚFO má provádět řízení v prvním stupni, a zahrnuje v sobě tedy i prvek tzv. instanční příslušnosti. Věcná příslušnost je vymezena v ust. § 6 a ust. § 9 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

Funkční příslušnost vymezuje rozsah působnosti mezi ÚFO různého druhu při projednávání téže věci po sobě. Dle § 9 ZÚFO finanční ředitelství vykonává správu daní v rozsahu stanoveném ZSDP (zejména se stává odvolacím orgánem) a přezkoumává rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správním řízení. Místní příslušnost vymezuje rozsah působnosti mezi ÚFO, která mají stejnou věcnou i funkční příslušnost k dané věci, a to z hlediska sídla ÚFO. U daňové exekuce je tedy věcně příslušný FÚ v rámci výkonu správy daní jako první instance. Je též funkčně příslušným. Při přezkoumání rozhodnutí v odvolacím řízení je funkčně příslušné FŘ. Místní příslušnost je speciálně vymezena v ust. § 73 odst. 3 ZSDP tak, že vymáhání nedoplatku provádí správce daně, u něhož je daňový dlužník evidován. Znamená to, že k daňové exekuci je příslušný správce daně, u něhož je evidována daňová pohledávka.

Způsobilost být daňový dlužníkem (procesní způsobilost)

Daňovými dlužníky jsou daňové subjekty, které nezaplatily splatný daňový nedoplatek, resp. jejich právní nástupci. Jen daňový dlužník má postavení povinného v rámci vymáhacího řízení a má v něm zákonem vymezené práva a povinnosti. Způsobilost být daňovým dlužníkem v rámci vymáhacího řízení je tedy speciálním případem právní subjektivity (schopnost nabývat práv a povinností) jako daňový subjekt v daňově-právním vztahu. Narozdíl od právní subjektivity, kterou má každý daňový subjekt včetně nezletilé osoby, resp. nascitura, se odlišuje procesní způsobilost, tj. způsobilost k jednání. Způsobilost je podle ZSDP konstruována tím způsobem, že před správcem daně může každý jednat samostatně v tom rozsahu, v jakém má způsobilost vlastními úkony nabývat práv a brát na sebe povinnosti, za právnickou osobu jedná statutární orgán, resp. ten, kdo prokáže, že je oprávněn za ni jednat. I v případě vymáhacího řízení přichází v úvahu zastupování vymezené v ust. § 10 ZSDP včetně možnosti správce daně ustanovit zástupce fyzické i právnické osobě, pokud vzniknou pochybnosti o tom, kdo je oprávněn jednat jejím jménem.

Vyloučení pracovníků správce daně

Tuto procesní podmínku by měl správce daně zkoumat proto, aby předešel námitce daňového dlužníka ve smyslu § 52 resp. § 26 ZSDP o vyloučení pracovníků správce daně, kteří se účastní na vymáhacím řízení. Pracovník správce daně je z daňového řízení vyloučen vždy, jestliže by rozhodovat o daňových záležitostech vlastních nebo osob blízkých. Dále v případech, kdy se daňového řízení v téže věci zúčastnil daňového řízení jako pracovník správce daně jiného stupně např. jako pracovník finančního ředitelství by měl rozhodovat o odvolání ve věci, ve které rozhodovat jako zaměstnanec finančního úřadu, jenž je danému finančnímu ředitelství podřízen. Daňový subjekt, další osoby zúčastněné na řízení i pracovník správce daně jsou povinni

oznámit neprodleně vedoucímu pracovníkovi správce daně skutečnosti, které nasvědčují možnou podjatost pracovníka správce daně, a to nejen z výše uvedených důvodů. Naplnění podmínek pro podjatost pracovníka je nutno také vyvozovat z jeho poměru k předmětu řízení anebo k osobám na řízení zúčastněných. Při posuzování této procesní podmínky se vychází z ust. § 26 ZSDP. Pracovník, o jehož nepodjatosti jsou pochybnosti, smí do doby, než bude rozhodnuto o jeho podjatosti, provést ve věci jen nezbytné úkony. O vyloučení pracovníka z daňového řízení pro jeho podjatost rozhodně vedoucí pracovník správce daně. O vyloučení může rozhodnout i z vlastního podnětu. V případě, že je namítnuta podjatost vedoucího pracovníka správce daně, rozhoduje o jeho vyloučení vedoucí pracovník nadřízeného správce daně.

2.4.2 Věcné předpoklady

Exekuční titul

Základním věcným předpokladem, bez něhož nelze daňovou (ale i soudní, je-li požádán o výkon soud) exekuci zahájit je exekuční titul.

Taxativně je výčet možných exekučních titulů uveden v ust. § 73 odst. 4 ZSDP. Jedná se o:

- vykonatelný výkaz nedoplatků
- vykonatelné rozhodnutí, jímž se ukládá peněžité plnění
- splatnou částku zálohy na daň

Vykonatelný výkaz nedoplatků

Výkaz nedoplatků (viz Příloha č. 1) není rozhodnutím, protože se jím neukládají povinnosti ani se nepřiznávají práva, po jeho sestavení se nedoručuje

daňovému dlužníkovi a není proti němu možné podat samostatný opravný prostředek[13]. Je to vnitřní akt správce daně, kterým se evidují výše nedoplatků u daňového subjektu předepsané v evidenci buď na základě rozhodnutí správce daně (např. platební výměr) nebo na základě zákona (splatné částky záloh). Výkaz nedoplatků musí obsahovat 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.

Vykonatelné rozhodnutí na peněžitá plnění

Vykonatelné rozhodnutí, jímž se ukládá peněžité plnění jsou pro příjemce právně účinná jen za předpokladu, že jsou jim řádným způsobem doručena nebo sdělena. Základní náležitosti rozhodnutí vyjmenovává ust. § 32 odst. 2 ZSDP. Rozhodnutí je podle ust. § 32 odst. 13 ZSDP vykonatelné, jestliže proti němu nelze podat řádný opravný prostředek (tedy je dle ust. § 32 odst. 12 ZSDP v právní moci) anebo jestliže jeho podání nemá odkladný účinek a uplynula-li zároveň lhůta plnění. Opravný prostředek – tedy odvolání nemá dle ust. § 48 odst. 11 ZSDP odkladný účinek, nestanoví-li ZSDP nebo zvláštní zákon jinak.

Splatná částka zálohy na daň

Tento exekuční titul vzniká přímo ze zákona. Jako příklad mohu uvést zálohu na daň silniční. Dle ust. § 10 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, platí poplatník zálohy na daň, které jsou splatné do 15.4., 15. 7., 15. 10. a 15. 12. ve výši 1/12 příslušné roční sazby daně za každý kalendářní měsíc, ve kterém u vozidla trvala, vznikla nebo zanikla daňová povinnost v rozhodném období.

---

[13] Rašovská I.: Jak být úspěšný v exekuci, Orac, Praha 2002, str. 152

Nečinnost daňového dlužníka

Vedle existence exekučního titulu je dalším věcným předpokladem zahájení daňové exekuce skutečnost, že daňový dlužník nezaplatil splatný daňový nedoplatek a ani neučinil žádný úkon vůči správci daně, který by signalizoval, že se snaží o zaplacení daňového nedoplatku – např. žádostí o posečkání daně či povolení splátek. Pokud správce daně neposoudí, že by hrozilo nebezpečí zmaření účelu vymáhání (např. daňový dlužník převede svůj majetek na jinou osobu), a nezahájí tak daňovou exekuci přímo (shledá-li správce daně, že podmínky ustanovení § 73 odst. 2 byly naplněny, musí s těmito konkrétními důvody daňový subjekt obeznámit, resp. musí svoje správní uvážení přinejmenším v odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu dostatečně odůvodnit, *rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové 31 Ca 81/2004*), vyzve daňového dlužníka, aby zaplatil v náhradní lhůtě, nejméně osmidenní (viz Příloha č. 2), a upozorní ho, že po marném uplynutí této lhůty přikročí bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. Proti této výzvě se může daňový dlužník ve lhůtě 15 dnů ode dne jejího doručení odvolat, ale odvolání nemá odkladný účinek.

V praxi se stává, že daňový dlužník se proti této výzvě odvolá, ale místo toho, aby namítal argumenty proti výzvě (např. že již zaplatil, není daňovým dlužníkem, exekuční titul není vykonatelný apod.), napadá obsah vykonatelného rozhodnutí. Pro tyto případy se osvědčil následující postup. Správce daně vyzve odvolatele, aby odvolání doplnil a poučí ho, v jakém směru tak musí učinit (ust. § 48 odst. 5 ZSDP). Zejména žádá o upřesnění čísla jednacího rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje (ust. § 48 odst. 4 písm c) a dále uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem (ust. § 48 odst. 5 písm. d). Jestliže tak daňový dlužník neučiní, posoudí správce daně odvolání podle jeho skutečného

obsahu (ust. § 2 odst. 7 ZSDP) jako odvolání proti pravomocnému platebnímu výměru. Pokud daňový dlužník výzvě vyhoví a uvede argumenty proti obsahu výzvy dle ust. 73 odst. 1 ZSDP, pak bude správce daně po obsahovém posouzení důvodů odvolání postupovat podle zákona.

Nemožnost vymáhání daňového nedoplatku

Právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatný, přičemž tato lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta, jestliže je správcem daně v tomto období proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku. Takovým úkonem je např.výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, nařízení exekuce, vymezení rozsahu zástavního práva. Nová promlčecí lhůta počíná běžet po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o provedeném úkonu zpraven. Daňové nedoplatky, pokud nejsou zajištěny zástavním právem k nemovitosti (v tomto případě nelze namítat promlčení do třiceti let po zápisu zástavního práva do příslušné evidence), lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatný.

Příklad:

Daňový dlužník neuhradil dodatečně doměřenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1995, splatnou v náhradní lhůtě splatnosti dne 18. 7. 1999. Dne 27. 12. 1999 vydal správce daně výzvu, kterou daňového dlužníka vyzval k uhrazení tohoto daňového nedoplatku v náhradní lhůtě. Výzva byla daňovému dlužníkovi doručena dne 5. 1. 2000.

K přerušení běhu promlčecí lhůty k vymožení dodatečně doměřené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1995 došlo sice v roce 1999,

nicméně vzhledem k tomu, že daňovému dlužníkovi byla tato výzva doručena až v roce 2000 (5. 1. 2000), běží nová promlčecí lhůta až po uplynutí roku 2000, tedy od 1. 1. 2000. K promlčení práva vymáhat uvedenou daňovou povinnost tak dojde v první den roku 2007.

2.5 Průběh vymáhacího řízení

2.5.1 Činnost správce daně před nařízením daňové exekuce

Činnost správce daně před nařízením daňové exekuce spočívá zejména ve vyhledávací činnosti, jejímž cílem je zjištění majetkových poměrů daňového dlužníka a ve fakultativně možném předvolání daňového dlužníka k ústnímu jednání. Správce daně tedy především zjišťuje všechny údaje týkající se příjmů a majetkových poměrů daňového dlužníka. V praxi se nejvíce osvědčily výzvy dle ustanovení § 34 ZSDP, zejména u peněžních ústavů, katastrálních úřadů, zdravotních pojišťoven apod. Dále může k tomuto účelu využívat informační systém v rámci ÚFO (tj. daňová přiznání k dani z nemovitostí, oznamovací povinnost u daně z příjmů), internetové stránky k dotazům do obchodního rejstříku, může provádět místní šetření např. ke zjištění místa provozovny. Vedle vyhledávací činnosti, která je vykonávána většinou bez přímé součinnosti s daňovým dlužníkem, může správce daně po posouzení okolností týkajících se daňového dlužníka (vzhledem k osobě dlužníka existuje naděje, že po projednání v ústním jednání zaplatí) zvážit možnost ještě jisté součinnosti s daňovým dlužníkem před vlastním zahájením exekuce. Dle ustanovení § 29 ZSDP zašle daňovému dlužníkovi předvolání spolu se složenkou k úhradě nedoplatku, případně s ním sepíše protokol o ústním jednání dle ustanovení § 12 ZSDP, který je veřejnou listinou. Takto je dlužník vyzván k dobrovolnému splnění povinnost a může do protokolu učinit výpověď o svých majetkových poměrech. Místo ústního jednání může správce daně zvolit formu písemného

styku, např. zaslat upozornění na daňový nedoplatek dlužníkovi, na jehož osobním účtu nedoplatek vznikl. V praxi se tento postup nezdá být efektivní. Praktičtější by bylo písemně se dotázat formou výzvy daňového dlužníka s odkazem na ustanovení § 2 odst. 9 ZSDP na to, zda a od koho pobírá mzdu nebo jiný pravidelný příjem, popřípadě u kterého peněžního ústavu má účet.

2.5.2 Zahájení a nařízení daňové exekuce

Lze rozlišit zahájení a nařízení daňové exekuce. Vymáhací řízení se zahajuje buď výzvou k zaplacení daňového nedoplatku nebo je zahájeno bez výzvy samotným nařízením daňové exekuce[14]. Daňová exekuce je nařízena vydáním exekučního příkazu na jeden z taxativně vymezených exekučních prostředků, přičemž záleží na uvážení správce daně, který exekuční prostředek zvolí. To, zda je daňová exekuce zahájena výzvou či samotným exekučním příkazem má právní důsledky v tom, že pokud je vydán exekuční příkaz bez předchozí výzvy, musí obsahovat poučení o odvolání do patnácti dnů ode dne doručení, v případě, že exekuční příkaz předchází výzva je opravným prostředkem námitka. Exekuční příkaz je rozhodnutím v daňovém řízení a proto musí obsahovat základní náležitosti ve smyslu ustanovení § 32 ZSDP i s právními důsledky jejich nedodržení. Exekuční příkaz se doručuje daňovému dlužníkovi nebo ručiteli a dalším osobám, kterým jsou exekučním příkazem ukládány povinnosti. O případných námitkách rozhoduje správce daně, který exekuci nařídil.

Při nařízení daňové exekuce musí správce daně přiměřeně vycházet ze zásad pro výkon rozhodnutí uvedených v OSŘ, a to:

---

[14] Rašovská I.: Jak být úspěšný v exekuci, Orac, Praha 2002, str. 155

- daňovou exekuci nařídit jen v takovém rozsahu, jaký stačí k uspokojení splatného daňového nedoplatku
- daňovou exekuci nenařídit způsobem, který je zřejmě nevhodný, zejména vzhledem k nepoměru výše vymáhaného nedoplatku a ceny předmětu, z něhož má být uspokojení dosaženo
- nařídit daňovou exekuci pouze v případě, že její výtěžek bude postačovat ke krytí nákladů jejího provedení

2.5.3 Provedení daňové exekuce

Provedením exekuce včetně organizačně-technického zajištění provedení exekučního příkazu, zejména u prodeje movitých a nemovitých věcí, je ředitelem finančního úřadu pověřen výkonný úředník při výkonu exekuce[15].

2.5.4 Střet exekucí

V souvislosti s tím, že výkon rozhodnutí jsou oprávněny provádět i jiné orgány, nastává v praxi často situace, že určitá majetkový hodnota daňového dlužníka (např. nemovitost, mzda) je postižena více exekucemi. V takovém případě hovoříme o střetu exekucí. V souvislosti se vznikem institutu soudního exekutora, kdy došlo k výraznému nárůstu exekucí, byl přijat zákon č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případ souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí (dále jen zákon o střetu exekucí). V tomto zákoně jsou obsažena pravidla, která určují jaká exekuce se provede v případě, že dojde ke střetu dvou a více exekucí. Tato pravidla vychází především z principu práva rychlejšího, to znamená, že exekuci provede ten exekuční orgán, který nejdříve exekučně postihne majetkovou hodnotu daňového dlužníka (např. nejdříve doručí

---

[15] Rašovská I.: Jak být úspěšný v exekuci, Orac, Praha 2002, str. 156

exekuční příkaz plátci mzdy, peněžnímu ústavu, poddlužníkovi, katastrálnímu úřadu při provádění imobiliární exekuce, sepíše nejdříve movitou věc při exekuci mobiliární)[16].

2.5.5 Odložení daňové exekuce

Výkon rozhodnutí může správce daně odložit rozhodnutím, pokud daňový dlužník či ručitel zažádá o splátky, o posečkání daně nebo o prominutí daňového nedoplatku. Dále může být daňová exekuce odložena i bez žádosti, šetří-li se skutečnosti rozhodné pro její částečné nebo úplné zrušení. Výčet důvodů je vymezen v ustanovení § 73 odst.9 ZSDP taxativně, tudíž důvody uvedené v OSŘ nelze při daňové exekuci použít. Jestliže správce daně žádosti vyhoví a povolí odklad, zůstávají již provedené úkony zachovány. V případě, že pominou důvody pro odklad výkonu rozhodnutí (žádosti daňového dlužníka nebude vyhověno), správce daně vydá rozhodnutí o pominutí důvodů odložení daňové exekuce a pokračuje dále ve vymáhání.

2.5.6 Zastavení řízení a zrušení daňové exekuce

V případě, že po vydání exekučního příkazu dojde k uhrazení daňového nedoplatku, bude povoleno jeho splátkování či posečkání, popř. daňový nedoplatek bude prominut, správce daně exekuční řízení zastaví, o čemž informuje všechny zúčastněné subjekty.

---

[16] Czigle M.: Vymáhání daňových nedoplatků daňovou exekucí, Daně a právo v praxi č. 10/2004

2.5.7 Ochrana daňového dlužníka

Prokáže-li se v průběhu dalšího vymáhání, že bylo vymáháno neoprávněně (exekuční titul, popř. exekuční příkaz byl zrušen či se stal neúčinným, náleží daňovému dlužníkovi nebo ručiteli za takto neoprávněně vymožené částky úrok ve výši 240 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Pokud v takovém případě exekuce ještě trvá, zruší jí správce daně z úřední povinnosti. V případě, že by skutečná přiznaná škoda, způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než přiznaný úrok, potom se přiznaný úrok na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50,- Kč[17].

2.6 Druhy (způsoby) daňové exekuce – exekuční prostředky

Následující způsoby vymáhání zakotvené v ustanovení § 73 odst. 6 ZSDP se samozřejmě mohou používat pro všechny druhy nedoplatků. Přesto například exekuce srážkou ze mzdy se bude týkat především nedoplatků nedaňového charakteru a naopak třeba exekuce prodejem nemovitostí se použije především v případě většího daňového nedoplatku. Jejich aplikace v jednotlivých případech se řídí hlavní potřebou – vymožení dlužného nedoplatku za dodržení hlavních zásad daňového řízení – především hospodárnosti a přiměřenosti. A právě otázka hospodárnosti bude, předpokládám, tím hlavním impulsem pro změny v procesu vymáhání nedoplatků.

---

[17] Grossová M.: Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi, LINDE Praha a. s. 2002, str. 108

Rozhodla jsem se popsat základní postupy ve všech výše uvedených (viz Provedení daňové exekuce) způsobech daňové exekuce. Podrobněji se budu zabývat exekucí přikázáním pohledávky na peněžní prostředky daňového dlužníka na účtech vedených u bank a výkonem rozhodnutí na prodej movitých věcí, a to s ohledem na skutečnost, že v podmínkách současného právního systému je přikázání pohledávky jedním z nejefektivnějších způsobů výkonu rozhodnutí, který postihuje povinného a způsob realizace daňové exekuce prodejem movitých věcí se zase jeví z psychologického pohledu působení na platební morálku daňových dlužníků jako nejúčinnější. K posledně zmiňovanému způsobu exekuce je však třeba dodat, že se jedná o administrativně velmi náročný způsob, který ne vždy patří k výnosově nejúspěšnějším. I s přihlédnutím k těmto skutečnostem má vyhlášení dražebního jednání v regionálních médiích velmi pozitivní dopad. Do povědomí občanů se těmito úkony pozvolna dostává ta skutečnost, že pokud řádně a včas nezaplatí, přikročí finanční úřad k exekuci jejich majetku. Představa takového obecného zveřejnění jejich majetku vede u řady dlužníků k tomu, že do dne konání dražby dluh zaplatí a tím de facto zamezí konání dražebního jednání[18].

2.6.1 Exekuce přikázáním pohledávky

Výkon rozhodnutí přikázáním pohledávky postihuje jednak peněžní prostředky na účtech peněžních ústavů, jednak jiné pohledávky, které má daňový dlužník vůči třetím osobám.

---

[18] Grossová M.: Výkon rozhodnutí přikázáním pohledávky, DHK – sešit 14-15/2005

Právní úprava těchto exekučních prostředků je obsažena v ustanovení § 73 ZSDP, který v neupravených otázkách současně odkazuje na přiměřené použití OSŘ. OSŘ potom tyto formy exekuce zakotvuje v ustanoveních § 303 až § 320.

2.6.2 Exekuce přikázáním pohledávky na peněžní prostředky daňového dlužníka na účtech vedených u bank

Z pohledu finančního úřadu se jedná o nejjednodušší způsob vymáhání nedoplatků. Úspěšnost této formy exekuce závisí zejména na spolehlivém a urychleném zjištění peněžních ústavů a čísel účtů, na nichž má dlužník soustředěny peněžní prostředky, jejichž je majitelem. Zdrojem těchto informací může být spisový materiál daňového subjektu (přihláška k registraci, zprávy z kontroly), avšak je třeba vzít v úvahu skutečnost, že tyto údaje mohou být v době provádění exekuce již neaktuální, proto za nejosvědčenější prostředek ke zjištění stavu peněžních prostředků na účtech daňového subjektu lze považovat výzvy k poskytnutí součinnosti podle ustanovení § 34 odst. 11 ZSDP zasílané peněžním ústavům (Příloha č. 3). Takovýmto způsobem může správce daně prověřit veškeré účty, tedy včetně vkladních knížek. Tyto však nelze exekuovat jako peněžní prostředky, nýbrž jako věc movitou. Po vyhodnocení takto získaných informací, lze přistoupit k vydání exekučního příkazu na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dle ustanovení § 73 odst 6 písm a) ZSDP.

Příklad:

Správce daně zašle bance, u níž předpokládá vedení účtu s prostředky daňových dlužníků, výzvu k součinnosti třetích osob.

Odpověď z banky se vrátí v této podobě:

Banka a.s.

Věc: Odpověď na výzvu

Na základě Vaší výzvy uvádíme subjekty, který se nachází v naší evidenci.

Jméno – Holý Pavel
rč – 501212/124
číslo účtu – 924576/0800
zůstatek k 20. 11. 2006 – 23.100,- Kč

Jméno – Tafo s.r.o.
IČO – 50503333
číslo účtu – 554987/0800
zůstatek k 20. 11. 2006 – 270.000,- Kč

Jméno – Kratochvílová Anna
rč – 715509/0265
číslo účtu – 343886/0800
zůstatek k 20. 11. 2006 – -40.000,- Kč (soudně vymáhán)

Ostatní subjekty uvedené ve výzvě nejsou v naší evidenci.

Na základě této odpovědi může správce daně okamžitě vydat exekuční příkazy (Příloha č. 4)
Předpokládejme, že zmiňovaní dluží:

pan Holý částku ve výši 7.000,- Kč

společnost Tafo s.r.o částku ve výši 500.000,- Kč

paní Kratochvílová částku ve výši 900,- Kč

V případě paní Kratochvílové je exekuce v tomto případě zjevně nemožná (na účtu je minusový zůstatek). Zde musí správce daně čekat, zda z jiné banky obdrží odpověď pozitivní. Pokud ne, bude muset použít jiný způsob exekuce.

V případě společnosti Tafo, s. r. o. správce daně vystaví Exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na účtech vedených u bank. Exekuční příkaz postihuje prostředky na účtu uvedeném v odpovědi z banky ale i veškeré ostatní další případné peněžní prostředky společnosti Tafo, s. r. o. na dalších účtech vedených u této banky. Celková výše nedoplatku se upraví o příslušné exekuční náklady za výkon zabavení, které v tomto případě činí 2 % z dlužné částky, tedy 2 % z 500.000,- Kč = 20.000,- Kč (§ 73a odst. 3 ZSDP). Celková výše nedoplatku na exekučním příkazu, kterou musí banka z dlužníkova účtu odepsat a připsat ve prospěch účtu uvedeného na exekučním příkazu tedy v tomto případě činí 520.000,- Kč. Exekuční příkaz se doručí společnosti Tafo, s. r. o. a příslušné bance. Z odpovědi banky je zřejmé, že tento nedoplatek bude uhrazen pouze z části (zůstatek činil ke dni 20. 11. 2006 270.000,- Kč). Jako první se v plné výši uhradí exekuční náklady podle ustanovení § 59 odst. 6 ZSDP. Neuhrazen tedy zůstane původní dluh a to ve výši 250.000,- Kč. V tomto případě bude banka dále blokovat tento účet, stejně jako i další účty, které by si společnost Tafo, s. r. o. u této banky dodatečně otevřela, a to až do okamžiku, kdy na něm bude částka rovnající se minimálně 250.000,- Kč. V okamžiku, kdy uvedená částka na účtu bude, banka ji z účtu odepíše a připíše ve prospěch finančního úřadu. Exekuční příkaz tak bude splněn. pokud by peněžní prostředky na účtu společnosti Tafo, s. r. o. nedosáhly uvedené výše do 6 měsíců ode dne doručení Vyrozumění o nabytí právní moci (Příloha č. 5)

exekučního příkazu bance, vyplatí banka finančnímu úřadu ty prostředky, které na účtu budou, a exekuční příkaz zaniká. Finanční úřad pak bude muset hledat další způsoby, jak zbývající částku vymoci.

V případě pana Holého správce daně vystaví exekuční příkaz stejně jako v případě předchozím. Celková výše nedoplatku se rovněž upraví o příslušné exekuční náklady, které v tomto případě činí 200,- Kč (§ 73a ZSDP). Celková výše nedoplatku na exekučním příkazu, kterou musí banka z dlužníkova účtu odepsat a připsat ve prospěch účtu uvedeného na exekučním příkazu tedy v tomto případě činí 7.200 Kč,-. Exekuční příkaz správce daně doručí panu Holému a příslušné bance. Z odpovědi banky je zřejmé, že by tento nedoplatek měl být plně uhrazen (zůstatek ke dni 20. 11. 2006 činil 23.000,- Kč).

Kromě zmíněných případů mohou nastat i další možnosti, např. vystavení dvou exekučních příkazů současně, souběh exekuce této a dalších způsobů (mzda, movité či nemovité věci). Pro popsání problematiky však dle mého názoru výše uvedené případy stačí.

2.6.3 Exekuce přikázáním jiné pohledávky

Přikázání jiné pohledávky je dalším ze zákonných exekučních prostředků zakotvených v ustanovení § 73 odst. 6 písm a) ZSDP, při jeho používání je rovněž nutné postupovat přiměřeně podle ustanovení § 312 až § 320 OSŘ. OSŘ rozlišuje přikázání jiných peněžitých pohledávek a postižení jiných majetkových práv. V daňové exekuci přichází v úvahu zejména použití prvního způsobu – přikázání jiné peněžité pohledávky, kterou má dlužník proti třetím osobám – poddlužníkům.

Informace o těchto pohledávkách lze získat poněkud obtížněji, ale i přesto je tento způsob daňové exekuce ve srovnání s jinými způsoby zpravidla časově méně náročný, pokud je poddlužník ochoten dobrovolně dlužnou pohledávku vyplatit. Při získávání informací je třeba vycházet jak z účetnictví samotného daňového dlužníka, tak i z poznatků získaných při místním šetření (pohledávky na nájemné). Lze použít i výzvy k poskytnutí součinnosti podle ustanovení § 34 odst. 14 ZSDP.

Daňová exekuce se potom provede doručením exekučního příkazu poddlužníkovi a daňovému dlužníkovi do vlastních rukou. Dnem doručení exekučního příkazu poddlužníkovi, ztrácí daňový dlužník právo na vyplacení takto postižené pohledávky až do výše vymáhaného daňového nedoplatku, současně je poddlužníkovi zakázáno tuto pohledávku daňovému dlužníkovi vyplatit.

Přikázáním mohou být exekucí postiženy všechny pohledávky dlužníka vůči třetím osobám, jejichž druh plnění je určen v penězích, pokud nejde o pohledávky, které nepodléhají exekuci podle § 317 OSŘ. Přitom není rozhodující, zda v době nařízení exekuce je pohledávka již splatná či nikoli. K tomu je třeba dodat, že při nařízení exekuce přikázáním jiné pohledávky se nezjišťuje, zda vůbec a v jaké výši přikázaná pohledávka existuje (rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 2. 4. 1996, sp. zn. 25 Ca 372/958).

2.6.4 Exekuce srážkou ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod.

Bylo již předesláno, že tento způsob exekuce se bude týkat především nedoplatků nedaňového charakteru a menších nedoplatků charakteru daňového.

To především ze dvou důvodů. Prvním důvodem je fakt, že největšími dlužníky jsou bezesporu právnické a fyzické (podnikatelé) osoby, které mzdu nepobírají, druhým je pak skutečnost, že vysoký nedoplatek by se splácel tímto způsobem velmi dlouho, byl by v podstatě nesplatitelný.

Zatímco tedy exekuci přikázáním pohledávky je prakticky možné použít na jakýkoli nedoplatek, exekuce srážkou ze mzdy se bude týkat převážně nižších nedoplatků např. na dani z nemovitostí, dani darovací apod. Exekuují se především mzdy a důchody, protože se v jejich případě jedná o nejčastější formu příjmu a jsou nejsnáze zjistitelné. Tento způsob exekuce se řídí ustanoveními § 73 ZSDP a § 276 až § 302 OSŘ. V minulosti byla exekuce srážkami ze mzdy hlavním způsobem vedení exekuce, dnes ztrácí na významu. Přesto v případech, kdy k ní finanční úřad přikročí, bývá úspěšná, i když trvá dlouho v důsledku omezené výše možných srážek.

2.6.5 Exekuce prodejem movitých věcí

Stále více se v praxi při vymáhání daňových nedoplatků setkáváme s tím, že daňoví dlužníci nemají zřízený žádný účet u peněžního ústavu, nejsou nikde zaměstnaní, nepobírají žádné dávky postižitelné shora uvedeným exekučním příkazem na srážku ze mzdy a ani nevlastní nemovitost, případně vymáhaná částka je výrazně nižší oproti ceně nemovitosti. Za této situace pak nezbývá nic jiného, než že správce daně přikročí k vydání exekučního příkazu na prodej movitých věcí. Tento způsob exekuce je zakotven v ustanovení § 73 ZSDP a řídí se dále ustanoveními § 321 až 334a OSŘ. Z dosud uvedených způsobů exekuce je nejzajímavější, ale také nejnáročnější a nejkomplikovanější. Zatímco předchozí způsoby může bez jakýchkoli problémů zajišťovat jedna osoba správce daně, v případě exekuce prodejem movitých věcí spolupracuje zpravidla skupina osob. Navíc celý proces od počátečních přípravných a průzkumných

prací, až po samotný peněžitý přínos je velice zdlouhavý. V neposlední řadě hraje roli i nejistota, zda exekuce přinese očekávaný výnos. Použitelnost tohoto způsobu exekuce se omezuje většinou na nedoplatky větších částek. Velkou roli v rozhodování pro použití tohoto způsobu exekuce má i skutečnost, zda vynaložené úsilí a prostředky jsou odpovídající předpokládanému přínosu exekuce. Také nelze zapomínat na to, že tato forma exekuce znamená citelný zásah do práv daňového dlužníka, proto jsou nutná nejen různá omezení ve prospěch daňového dlužníka, ale i pravomoci správce daně. Například v ustanovení § 322 jsou vyjmenovány věci, které nelze exekuovat. Na druhou stranu § 325a OSŘ umožňuje vykonavateli exekuce provést nejen osobní prohlídku dlužníka, ale i prohlídku jeho veškerého majetku. Správce daně je tak oprávněn zjednat si přístup do bytu dlužníka i tzv. násilnou cestou (vyvrtání zámku). Protože při výkonu exekuce, jak je patrné i z uvedených příkladů, může docházet ke konfliktním situacím, musí být jejímu výkonu přítomna alespoň jedna nezúčastněná osoba, tj. osoba, která nemá žádný vztah k dlužníkovi a ani není pracovníkem výkonného správce daně. V praxi se většinou jedná o zaměstnance úřadu místní samosprávy. Tato osoba pak svou přítomností a svým podpisem na závěrečném protokolu dosvědčuje, že vše proběhlo tak, jak je uvedeno.

Exekuce prodejem movitých věcí se nařizuje vydáním exekučního příkazu na prodej movitých věcí (Příloha č. 6) dle ustanovení § 73 odst. 6 ZSDP. Přitom exekuční příkaz může znít na konkrétní movitý majetek, zpravidla zajištěný správcem daně, nebo obecně na hmotný majetek blíže nespecifikovaný. Současně se exekučním příkazem pověřují k provedení exekuce výkonní úředníci správce daně (§ 59 odst. 3 písm. b) ZSDP). Ti pak při výkonu exekuce postupují následujícím způsobem. Sepisují a zajišťují movité věci, odevzdávají odebrané peníze na příslušný účet správce daně, provádějí odhad movitých věcí menší ceny, případně zajišťují znalecký posudku, prodávají sepsané věci

v dražbě a vydávají výtěžek z takto prodaných věcí. Exekuční příkaz na prodej movitých věcí se doručuje daňovému dlužníkovi až při provádění výkonu. Není-li při provádění výkonu dlužník přítomen, doručí se mu exekuční příkaz spolu s vyrozuměním o tom, že byl proveden soupis věcí (Příloha č. 7) a které věci byly sepsány, až po provedení vlastního výkonu. Na seznamu by se měly ocitnout věci, které bude dlužník nejméně postrádat, přičemž jejich celková hodnota by měla být taková, aby podle odhadu umožnila uhradit celý nedoplatek na dani včetně nákladů na exekuci. K tomu, aby exekutor mohl co nejúčelněji stanovit soupis věcí, zákon ukládá daňovému dlužníkovi, aby mu umožnil vstup do všech svých objektů a aby ho obeznámil s rozsahem svého majetku. V průběhu sepisování seznamu má dlužník právo podávat námitky proti jednotlivým položkám, a to buď z důvodu, že se nejedná o jeho majetek nebo že jde o předmět, který je v jeho případě svou podstatou z exekuce vyloučen (např. nezbytnost daného majetku k výkonu povolání). Exekutor může dlužníka vyzvat, aby toto své tvrzení doložil. Vydání exekučního příkazu na konkrétní majetek nebo předání soupisu exekuovaného majetku pro dlužníka znamená, že není oprávněn se sepsanými věcmi jakkoli nakládat (prodat je, pronajmout atd.). Je-li dlužník soupisu majetku přítomen, musí s exekutorem spolupracovat, umožnit mu přístup do provozních prostor, kde se nalézá jeho majetek. Kromě toho je dlužník povinen oznamovat exekutorovi, kde se nalézá další majetek v jeho vlastnictví. Jádrem tohoto typu exekuce je dražba. Dražba je povinná forma zpeněžení sepsaných věcí. Dražbu vede licitátor, který u každé jednotlivé movité věci začíná vyvolávací cenou. Ta se při mobiliární exekuci stanoví ve výši jedné třetiny odhadní ceny. Přesáhne-li vydražená částka daňový dluh, je zbytek vrácen daňovému dlužníkovi (§ 331 odst. 3 OSŘ).

Příklad:

Podnikatelka paní Černá má pronajatý obchod s hračkami a dodávkový automobil na leasing. Již rok neplatí povinnosti z podávaných daňových

přiznání k DPFO a DPH. Aktuální výše nedoplatku činí 180.000,- Kč (DPH) a 40.000,- Kč (DPFO). Má živnostenské oprávnění na nákup za účelem dalšího prodeje a prodej.

Nemožná exekuce prostředků na bankovních účtech

Správce daně zjistil účet paní Černé u České spořitelny, a.s. v Českých Budějovicích. Exekuce přikázáním pohledávky na peněžní prostředky na účtech vedených u bank byla však v tomto případě nemožná z důvodu minusového zůstatku na účtu daňové dlužnice. Správce daně byl proto nucen použít jiný způsob exekuce. Rozhodl se pro exekuci prodejem movitých věcí.

Zjištění majetkových poměrů daňové dlužnice

Vzhledem k tomu, že paní Černá nemá živnostenské oprávnění na zprostředkování prodeje, správce daně předpokládá, že zboží v obchodě patří jí. Předběžnou prohlídkou v obchodě navíc správce daně zjistil, že zboží a vybavení by svou předpokládanou hodnotou mělo pokrýt uvedený nedoplatek i s exekučními náklady. Rozhodl se, že provede exekuci movitých věcí nejdříve ve zmíněném obchodě a až v případě neúspěchu v domácnosti paní Černé. Dodávkový automobil exekuovat nemůže, protože není majetkem paní Černé. Vlastní ho leasingová společnost.

Příprava exekuce

Správce daně tedy vystavil exekuční příkaz na prodej movitých věcí. K provedení exekuce (zabezpečení, označení, složení, sbalení, odvezení věcí a psaní protokolu) pověřil čtyři své pracovníky – vykonavatele. Poněvadž nemá správce daně vlastní prostory k případnému uskladnění sepsaných věcí, bude nucen zvolit k zajištění věcí jinou alternativu.

Soupis věcí

Výkonní pracovníci finančního úřadu oznámili paní Černé účel svého příchodu a předali jí exekuční příkaz. Sepsali movité věcí, které budou zabaveny, a to takovým způsobem, aby byla vyloučena jejich záměna. V tomto soupise rovněž popsali stav, ve kterém se věci nachází, a pořídili fotodokumentaci sepisovaných věcí. Tento soupis movitých věcí podepsali vykonavatelé, dlužnice a nezúčastněná osoba (pracovník obecního úřadu).

Zajištění věcí

Vykonavatelé se domluvili s daňovou dlužnicí na tom, že sepsané věci uloží u ní do skladu, který uzamknou a klíč si ponechají v držení. Tento uzamčený prostor opatřili úřední závěrou (zámek s plombou či pečetí, páska přerazítkovaná úředním razítkem).

Příprava dražby

Po právní moci exekučního příkazu na prodej movitých věcí zajistil správce daně ocenění sepsaných věcí. Tento odhad provedli sami výkonní pracovníci správce daně, nebylo nutné přibírat znalce. Zmíněný odhad se stal podkladem pro určení nejnižšího podání a vyvolávací cenu v dražbě, která činí jednu třetinu odhadní nebo úředně stanovené ceny. Oznámení dražebního roku a místa konání dražby včetně dražených věcí provedl správce daně dražební vyhláškou (Příloha č. 8), kterou doručil daňové dlužnici, orgánu obce, v jejímž obvodu bude dražba konána a orgánu obce, v jejímž obvodu má dlužnice bydliště. Kromě toho se postaral o to, aby byl dražební rok uveřejněn způsobem v místě obvyklým – vyvěšení dražební vyhlášky na úřední desce správce daně a na úředních deskách místních orgánů státní správy.

Dražba

Dražbu organizoval a na její průběh dohlížel správce daně prostřednictvím svých pro tyto účely oprávněných, odborně způsobilých pracovníků – komise. Dražbu zahájil, řídil a končil dražební dohlížitel. Ten také sledoval případné porušení příslušných právních předpisů, pokynů ředitele a dražebního řádu finančního úřadu. Vlastní dražbu pak prováděl licitátor, vyvolával předmět dražby,vyzýval dražitele, aby činili podání, uděloval příklep a prováděl též losování ohledně udělení příklepu. Dále přijímal námitky účastníků. Dražba byla úspěšná, všechny věci (hračky a vybavení) z obchodu paní Černé se podařilo vydražit, přesto zůstal nedoplatek neuhrazen. Správce daně je tedy nucen přistoupit k exekuci věcí v domácnosti paní Černé.

2.6.6 Exekuce prodejem nemovitostí

Tento způsob daňové exekuce, upravený v ustanoveních § 73 odst. 6 ZSDP a § 335 až 338 OSŘ, patří k nezastupitelným exekučním prostředkům při vymáhání vysokých daňových nedoplatků, neboť je zde vyšší pravděpodobnost uspokojení oprávněného. Nařízení výkonu rozhodnutí prodejem nemovitostí zákon podmiňuje splněním dvou podmínek, jejichž prokázání ukládá oprávněnému – správci daně. Ten musí zaprvé označit nemovitost, k jejímuž prodeji má dojít, a současně doložit listinami vydanými nebo ověřenými státními orgány, popřípadě též veřejnými listinami notáře, že nemovitost je ve vlastnictví daňového dlužníka. Správce daně je vázán dodržováním zásady přiměřenosti, to znamená, že vymáhaná částka daňového nedoplatku a cena nemovitosti by neměla být ve zjevném nepoměru. Tato zásada se nepoužije v případě, kdy správce daně nemůže použít jiný exekuční prostředek. Prodej nemovitosti je pro své dopady na vlastnická práva dlužníka považován za nejobávanější exekuční prostředek. Má však také některé přednosti ve srovnání s jinými způsoby exekuce. Vyplývá to zejména z publicity právních vztahů

k nemovitostem, které zabezpečuje katastr nemovitostí. Oprávněný si nahlédnutím do souboru písemných informací, především do listu vlastnictví, může učinit jasnou představu o právních vztazích k předmětné nemovitosti. Pokud jde o jiné majetkové hodnoty, nelze si zjednat obdobnou jistotu o právech nebo povinnostech, kterých jsou předmětem. Přednost dále vyplývá z poměrně velké a méně proměnlivé ceny nemovitostí. Stálý zájem o nemovitosti posiluje jistotu oprávněného, že bude prodejem dosaženo očekávaného výsledku, kterým je vymožení daňového nedoplatku. Prodej nemovitostí se netýká jen oprávněného a povinného, ale i dalších subjektů – třetích osob, do jejichž práv zasahuje (např. manželů daňových dlužníků, spoluvlastníků, zástavních věřitelů, oprávněných z věcných břemen..)[19]. Z tohoto důvodu je otázkou, zda finanční úřad (správce daně) jakožto orgán státní správy má vůbec exekuci prodejem nemovitostí provádět. Rozhodnutím správce daně v exekuční dražbě zanikají tato práva třetích osob za náhradu či bez náhrady a správce daně (v postavení věřitele) rozhoduje v rozvrhovém jednání o pořadí a míře uspokojení jiných věřitelů daňového dlužníka. Tento stav považuji za nepřijatelný a domnívám se, že provádět exekuci prodejem nemovitostí přísluší výhradně soudu. K tomuto názoru uvádím příklad – přehled vymáhání daňových nedoplatků v I. československé republice podle zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních. Ustanovení § 343 odst. 1 citovaného zákona stanoví, že „ se daně s přirážkami a příslušenstvím vymáhají buď v řízení správním (exekuce berní) podle ustanovení tohoto zákona, nebo v řízení soudním (exekuce soudní) podle ustanovení exekučního řádu, v zemi Slovenské a v zemi Podkarpatoruské exekučního zákona“. Ustanovení § 363 stanoví úkony berní exekuce. „Berní exekuce se koná pouze:

a) zabavením a prodejem hmotných věcí movitých (svršků)

---

[19] Grosssová M.: Exekuce na peněžité plnění v právní praxi, LINDE Praha a. s. 2002, str. 182

b) zabavením a vybráním peněžních pohledávek, vyjímajíc pohledávky knihovní

c) zabavením a provedením nároků na vydání nebo dodání hmotných věcí movitých“[20].

Berní úřad podal návrh na povolení exekuce soudní především tehdy, když se jednalo o exekuci na nemovitosti, na knihovní pohledávky a na jiná majetková práva (živnost, pachtovní práva) nebo o složení vyjevovací přísahy.

„Exekuce na nemovitosti dle exekučního řádu byla trojího druhu:

1. exekuce nuceným zřízením práva zástavního vkladem práva zástavního
2. a) exekuce vnucenou správou nemovitosti

   b) exekuce nucenou dražbou“[21]

Na tomto místě bych ráda upozornila na právní institut vnucené správy, který v našem právním řádu není upraven, ačkoliv dříve byl, a o kterém se domnívám, že do spektra exekučních prostředků patří. Dle prvorepublikové právní úpravy vymáhajícímu věřiteli umožňoval dosáhnout uspokojení pohledávky z užitků nemovitosti, aniž by došlo k jejímu prodeji. (Zavedení vnucené správy nevylučovalo současně vedení exekuce nucenou dražbou, oba způsoby se vzájemně nerušily. Vnucená správa mohla samozřejmě trvat jen do skončení nucené dražby příklepem.) Skutečnost, že soud povolil vnucenou správu nemovitosti, byla zapsána v pozemkových knihách a mohla být tedy provedena proti každému pozdějšímu nabyvateli nemovitosti. Správce exekuované nemovitosti byl jmenován soudem, a to ze seznamu vnucených

---

[20] Drachovský J.,Novotný J. M.: Zákony o přímých daních československých a o stabilisačních bilancích, Československý Kompas 1937, str. 1506

[21] Exekuční řízení berní a soudní vzhledem k zákonu o přímých daních ze dne 15. června 1927, č. 76 Sb. z. a n., str. 253

správců vedeného u soudu. Správce byl oprávněn ke všem jednáním, která s sebou přináší řádné obhospodařování nemovitosti.

Činnost správce daně při exekuci prodejem nemovitostí prochází těmito fázemi:

1. nařízení výkonu rozhodnutí vydáním exekučního příkazu na prodej nemovitostí
2. ocenění nemovitosti
3. dražební jednání
4. rozvrhové jednání
5. rozhodnutí o rozvrhu výtěžku dražby nemovitosti

Výkon rozhodnutí zahajuje správce daně vydáním exekučního příkazu (Příloha č. 9), který doručí dle § 335b odst. 2 OSŘ. Následně zajistí správce daně ocenění nemovitosti podle ustanovení § 336 OSŘ a § 7 odst. 2 písm. c) a § 73 odst. 6 ZSDP tím, že vydá rozhodnutí o přibrání soudního znalce. Na základě znaleckého posudku podle § 336a OSŘ správce daně určí rozhodnutím o určení ceny nemovitosti cenu samotné nemovitosti a jejího příslušenství, cenu jednotlivých práv a závad s nemovitostí spojených, závady, které prodejem v dražbě nezaniknou – věcná břemena, o nichž to stanoví zvláštní předpisy, nájem bytů.. – a výslednou cenu. Prodej se opět provádí formou dražby.

2.7 Zhodnocení exekučních prostředků v praxi

Exekuce na peněžní prostředky u bank

Tento exekuční prostředek je v praxi správce daně nejpoužívanější a z hlediska pracnosti daňového exekučního řízení nejpohodlnější. Úspěšnost tohoto způsobu vymáhání však v praxi ovlivňuje skutečnost, že daňový dlužník

poté, co se dozví, že na jeho účet byl vydán exekuční příkaz, zajistí, aby na tento účet nedocházely další finanční prostředky a vystačí s hotovostními peněžními prostředky. Česká republika bohužel nepatří mezi ty státy, které mají pro platby v hotovosti určený limit a vyšší částky mohou být v obchodním styku zúčtovány pouze prostřednictvím bankovních účtů.

Exekuce jiné pohledávky

Exekuční prostředek patřící mezi efektivní způsoby umořování daňového nedoplatku především tehdy, existují-li v účetnictví daňového dlužníka pohledávky, dle jeho názoru obtížně realizovatelné, avšak jen do doby, kdy se v pozici vymáhajícího ocitne namísto dlužníka správce daně, nebo jsou-li v podnikatelských aktivitách daňového dlužníka činnosti, za které v budoucnu vzniknou pohledávky vůči jeho obchodním partnerům. Nutným předpokladem tohoto způsobu exekuce je však skutečnost, že se jedná o finančně solventního poddlužníka, anebo (v případě uplatnění poddlužnické žaloby a zpravidla následujícího návrhu na výkon rozhodnutí postihující majetek poddlužníka) poddlužníka vlastnícího movité či nemovité věci.

Exekuce formou srážek ze mzdy

V poslední době pokleslo užití této formy daňové exekuce a to na základě změn v ekonomických podmínkách. S růstem významu podnikatelské sféry, stoupá i počet občanů, kteří jsou do ní zapojeni. Daňovým dlužníkem je mnohem častěji podnikatel, než poplatník daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Nelze ani přehlédnout spekulativní jednání zaměstnanců daňových dlužníků společně s plátci mezd. V praxi tak dochází k tomu, že po vystavení exekučního příkazu je snížena skutečná měsíční mzda daňového dlužníka na

minimální mzdu. Z této mzdy je umořování daňových pohledávek téměř nerealizovatelné.

Exekuce movitých věcí

Stejně jako u exekuce srážkou ze mzdy, poklesl i počet 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. Dále lze konstatovat, že úhrada daňových nedoplatků výkonem prodeje movitých věcí je nevýhodná sama o sobě pro daňového dlužníka i pro správce daně. Novelou OSŘ, která platí od 1. 1. 2001, byla totiž stanovena vyvolávací cena dražených movitých věcí pouze na jednu třetinu jejich odhadní ceny. V případě malého zájmu veřejnosti o dražby, pořádané finančními úřady, se dražené věci buď neprodají vůbec, nebo se prodají na první podání, tedy za jednu třetinu odhadní ceny věci. To poškodí jak dlužníka – věci jsou mu zabaveny (zůstanou neprodány ve skladu správce daně, případně se mu po delší době vrátí zpět) nebo jsou prodány za velmi nízkou cenu, tak i správce daně - přípravy dražby je časově, finančně i personálně náročná a konečný efekt vynaloženému úsilí neodpovídá.

Exekuce prodejem nemovitostí

Největším problémem při výkonu exekucí prodejem nemovitostí jsou zástavní práva bank váznoucí na nemovitostech. Letitým problémem pro větší a efektivnější užití zástavních práv je skutečnost, že majetek tzv. rizikových daňových subjektů je buď předlužen, zatížen hypotekárními zástavními právy a úvěry u bank, nebo věcnými právy ve prospěch jiných osob. Uspokojení daňových pohledávek v rámci rozvrhových řízení bývá pro správce daně ve většině případů bez efektu, neboť zástavy bank, které vznikají již při

poskytování úvěrů a mají tak většinou přednost před zástavami správců daní, vysoce převyšují tržní hodnotu nemovitostí. Proto se k prodeji takovéto nemovitosti nepřistupuje. Tento postup je pro správce daně, jak už bylo jednou řečeno, značně rizikový také kvůli legislativně rozdílným výkladům a judikátům. Proto se správce daně častěji připojí k exekuci soudní.

2.8 Exekuční náklady

V souvislosti s daňovou exekucí a s vydáváním exekučních příkazů je nutné se zmínit o exekučních nákladech, k jejichž zaplacení je daňový dlužník povinen, pokud nebyla daňová exekuce provedena neoprávněně. Exekuční náklady nejsou hrazeny v plné výši. ZSDP vychází z právní fikce, že k úhradě exekučních nákladů postačí

Náhrada exekučních nákladů spočívá jednak v náhradě nákladů za výkon zabavení a za výkon prodeje, a to shodně ve výši 2 % vymáhaného nedoplatku, nejméně však 200,- Kč, a jednak v náhradě hotových výdajů správce daně. Hotové náklady hradí daňový dlužník vždy ve skutečné výši. I když bylo zabavení provedeno několika samostatnými úkony nebo bylo-li opakováno, hradí se tyto náklady jen jednou. Přesto se v praxi často stává, že správci daně vymáhají daňový nedoplatek několika různými způsoby nebo přikázáním peněžité pohledávky z více účtů daňového subjektu vedených bankami a vydávají tedy více exekučních příkazů, přičemž každý z nich zní na celou vymáhanou částku včetně exekučních nákladů. Tento postup nepovažuji za správný, i když správci daně argumentují tím, že v okamžiku, kdy bude dlužná částka uhrazena, ostatní exekuce zastaví. U výkonu zabavení je daňový dlužník povinen uhradit uvedené náklady, neuhradil-li ještě před zahájením soupisu věcí dlužnou částku, jinak vždy, byl-li odeslán exekuční příkaz. Výkon prodeje se týká prodeje movitých věcí a nemovitostí a dlužník je povinen je uhradit

v momentě, kdy došlo k zahájení dražby a byla sepsána úvodní věta dražebního protokolu.

Povinnost hradit exekuční náklady je ukládána daňovému dlužníkovi nebo ručiteli exekučním příkazem a náhrada nákladů za výkon zabavení a za výkon prodeje se vymáhá zároveň s nedoplatkem, pro který se exekuce provádí. Úhrada hotových výdajů se ukládá rozhodnutím až po skončení exekuce, neboť v době jejího nařízení ještě není známa jejich výše.

3 Využití zajišťovacích institutů dle zákona o správě daní a poplatků

Vymáhání daňových nedoplatků je závislé na celé řadě okolností, mezi které patří i včasné a řádné zajištění daňové pohledávky správcem daně, ještě před tím, než přistoupí k vlastnímu výkonu rozhodnutí. Vzhledem k časté platební nekázni daňových subjektů musí správce daně věnovat zvýšenou pozornost zajištění úhrady daně. K zajištění úhrady daně má zákon o správě daní a poplatků dva základní instrumenty – institut zástavního práva a institut zajišťovacího příkazu.

3.1 Zástavní právo

Častěji využívaným nástrojem pro zajištění úhrady daňových povinností je zástavní právo. Jeho úprava v § 72 ZSDP je velice strohá, odkazuje na ustanovení § 16 ZSDP, jenž se týká daňové kontroly a oprávnění, popřípadě povinnosti, která má podle tohoto paragrafu správce daně a daňový subjekt. Při daňové kontrole lze využít při zjišťování majetku, který by mohl být předmětem. V dalších podrobnostech ZSDP plně odkazuje na ustanovení občanského zákoníku týkající se zástavního práva, a tím se § 72 z převážné části staví do pozice blanketní normy[22]. Tato úprava zástavního práva v ZSDP platí od 1. 1. 2001. Do konce roku 2000 se v daňovém řízení uplatňovalo tzv. zákonné zástavní právo, které vznikalo ze zákona k zajištění daňové pohledávky ke všem věcem a pohledávkám nebo majetkovým právům daňového dlužníka nebo ručitele a správce daně svým rozhodnutím pouze vymezoval, resp. zužoval

[22]Pulcová M.: Využití zajišťovacích institutů dle ZSDP, Konkurzní noviny, číslo 5/ročník VI., 2005

rozsah tohoto zástavního práva. Judikatura se klonila k názoru, že ZSDP nedává žádnou oporu pro tvrzení, že předpokladem vydání rozhodnutí podle § 72 ZSDP je, aby rozhodnutí, kterým byla uložena daňová povinnost a z něhož pohledávky finančního úřadu vyplývá, bylo pravomocné. (např. rozsudek Krajského soudu v Hradci králové sp. zn. 19 Ca 155/95 – *Rozhodnutí o uplatnění zástavního práva musí obsahovat označení daňové pohledávky, její výši a předmět zástavního práva. Daňová pohledávka vzniká již vyměřením daně, podmínkou není právní moc platebního výměru, protože odvolání nemá odkladný účinek*). Přestože ZSDP daňovou pohledávku výslovně nedefinuje, z obecného pojmu pohledávka vyplývá, že takové právo správci daně svědčilo již v okamžiku, kdy vydal rozhodnutí, kterým vyměřil daň. Dnem vzniku zákonného zástavního práva byl den doručení zajišťovacího příkazu, nebo den doručení rozhodnutí o vyměření daně, nebo den splatnosti zálohy na daň. Novela občanského zákoníku provedená zákonem č. 367/2000 Sb. a s ní související novela ZSDP znamenaly průlom do dosavadní úpravy zákonného zástavního práva v daňovém řízení, platné již od roku 1993. Úprava zástavního práva v § 72 ZSDP v platném znění již nezvýhodňuje správce daně jakožto zástavního věřitele, je nyní plně v kompetenci a pravomoci správce daně řádně, včas a ve správném rozsahu zajistit daňovou pohledávku zástavním právem. V tomto směru došlo tedy k podstatnému oslabení významu zástavního práva jako zajišťovacího institutu v daňovém řízení, i když jeho uhrazovací funkce má bezesporu svůj význam i nadále.

V daňovém řízení vzniká zástavní právo rozhodnutím správce daně podle § 72 ZSDP (Příloha č. 10). Toto rozhodnutí je nutné doručit vždy jak daňovému dlužníkovi, tak případně třetí osobě zúčastněné na řízení, která má povinnost součinnosti v daňovém řízení v rozsahu daném ZSDP. Rovněž je nezbytné, aby rozhodnutí o zřízení zástavního práva mělo všechny zákonem stanovené taxativní náležitosti. Absence některé ze základních náležitostí, která dle povahy

rozhodnutí musí být jejím obsahem, a nejde-li o zřejmou chybu v psaní či počítání, má za následek neplatnost tohoto rozhodnutí. Takto ostatně judikoval i Ústavní soud dne 15. 12. 1999 rozhodnutím čj. II. ÚS 31/99. I krajské soudy, rozhodující ve správním soudnictví o žalobách proti rozhodnutím vydaným správními orgány, judikují v tomto duchu. Např. Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku sp. zn.15 Ca 1114/2002 jednoznačně vyslovil právní názor, že „funkcí zástavního práva je podle ustanovení § 152 OZ zajistit pohledávku a její příslušenství tím, že v případě prodlení dlužníka s plněním jeho závazku se může zástavní věřitel domáhat uspokojení ze zástavy. Ke konkretizaci toho, kterých věcí nebo pohledávek se zástavní právo týká, je nezbytné podle § 256 odst. 2 OZ, aby rozhodnutí správce daně obsahovalo označení daňové pohledávky, její výše, jakož i označení předmětu zástavního práva“. Zástavní právo slouží k zajištění pohledávky správce daně pro případ, že dluh, který této pohledávce odpovídá, nebude včas daňovým dlužníkem nebo ručitelem uhrazen s tím, že v takovém případě lze dosáhnout uspokojení z výtěžku zpeněžení zástavy – takto vymezuje smysl a cíl zástavního práva ustanovení § 152 OZ. Vzhledem k tomu, že subsidiárně pro oblast zajištění daňových závazků platí občanský zákoník, s ohledem na ustanovení § 160 OZ, můžeme přesně určit i dobu vzniku zástavního práva. Jak jsem již uvedla, vzniká zástavní právo v daňovém řízení rozhodnutím správce daně a § 160 OZ váže okamžik vzniku na den nabytí právní moci rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Z toho vyplývá, že na rozdíl od původní právní úpravy má rozhodnutí vydané podle § 72 ZSDP konstitutivní účinky. Zástavní právo může rozhodnutím správce daně uplatnit vůči:

1. nemovitostem
2. bytům, nebytovým prostorům ve vlastnictví daňového dlužníka
3. movitým věcem
4. souboru věcí
5. pohledávce

6. jiné majetkové hodnotě, připouští-li to její povaha
7. obchodnímu podílu
8. cennému papíru
9. předmětu průmyslového vlastnictví

Nejčastěji zřizuje správce daně zástavní právo k nemovitým věcem nebo bytům, nebytovým prostorům, popřípadě k movitým věcem. Při rozhodování o tom, zda bude správce daně zřizovat zástavní právo či nikoli, je kladen důraz především na skutečnost, nakolik bude zřízení zástavního práva efektivní, zda bude možno předmět zástavy zpeněžit v rámci daňové exekuce. Rozhodování se odehrává v rovině otázek, zda bude s ohledem např. na zásadu hospodárnosti vhodnější zřídit zástavní právo, nebo zda bude efektivnější a hospodárnější podrobit věc, která by mohla být předmětem zástavního práva přímo exekuci (to přichází v úvahu zejména u movitých a nemovitých věcí). Na tomto místě bych chtěla ještě zmínit, že zástavní právo zřízené rozhodnutím správce daně má velmi významný vliv na promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky. Obecně se podle § 70 odst. 1 ZSDP právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal nedoplatek splatným. Učiní-li správce daně v této obecné promlčecí lhůtě úkon vůči daňovému dlužníkovi směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a začíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl o tomto úkonu daňový dlužník zpraven (tzn. bylo mu řádně doručeno rozhodnutí správce daně). Daňové nedoplatky lze v takových případech vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným. Výjimkou je uplatnění zástavního práva k daňové pohledávce. Je-li daňový nedoplatek zajištěn zástavním právem na movitých věcech a správce daně má zástavu v držení, nemůže se zástavní právo promlčet. Je-li daňový nedoplatek zajištěn zástavním právem na nemovitostech zápisem v katastru

nemovitostí, nelze do třiceti let po tomto zápisu proti uplatnění zástavního práva namítat promlčení nedoplatku.

3.2 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň

Druhým instrumentem, který ZSDP poskytuje správci daněk tomu, aby bylo možno zajistit včasnou a úplnou úhradu daňové povinnosti ze strany daňového subjektu, je institut zajišťovacího příkazu. Na rozdíl od zástavního práva, které zřizuje rozhodnutím správce daně k již vzniklé, přesně vyčíslené daňové pohledávce, zajišťovací příkaz (Příloha č. 11) vydá správce daně v těch případech, kdy má odůvodněnou obavu, že úhrada dosud nesplatné nebo nestanovené daně bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná, nebo že bude v této době vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (§ 71 odst. 1 ZSDP). Jedná se tedy o specifický institut umožňující zajistit v budoucnu splatnou nebo v budoucnu stanovenou daň a předejít tak možným problémům při jejím vybrání. Přesný výčet případů, při kterých může vzniknout odůvodněná obava, že úhrada daně bude v budoucnu ohrožena, poskytnout nelze. Vyplývá to z rozmanitosti situací vzniklých při daňovém řízení. Podnět k vydání zajišťovacího příkazu přichází především od pracovníků kontrolních nebo vyměřovacích oddělení, kteří jsou v rámci své činnost přímo v kontaktu s daňovým subjektem, mají přístup k jeho účetním dokladům a mají přehled o celkové ekonomické situaci daňového subjektu. Přesto lze uvést některé situace, typické pro zvažování správce daně, zda zajišťovací příkaz vydat, např. výsledky dosud prováděné daňové kontroly nasvědčují tomu, že výsledkem bude doměření daně ve větší výši, k čemuž se připojuje ještě obecně špatná platební morálka subjektu, časté změny společníků a sídla společnosti, spolu se špatnou spoluprací, komunikací, součinností se správcem daně, platby vysokých peněžních částek bez náležitého vyúčtování, účelové převody finančních prostředků spřízněným osobám apod. Dalším signálem pro zvážení možnosti

vydat zajišťovací příkaz je například situace, kdy daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty s nápadně výrazně odlišnými vyššími hodnotami než v předchozích zdaňovacích obdobích a nárokuje vrácení nadměrného odpočtu. Jestliže má správce daně pochybnosti o správnosti daňového přiznání, zahájí vytýkací řízení popř. daňovou kontrolu. Pokud s ním daňový subjekt nespolupracuje a neprokáže oprávněnost tohoto nároku na nadměrný odpočet, může vzniknout odůvodněná obava, že pozdější vybrání daně, stanovené po získání potřebných dokladů, by mohlo být ohroženo, což je důvod pro vydání zajišťovacího příkazu (tento případ judikoval i Krajský soud v Hradci Králové v rozhodnutí sp. zn. 19 Ca 342/94 ze dne 31. 10. 1995). Vždy záleží na správném zhodnocení situace správcem daně a na jeho správním uvážení. Na něm také je, aby správně odhadl výši daně, která má být zajištěna a předešlo se případným velkým rozdílům mezi částkami jistot uložených daňovým subjektům k zajištění a částkami dodatečně doměřených daňových povinností. Výši dosud nestanovené ohrožené daně určí správce daně prozatímně podle vlastních pomůcek, které má již k dispozici, nebo které si opatří, a to i bez spolupráce daňového subjektu. Tyto pomůcky může správce daně získat v rámci daňové kontroly (§ 16 ZSDP), místního šetření (§15 ZSDP), popř. vytýkacího řízení (§43 ZSDP)[23]. V odůvodnění zajišťovacího příkazu nestačí pouhá citace textu ustanovení § 71 odst. 1 TSDP o existenci odůvodněné obavy správce daně, že vymáhání bude spojeno se značnými obtížemi, je nutné tyto konkrétní pochybnosti jasně a přesně specifikovat. V praxi právě přesná formulace konkrétních důvodů činí často největší potíže.

Mám-li závěrem shrnout podstatu a smysl zajišťovacího příkazu a zajištění úhrady dosud nesplatné nebo nestanovené ohrožené daně jako

---

[23] Pulcová M.: Zajišťovací příkaz jako další institut v daňovém řízení, Konkurzní noviny, číslo 6/ročník VI.,2005

součásti daňového řízení, pak mi nezbývá než citovat rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 30 Ca 129/2003 ze dne 26. 3. 2004, který vše zcela jasně vystihuje. *„Smyslem rozhodnutí podle § 71 ZSDP je ještě před vydáním rozhodnutí ve věci samé (tj. meritorního rozhodnutí o daňové povinnosti) včas zajistit ve prospěch správce daně v příkaze uvedenou finanční částku k provedení budoucího konečného rozhodnutí.Zajišťovací příkaz není rozhodnutím o daňové povinnosti; je pouze prostředkem, který má v odůvodněných případech poskytnout záruku, že daňový subjekt svou povinnost uhradit daň splní. Zajišťovací příkaz má tedy nutně vztah pouze ke splnění daňových povinností vyplývajících ze zákona nebo uložených rozhodnutím finančního úřadu. Správce daně jeho vydáním předchází možným budoucím problémům při vybírání daně. jde o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení".*

4 Možnost vymáhání daňového nedoplatku na ručiteli

Ručení je právním vztahem mezi ručitelem a správcem daně, jehož obsahem je povinnost ručitele zaplatit daňový nedoplatek, jestliže tak neučinil daňový dlužník. Institut ručení za daňový nedoplatek je upraven v § 57a zákona o správě daní a poplatků. Podle tohoto ustanovení je ručitel povinen zaplatit nedoplatek na dani při splnění uvedených podmínek. V daňovém řízení má institut zákonného ručení podpůrnou funkci. Ručitel akcesoricky ručí za daňový dluh daňového subjektu, přičemž ručení je závislé na existenci hlavního závazku daňového subjektu vůči správci daně.

Je obecně známo, že procesní postavení ručitele patří mezi nejproblematičtější v daňovém řízení a jeho úprava v ZSDP vytváří prostor k mnoha odborným diskusím, opravným prostředkům v daňovém řízení a soudním návrhům. V poslední době došlo k několika významným krokům, které postavení ručitele modifikovaly. Ještě před změnou zákona o správě daní a poplatků k 1. 6. 2006, týkající se zrušení odst. 5 v paragrafu 57 citovaného zákona a vložením zcela nového paragrafu 57a do tohoto zákona, daňová správa již v praxi akceptovala několik řešení, které byly v minulosti předmětem sporů. Například pro lepší využití práva ručitele se účinně odvolat proti ručitelské výzvě, umožňoval správce daně ručiteli nahlédnout v omezeném rozsahu do spisu daňového subjektu a seznámit se tak se skutečnostmi dotýkajícími se existence jeho zákonné povinnosti ručení. Dále pak se správce daně snažil před uplatněním ručení výzvou podle tehdejšího ustanovení § 57 odst. 5 ZSDP vzhledem k základním zásadám daňového řízení, zejména k ustanovení § 2 odst. 2 ZSDP, a k subsidiární povaze institutu ručení, nejprve vymoci dluh z daňového dlužníka. Rovněž správce daně umožňoval ručiteli žádat o posečkání úhrady nedoplatku na dani nebo o uhrazení nedoplatku ve splátkách. Za paradoxní proto považuji rozsudek Nejvyššího správního soudu

ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Afs 51/2004, který tyto postupy správce daně vůči ručiteli výslovně znegoval (povinnost vymáhání nejprve na daňovém dlužníkovi), popřípadě k jejich negaci vede výklad soudem použitý (povolování posečkání a splátkování). Dnes jsou již uvedené postupy správce daně součástí platné právní úpravy.

Řada problémů ohledně postavení ručitele v daňovém řízení vyplývala z toho, že institut ručení, jakožto zajišťovací institut je v ZSDP zařazen v části šesté „Placení daní", ale v jednotlivých ustanoveních, které se postavení ručitele dotýkají, není ručitel jako osoba zúčastněná na daňovém řízení zmiňován (naopak je tam zmiňován výslovně daňový dlužník . Tento neuspokojivý a při akceptaci takového doslovného výkladu nepochybně protiústavní stav (s ohledem na konsekvence vyplývající z čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod) mimo jiné konstatoval ve svém rozsudku ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Afs 51/2004, i Nejvyšší správní soud . . ., *daňový ručitel není daňovým subjektem (§ 6 odst. 1 daňového řádu a contrario), je tzv. třetí osobou zúčastňující se daňového řízení (§ 7 odst. 2 písm. d ZSDP. Postavení těchto tzv. třetích osob je v daňovém řízení upraveno velmi kuse a zákon neobsahuje ustanovení která by explicitně přiznávala procesní postavení a s tím spojená procesní práva, srovnatelná s procesními právy daňového subjektu. Naopak ustanovení § 57 odst. 5 ZSDP systematicky zařazené v části šesté daňového řádu, nazvané „Placení daní", na první pohled svádí k závěru, že ručitel nemá v daňovém řízení „nalézacím", tj. při vyměřování daní, žádná práva a že určité možnosti procesní obrany proti správci daně má teprve ve fázi daňového řízení týkající se placení již pravomocně vyměřené daňové povinnosti, k určení její výše se však ručitel nemohl žádným způsobem vyjadřovat"*. Vznikaly pak pochybnosti, zda lze taková ustanovení na ručitele vztáhnout a přiznat mu v nich příslušná oprávnění. Jde například právě o již zmiňovaný institut posečkání a splátkování. Nyní ZSDP obsahuje ustanovení (§ 57a odst. 8), které výslovně stanoví, že

ručitel vůči němuž bylo ručení uplatněno, má při placení daní procesní postavení jako daňový dlužník, jakož i oprávnění ke zproštění mlčenlivosti podle § 24 odst. 4 ZSDP o informacích podléhajících mlčenlivosti, se kterými byl seznámen. Ručitel tedy může požádat o posečkání daně nebo povolení splátek podle § 60 ZSDP, o prominutí daňového nedoplatku podle § 65 ZSDP nebo o odklad výkonu rozhodnutí podle § 73 odst. 9 ZSDP. V souvislosti s postavením ručitele považuji za nutné upozornit na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 86/2004, který již před změnou ZSDP vyslovil závěr, že z *„principu rovnosti vyplývá, že pokud má mít ručitel obdobnou povinnost jako dlužník (povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něho zmenší majetek stejně jako u dlužníka zaplacením daně), musí mít k dispozici též obdobné prostředky k obraně před touto povinností (tzn. musí mít možnost žádat o prominutí daně, má-li tuto možnost i dlužník). Jinak řečeno, postavení ručitele musí být obdobné postavení daňového subjektu“*. Z uvedeného rozsudku je především třeba dovodit, že ručitel má právo žádat o prominutí daně nejen podle zvláštních daňových zákonů, ale i ve smyslu § 55a ZSDP.

Za okamžik uplatnění ručení je třeba považovat den doručení výzvy k úhradě nedoplatku na dani ručiteli podle § 57a odst. 1 ZSDP. Pojem „nedoplatek na dani“ je ve vztahu k ručitelům třeba vykládat v souladu s konkrétními normami ukládajícími ručitelskou povinnost, tj. např. ručení podle obchodního zákoníku zahrnuje i příslušenství, zatímco ručení podle zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí zahrnuje pouze samotnou daň bez příslušenství. Než dojde k uplatnění ručení, je třeba nejdříve učinit úkony nutné k vymožení daňového nedoplatku na daňovém dlužníkovi. Z daňového spisu by mělo minimálně vyplývat, že daňový dlužník byl k zaplacení daňového nedoplatku správcem daně marně upomínán, že byly prověřeny jeho majetkové poměry a že z tohoto prověření vyplývá, že dlužník pravděpodobně nemá majetek, který by mohl být předmětem vymáhání podle

§ 73 ZSDP, případně vymáhání by zřejmě nevedlo k výsledku nebo bylo spojeno se zvláštními a nepoměrnými obtížemi.

Proti výzvě k úhradě nedoplatku na dani ručitelem může ručitel podat odvolání. Změnou právní úpravy došlo k rozšíření odvolacích důvodů, které může ručitel ve svém odvolání uplatnit. Odvolací důvody jsou vymezeny ustanovením § 57a odst. 2, které stanoví, že ručitel může v odvolání namítat pouze skutečnost, že není ručitelem, že nejsou splněny podmínky podle odstavce 1, že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo ohledně daně, u které dosud neuplynul den splatnosti, že právo na vymáhání požadovaného nedoplatku bylo zcela nebo zčásti promlčeno a nebo že nedoplatek na dani zanikl nebo neexistuje. Uplatněním námitky promlčení nastávají stejné účinky vůči ručiteli, jako by námitku uplatnil daňový dlužník. V odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku podle § 57 odst. 1 ZSDP může ručitel namítnout vedle výše uvedeného i prekluzi,. Prekluze se vztahuje k daňovému dlužníkovi, tedy námitka prekluze uplatněná ručitelem může směřovat pouze k tomu, že daň, k jejíž úhradě je ručitel vyzván, byla daňovému dlužníkovi vyměřena po uplynutí stanovené prekluzivní lhůty. K prekluzi je však nutno přihlédnout i z úřední povinnosti, tzn. bez námitky ručitele.

Jak jsem uvedla již výše má ručitel právo nahlédnout do spisu ohledně nedoplatku na dani, za který ručí, po doručení výzvy podle § 57a odst. 1, a to v rozsahu nezbytném pro uplatnění odvolání, návrhu na obnovu řízení nebo prominutí daně podle zvláštního daňového zákona. Do té doby má právo na informaci od správce daně o výši nedoplatku, za který ručí.

Specifickým způsobem je upraveno postavení ručitele ve vyměřovacím řízení ve vazbě na uplatnění institutu mimořádného opravného prostředku obnovy řízení. Ručitel je nyní oprávněn podat návrh na obnovu řízení, ve kterém byla daňovému dlužníkovi stanovena daň, k úhradě jejíhož nedoplatku byl ručitel vyzván.

Dosavadní úprava postavení ručitele v daňovém řízení obsažená v § 57 odst. 5 ZSDP byla opravdu velice kusá a spojená s řadou komplikací. Nejen ručitel, ale i správce daně se neustále podivoval nad její nespravedlností. K potvrzení této skutečnosti na závěr zmíním rozsudek Nejvyššího soudu čj. 2 Afs 28/2003, v němž stěžovatel tvrdí, že jeho postavení jako ručitele je nerovné ve srovnání s ostatními účastníky daňového řízení, což je podle jeho názoru protiústavní. Tuto nerovnost spatřuje v tom, že jako subjekt kupující nemovitost se dostal do pozice ručitele ze zákona, tedy subjektu majícího pouze ručitelskou povinnost, ovšem nemajícího možnost uplatnit námitky, které má v daňovém řízení prodávající. Ručitel se tak dostává do situace, že v případě pasivity prodávajícího a nesprávného vypočtení výše daňové povinnosti správcem daně, se nemůže nijak bránit. Nemusím proto tedy zdůrazňovat, že nová právní úprava tohoto institutu, rozšiřující možnosti obrany ručitele, byla skutečně nutná.

5 Efektivnost při daňové exekuci

Nahlížíme-li na efektivnost státní správy daní z pohledu nákladů na správu daní, dojdeme k závěru, že efektivním je takový daňový systém, ve kterém jsou výnosy získávány s nejnižšími náklady.

Ve své práci se budu věnovat efektivnosti správy daní, a to v její jedné části, kterou označuji jako daňová exekuce. K hodnocení exekuce lze použít více než třiceti různých z ukazatelů. Za nejdůležitější je považován vrcholový ukazatel – celková výše daňových nedoplatků, vypočítaný jednak kumulačně, jednak vyčíslovaný za ten který rok z údajů, získávaných ze všech finančních úřadů na území České republiky. Tento ukazatel je ovlivněn jednak platební kázní daňových poplatníků, která s určitým časovým odstupem reaguje na změnu hodnotových priorit sociálních systémů, změny právního prostředí apod., jednak efektivností fungování daňové exekuce jako součásti daňového systému. Je pravidelně zveřejňován v médiích a zejména jeho dynamika je protikladně politicky hodnocena. Většina ukazatelů je nezávislá na kvalitě, intenzitě a produktivitě práce jednotlivého zaměstnance. Lokální náhodné extrémy stochasticky vznikajících daňových pohledávek však mohou být příčinou jednorázového úspěchu či neúspěchu toho kterého finančního úřadu, pokud jsou použity hodnotové ukazatele (v korunách).

Podmínky k zajištění efektivního vybírání daňových povinností musí územním finančním orgánům vytvořit legislativa. Zjednodušení legislativy tak, aby daňové zákony byly jednoznačné a srozumitelné a umožnily jednoznačnou interpretaci jak ze strany správců daně, tak ze strany daňových subjektů, by dle mého názoru podpořilo dobrovolné plnění daňových povinností.

5.1 Strategie výběru daní

Strategii výběru daní lze rozdělit na proces dobrovolného plnění daňových povinností a proces nedobrovolného plnění.

Dobrovolné plnění daňových povinností

Dobrovolné plnění daňových povinností je nejefektivnější způsob jak zvýšit a zefektivnit výběr daní a je realistickou filosofií moderní strategie výběru daní jako součásti příjmů státního rozpočtu. Strategie dobrovolné plnění předpokládá:

- stanovení strategie řízení výkonného managementu je základní pro stanovení toho, že vytýčené cíle budou naplňovány, vyhodnocovány, monitorovány a s jejich výsledky budou seznamováni pracovníci daňové správy i veřejnost
- autonomie daňové správy je nezbytná pro zamezení politických vlivů do systému řízení daňové správy, flexibilního způsobu rozhodování, pokud má být dosaženo zlepšení ve výběru daní
- vedoucí pracovníci musí zajišťovat jasné konzistentní řízení, plně využívat možností zlepšení podporovat iniciativu pracovníků a pracovat na stálém zlepšování morálky a pracovních podmínek pracovníků daňové správy
- stávající legislativa musí být zjednodušena a její úprava provedena s ohledem na podporu potřeb daňové správy k zajištění dobrovolné ho plnění daňových povinností.

Klíčovým problémem pro dobrovolné plnění daňových povinností je zavedení klientsky orientované daňové správy za účelem posílení dobrovolného plnění daňových povinností.

Osobami a orgány, kterých se výběr daní bezprostředně dotýká jsou:

- daňoví poplatníci a plátci (dále jen „daňový subjekt“)
- vláda a ústřední orgány
- Parlament

Strategie výběru daní musí vytvářet vazby mezi všemi účastníky. Skupina, bez které nelze vybírat daně jsou poplatníci.

Základní myšlenkou je volba přístupu k poplatníkům. V podstatě existují dvě možnosti v přístupu k poplatníkům, mezi nimiž je třeba nalézt nejefektivnější kompromis:

- zlepšit výběr daní razantním a plošným prováděním daňových kontrol, což se jeví jako nákladné a jak bylo v minulosti ověřeno, nevede tento systém ke zlepšení. V současných podmínkách, vzhledem k počtu daňových subjektů a možnému počtu pracovníků daňové správy, ho nepovažuji za vůbec možný. I nadále by však každý daňový subjekt měl předpokládat možnost provedení komplexní daňové kontroly.

- zavedení komplexního systému podpory dobrovolného plnění daňových povinností poplatníky tak, aby poplatníci měli sami vůli daně platit ve správné výši a včas s pocitem, že daňová správa vytváří podpůrné prostředí pro výběr daní, že je „službou“ státu v této oblasti.

Pro fungování systému podpory dobrovolného plnění je především nutno zajistit:

- dostupnost informací, která předpokládá zřízení informačních center na každém finančním úřadě. Zvýšení informovanosti daňových subjektů formou

zvýšení dostupnosti informací můžeme docílit vytvořením možností kontaktovat místně příslušný finanční úřad v pracovní dny. Nedílnou součástí je elektronická komunikace

- zřízení informačního centra pro styk s daňovými subjekty, odbornou veřejností a tiskem, rovněž prezentaci v médiích, a to jak o změnách daňových zákonů, tak i případných změnách v organizaci daňové správy, včetně výsledků činnosti, to vše s cílem zlepšení image, postavení daňové správy jako celku a jejích pracovníků ve společnosti, zrevidování již zařazené daňové problematiky a daňové morálky jako součásti občanského soužití ve společnosti do výuky na školách

- poskytovat informace nejen o povinnosti platit daně, ale také o účelu rozpočtů a podílu jednotlivých daní na jejich tvorbě, informovat o možnosti opravných prostředků a o nástrojích obrany proti nesprávným rozhodnutím daňové správy

- vybudovat strukturovaný přístup k přenosu informací a zajištění kontaktu daňové správy s profesionálními organizacemi (Komora daňových poradců, Komora auditorů), jakož i s profesními organizacemi (sdružení dopravců, cestovních kanceláří apod.)

- zkvalitnit zpracování a distribuci informačních materiálů, letáků a brožur

- zvážit možnost zřízení vzdělávacích center pro veřejnost

- iniciovat zjednodušení daňových předpisů
  - posouzením a předložením návrhu na jednoznačnost a srozumitelnost právních aktů vůči daňovým subjektům

- zrevidováním možnosti využití opravných prostředků a stížností daňových subjektů vůči postupu orgánů daňové správy, a to ve smyslu přezkoumávání daně stanovené podle pomůcek
- usilovat o vytvoření možnosti prolomení mlčenlivosti při zveřejňování daňových dlužníků za účelem dopadu na daňovou morálku
- usilovat o možnost zveřejňovat jmenovitě exemplární případy krácení daní poplatníky ukončené pravomocným rozhodnutím, eventuálně soudním rozhodnutím

Toto považuji za trvalý úkol pro daňové odborníky, kteří budou na podkladě analytických útvarů navrhovat směry dalšího rozvoje daňové správy.

- zvážit zjednodušení při správě daní a v daňovém řízení.
  - k tomu je zapotřebí zrevidovat rozsah registračních povinností daňových subjektů
  - zjednodušit a sjednotit daňové tiskopisy a rozšířit možnost podávání daňových přiznání v elektronické podobě s využitím elektronického podpisu, odstranit duplicitu údajů získaných od daňových subjektů, tedy požadovat pouze ty údaje, které není možné získat z jiných registrů, propojením registrů dat vedených jinými státními orgány
  - zrevidovat počet potvrzení vydávaných finančními úřady pro účely jiných orgánů a zavést automatickou výměnu informací zavedením automatizované výměny informací pro účely jiných orgánů (např. banky, živnostenské úřady,..)

Při uskutečňování těchto cílů je třeba pamatovat na skutečnost, že efekt je možno očekávat až po velmi dlouhé době. Morálku poplatníků nelze změnit ze dne na den. Proto je třeba velmi dobře zvážit, kolik prostředků je možno na tyto dlouhodobé cíle uvolnit a dobře stanovit priority. Dále je třeba k dosažení tohoto

cíle zlepšit komunikaci uvnitř daňové správy, aby postoj a výklad všech norem byl jednotný v celé daňové správě.

S tím úzce souvisí i zpracování morálního kodexu, výběr, vzdělávání a hodnocení zaměstnanců daňové správy.

Nedobrovolné plnění daňových povinností

Klíčovým problémem v procesu nedobrovolného plnění je efektivní kontrola nejrizikovějších poplatníků a plátců. Při probíhající kontrole musí být zajištěna vazba na dosažení účelu daňového řízení a tím je vybrání daně.

Postup daňové správy při nedobrovolném plnění daňových povinností je upraven zákonem o správě daní a poplatků. K posílení nejen pravomocí správců daně, ale i k posílení právní jistoty daňových subjektů slouží právě institut daňové exekuce, o kterém pojednává tato práce.

Lze tedy shrnout, že výběr daní má dvě roviny a to dobrovolné a nedobrovolné plnění. Dobrovolné plnění předpokládá lepší působení na daňový subjekt s cílem zvýšit jeho informovanost o činnosti územních finančních orgánů a zvýšit povědomost o novelizacích daňových zákonů. To vše může mít pozitivní vliv na zlepšení platební morálky daňových subjektů a zlepšení celkového klima ve společnosti. Nedobrovolné plnění daňových povinností předpokládá uplatnění prostředků daňové exekuce, které je z hlediska správních úkonů náročnější a více nákladné.

5.2 Vývoj daňových nedoplatků

Statistické přehledy z oblasti vymáhání daňových nedoplatků ukazují, že v období let 1999 až 2006 se každoročně zvyšoval objem daňových nedoplatků ve vymáhání. K 30. 6. 2006 vymáhaly územní finanční orgány 68 821 mil Kč daňových nedoplatků (tj. 65,3 % objemu daňových nedoplatků evidovaných územní finanční orgány v celé České republice, k 30. 6. 2006 to bylo 105 447 mil Kč). Ve srovnání s minulým rokem došlo k mírnému poklesu objemu vymáhaných daňových nedoplatků asi o 119 mil Kč. V období od 1. 1. 2006 do 30. 6. 2006 bylo finančními úřady vymoženo 2 395 mil Kč, což je asi 3,5 % z celkové výše daňových nedoplatků vymáhaných k 30. 6. 2006. Myslím si, že tento výsledek vymožených daňových nedoplatků odpovídá trendu minulých let, kdy bylo vykazováno kolem 4 až 5 mld Kč daňových nedoplatků.

Rozhodující objem daňových nedoplatků je evidován na daních „nové" daňové soustavy, činí 66 703 mil Kč, což je 96,9 % celkového objemu daňových nedoplatků ve vymáhání. V průběhu prvního pololetí bylo u těchto daní vymoženo více než 2 380 mil Kč, přičemž rozhodující část vymáhaných i vymožených nedoplatků se vztahuje na nové daně, u starých daní jsou vymožené sumy velice nízké.

Největší objem vymáhaných i vymožených daňových nedoplatků je jako již tradičně evidován u daně z přidané hodnoty a u daně z příjmů.

K vymáhání daňových nedoplatků využívají finanční úřady všech zákonných prostředků, přičemž způsoby vymáhání nedoznaly v roce 2006, stejně jako v minulých letech, zásadních změn. Největší objem vymáhaných nedoplatků je v exekučních řízeních podle § 73 zákona o správě daní a poplatků. V těchto exekučních řízeních bylo k 30. 6. 2006 vymáháno 11 658

mil Kč, tj. 17 % z celkového objemu vymáhaných daňových nedoplatků. Nejefektivnějším a finančními úřady nejvíce využívaným způsobem vymáhání je daňová exekuce přikázáním pohledávky. Tímto způsobem bylo v roce 2006 vymáháno 6 502 mil Kč daňových nedoplatků. Prostřednictvím exekučních příkazů na srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchodů, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod. byly vymoženy 3 153 mil Kč. Nejnáročnějším, však méně efektivním způsobem vymáhání byla exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí. Prodejem movitých věcí bylo vymáháno 3 153 mil Kč, prodejem nemovitostí pak 948 mil Kč.

V prvním pololetí tohoto roku byl rozhodující objem daňových nedoplatků, to je 1 161 mil Kč, vymožen právě postupem podle § 73 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Tato čísla jsou významná zejména z toho důvodu, že ukazují na úspěšnost vymáhání ze strany územních finančních orgánů. Efektivita vymáhání územními finančními orgány je stále daleko vyšší než je tomu u výkonu rozhodnutí soudem, v konkurzních řízeních nebo u soudních exekutorů. Souhrnná výše daňových pohledávek přihlášených finančními orgány do konkurzních řízení dosáhla k 30. 6. 2006 něco málo přes 66 mld Kč. Z tohoto objemu pohledávek bylo uspokojeno v těchto řízeních pouze 2 532 mil Kč. Jen v minimálním rozsahu byly uspokojovány daňové pohledávky, které finanční úřady předaly k vymáhání soudům v podobě návrhů na výkon rozhodnutí. V prvním pololetí roku 2006 bylo vymáháno tímto způsobem 79 mil Kč, přičemž z této částky bylo vymoženo v tomto období pouhých 13 mil Kč. Podobný výsledek je za stejný časový úsek patrný i u vymáhání prostřednictvím soudních exekutorů, kterými bylo vymáháno 70 mil Kč a vymoženo pouze 10 mil Kč.

Lze tedy konstatovat, že územní finanční orgány hrají primární úlohu ve vztahu k ostatním státním orgánům při vymáhání pohledávek státu.

5.3 Organizace, personální a technické zabezpečení

V současné době tvoří českou daňovou správu soustava územních finančních orgánů. Konkrétně 8 finančních ředitelství, které řídí 222 finančních úřadů. K zásadní změně organizační struktury došlo v roce 1995, kdy se z útvarů podle jednotlivých druhů daní přešlo na strukturu podle jednotlivých fází daňového řízení.

Efektivitu výběru daní negativně ovlivňuje přetrvávající nevyhovující stav v personálním obsazení vymáhacích oddělení, a to nejen z hlediska kapacity pracovníků, ale i možnosti získání kvalifikovaných pracovníků s odpovídajícím, zejména právním vzděláním. Mezinárodní instituce, nejen Evropská unie, ale i Světová banka, roky upozorňují, že české úřady nepracují dobře i proto, že zaměstnanci státu nemají žádnou motivaci k lepším výkonům. Dochází k fluktuaci zaměstnanců a tím k novým nákladům na zaškolování nových, a to zejména s ohledem na finanční ohodnocení. Odměňování zaměstnanců finančních úřadů není totiž k povaze vykonávané práce a ve srovnání s jinými sektory adekvátní. Je nutné přihlédnout k tomu, že část mzdy také tvoří zvláštní příplatek za to, že zaměstnanec nemůže podnikat a dále je omezena jeho možnost přivýdělku v druhém zaměstnání. Z hlediska napadení pracovníků územních finančních orgánů lze obecně konstatovat, že daňoví poplatníci vyhrožují pracovníkům finančních úřadů zejména při provádění daňové kontroly místního šetření ohledně nadměrných odpočtů DPH a při provádění exekuce, ale i při projednávání případů na pracovišti vyměřovacího oddělení. Doufám proto, že ke komplexnímu řešení stabilizace pracovníků územních finančních orgánů přispěje zákon o státní službě. Naopak systém vzdělávání zaměstnanců mohu hodnotit i z vlastní zkušenosti velmi pozitivně. V rámci daňové správy jsou k dispozici dvě profesionální střediska, kde jsou školeni pracovníci z celé

republiky. Jedná se o Vzdělávací zařízení Pozlovice na Moravě a Vzdělávací zařízení Vltava v Čechách. Obě tato zařízení umožňují i několikadenní školení s perfektním zázemím. Jednotlivá finanční ředitelství poskytují svým podřízeným úřadům také samostatná školení. Systém vzdělávání je založen na třech stupních a dále doplňujících nebo odborných školeních, např. specializované kurzy účetnictví, speciální instituty při vymáhání, atd.

V neposlední řadě závisí účinnost vymáhání daňových nedoplatků 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.

6 Mezinárodní pomoc při vymáhání daňových pohledávek

Vymáhání daňových pohledávek je nesnadné už v rámci vnitrostátních pravidel, natož pak v mezinárodním měřítku. Pakliže daňový poplatník opustí Českou republiku bez zaplacení svých daňových povinností či vznikne zahraničnímu daňovému subjektu daňový dluh v České republice, jsou prostředky k vymáhání takovýchto daňových dluhů značně omezené. Řešením těchto případů je spolupráce jednotlivých daňových správ. Státy Evropské unie si proto stanovily podrobná pravidla pro mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek v příslušných směrnicích. Jako základní směrnice pro mezinárodní spolupráci v oblasti vymáhání finančních pohledávek je označována Směrnice Rady č. 76/308/EHS. Tato byla změněna Směrnicí Rady č. 2001/44/ES. Za tzv. prováděcí směrnici je považována Směrnice Komise č. 2002/94/ES, která stanovuje podrobná pravidla pro realizaci určitých ustanovení směrnice „základní". V rámci přistoupení k EU dne 1. května 2004 se do systému mezinárodního vymáhání zapojila i Česká republika. Téhož dne nabyl účinnosti zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, který zrušil dosavadní právní úpravu. Do té doby platil zákon č. 252/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, který transponoval do českého právního řádu Směrnici Rady č. 76/308/EHS. Tento zákon upravoval postup orgánů České republiky při vymáhání pohledávek vymezených ve směrnici nebo ohledně daňových nedoplatků, u kterých umožňují vzájemnou pomoc při vymáhání mezinárodní smlouvy.

Vstupem do Evropské unie se Česká republika tedy automaticky zavázala poskytovat mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek ve vztahu ke všem členským státům EU. Jedná se o pohledávky vzniklé z přímých daní, nepřímých

daní, náhrad, finančních podpor a dalších opatření, které jsou součástí financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu dávek a jiných poplatků stanovených v rámci ES při organizaci společného trhu s cukrem, dovozních a vývozních cel, daní z pojistného a úroků, pokut, penále a nákladů souvisejících s uvedenými pohledávkami.

V případě zájmu České republiky o spolupráci v této oblasti i s nečlenskými státy, musí uzavřít s danou zemí bilaterální dohodu, v níž bude přesně stanoven okruh pohledávek, na které se mezinárodní pomoc vztahuje.

V souvislosti s vymáháním daňových pohledávek uskutečňují státy EU tři základní formy spolupráce, a sice

- výměnu informací
- doručování písemností vztahujících se k vymáhání
- vymáhání (zajištění) pohledávek.

První formou státy žádají o poskytnutí potřebných informací o případu a o možnostech vymáhání pohledávky. Požadované informace musí být takové, které lze získat v mezích zákona, musí být vždy dostatečně specifikovány a musí se vztahovat na určitý druh a výši pohledávky. Doručování písemností má rovněž přesně vymezená pravidla, na jejichž základě se zajistí doručení exekučních titulů, platebních výměrů, soudních rozhodnutí a jiných písemností souvisejících s pohledávkou dlužníkovi. Žádost o vymáhání pohledávky má také stanoveny věcné a formální náležitosti (Příloha č. 12).

Způsob vymáhání zahraničních pohledávek se řídí vnitrostátní legislativou dožádané země. Podmínkou pro možné vymáhání je doložení žádosti exekučním titulem vykonatelným ve státě, který žádá o spolupráci, a to v originále nebo stejnopise. Neméně důležitou skutečností je rovné postavení v pořadí vymáhání

pohledávek, tzn. není stanovena povinnost vymáhat nejprve pohledávky, jejichž vymáhání je vyžadováno ze zahraničí.

Co se týče orgánu, který vystupuje ve vztahu k zahraničí buď jako žádající o mezinárodní spolupráci nebo je o spolupráci žádán, je jím Ministerstvo financí, které samotným výkonem vymáhání může pověřit správce daně, kterého se dožádaná pomoc věcně týká. Mezinárodní pomoc se provádí bezúplatně.

Legislativní úprava dané problematiky zakotvuje též možnost mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávek odmítnout, a to v taxativně stanovených případech. Zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek upravuje i odložení a zrušení exekuce pohledávky.

Na závěr lze konstatovat, že Česká republika se v současné době nachází v počáteční fázi zapojení do celého systému mezinárodní pomoci při vymáhání daňových pohledávek. V Evropské unii ji tento systém běžně využívanou formou mezinárodní spolupráce jednotlivých daňových správ a nezřídka je výsledkem takovéto spolupráce dodatečné daňové inkaso jednotlivých státních rozpočtů.

7 Právní úprava daňové exekuce (daňového exekučního řízení) na Slovensku

7.1 Obecně

Do přijetí zákona č. 219/1999 Z.z., který měnil a doplnil zákon č. 511/1992 Zb., o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, byla v citovaném zákoně z roku 1992 daňová exekuce upravená pouze rámcově. Zákon o správe daní a poplatkov odkazoval na použití Občianského súdného poriadku a správci daně přiznával při výkonu daňové exekuce oprávnění realizovat stejné úkony jako soudu. Přijetím zákona č. 219/1999 Z.z. byl s účinností od 1. září 1999 zaveden institut daňového exekučního řízení. Při výkonu daňové exekuce se v zásadě bude postupovat pouze podle ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. Institut daňového exekučního řízení nahradil dosavadní vymáhání daňových nedoplatků, které bylo před přijetím uvedené novely považované za procesní etapu, resp. stadium daňového řízení. Daňové exekuční řízení nelze pokládat jen za nástupce vymáhání daňových nedoplatků. Tím, že institut daňového exekučního řízení nahradil předešlou úpravu vymáhání daňových nedoplatků, nedošlo jednoduše k záměně v názvech těchto dvou procesních institutů správce daně. Na základě zákona č. 219/1999 Z.z. je daňová exekuce už upravená mnohem podrobněji, došlo k rozšíření způsobů výkonu daňové exekuce, v daňovém exekučním řízení se uplatňují nové nástroje, správce daně má oprávnění širšího výběru procesních úkonů atd. I přes tyto pozitivní znaky je třeba konstatovat, že současná právní úprava daňového řízení je velmi komplikovaná a složitá. Daňové exekuční řízení je upravené v sedmé části zákona č. 511/1992 Zb. Zákonodárce jasně a jednoznačně rozlišuje mezi daňovým řízením a daňovým exekučním řízením, důkazem o tom je jejich samostatné zákonné vymezení. (Viz § 1a písm. d) a § 1a písm. h) zákona č. 511/1992 Zb.) Zákon chápe daňové exekuční řízení jako samostatný druh

procesu, který není součástí daňového řízení ve smyslu jeho etapy, stadia, případně zvláštního druhu. Proto je nutné daňovou exekuci chápat jako samostatný druh právního procesu, který má sice z formálního hlediska společnou právní úpravu s daňovým řízením, ale v jejím rámci zároveň úpravu odlišnou. Kromě toho se daňové exekuční řízení vyznačuje zvláštní právní povahou, má vlastní vnitřní členění, pravidla i procesní instituty. Daňové řízení a daňové exekuční řízení jsou dva relativně samostatné a rovnocenné druhy právního procesu a současně dvě relativně samostatné části výkonu správy daní. Jejich vzájemný poměr vyplývá z různých cílů, kterých se v nich má dosáhnout. V daňovém řízení se rozhoduje o právech a povinnostech daňových subjektů, kdežto v daňovém exekučním řízení jde o to, aby konkrétní daňová, případně jiná povinnost byla vynutitelná, pakliže nebyla splněná dobrovolně. Existenci daňového exekučního řízení nelze chápat jako nevyhnutelné pokračování daňového řízení. Po skončení daňového řízení nemusí vždy následovat daňová exekuce. Na druhé straně je daňová exekuce závislá na existenci daňového řízení. To, co tyto dva druhy právního procesu v oblasti správy daní nejvíce spojuje, je skutečnost, že jsou upravené v jednom zákoně, uskutečňují je správci daně, jsou součástí výkonu správy daní, uplatňují se v nich společné právní prostředky (např. ustanovení o opravných prostředcích) a zásady řízení (zásada písemnosti, oficiality apod.)

Zákon č. 511/1992 Zb. neobsahuje ani zmínku o tom, v jakém jazyce se daňové řízení i daňové exekuční řízení před správcem daně koná. Domnívám se, že tato otázka má být imanentní součástí každého právně relevantního řízení. V této souvislosti poukazuji na skutečnost, že zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, upravuje otázku používání úředního jazyka tak, že před správcem daně se koná v jazyce českém nebo slovenském[24].

---

[24] § 3 zákona o správě daní a poplatků

7.2 Charakteristika daňového exekučního řízení

Daňové exekuční řízení chápe zákon č. 511/1992 Zb. jako řízení, ve kterém správce daně z úřední moci vymáhá daňový nedoplatek, peněžité plnění uložené rozhodnutím, exekuční náklady. (§ 1a písm. h) citovaného zákona)

Pro toto řízení jsou charakteristické dvě základní skutečnosti, které ho výrazným způsobem odlišují od daňového řízení, a sice:

- může ho vykonávat pouze správce daně

  Pokud je správcem daně daňový úřad, může daňové nedoplatky vymáhat jen podle zákona o správe daní a poplatkov. Správce daně je přitom oprávněný vykonávat všechny právní úkony ve jménu státu, včetně zastupování státu v soudním řízení.

  Obec jako správce daně může zabezpečit vymáhání daňových nedoplatků i podle zvláštních předpisů.(např. podle Občianského súdného poriadku nebo podle zákona č. 233/1995 Z.z. o súdných exekútoroch a exekučnëj činnosti)

- na jeho zahájení se zásadně aplikuje zásada oficiality, tj. vždy se zahajuje z úřední moci

Shodně jako v ČR je správce daně povinen před započetím daňové exekuce zjišťovat, zda jsou splněny podmínky (příslušnost správce daně, existence exekučního titulu atd.) pro její provedení.

Na rozdíl od českého zákona o správě daní a poplatků řeší zákon č. 511/1992 Zb. i případy střetu exekucí.

Zahájení daňové exekuce

Exekuční titul a rozhodnutí o zahájení daňového exekučního řízení

Základním předpokladem daňového exekučního řízení je existence exekučního titulu, na jehož podkladě správce daně vydá rozhodnutí o započetí daňového exekučního řízení. Exekučním titulem je platné a vykonatelné rozhodnutí, kterým bylo uloženo peněžité plnění (např. platební výměr), a dále pak vykonatelný výkaz daňových nedoplatků. Rozhodnutí o započetí daňového exekučního řízení se nedoručuje daňovému dlužníkovi, ani jeho ručiteli, a to z toho důvodu, aby nemohli se svým majetkem nakládat v rozporu s účelem daňové exekuce. Naopak se toto rozhodnutí doručuje osobám, které evidují, spravují nebo nakládají s majetkem daňového dlužníka (např. banky, katastrální úřad, středisko cenných papírů § 75 odst. 5 zákona č. 511/1992 Zb.). To neplatí v případě, že před vydáním zmiňovaného rozhodnutí bylo na majetek dlužníka zřízeno zákonné zástavní právo správce daně (§ 71 zákona o správe daní a poplatkov). Dnem vydání nabývá rozhodnutí o započetí daňového exekučního řízení právní moci a nelze proti němu podat opravné prostředky.

Daňová exekuční výzva a daňový exekuční příkaz

Ve vztahu k začátku daňového exekučního řízení plní tyto dva procesní úkony správce daně, které na sebe bezprostředně navazují, významnou úlohu.

Bezodkladně po vydání rozhodnutí o započetí daňového exekučního řízení vydá správce daně daňovou exekuční výzvu, kterou doručí jak osobám

evidujícím, spravujícím či nakládajícím s majetkem dlužníka, tak daňovému dlužníkovi. Ten má patnáct dní na to, aby se proti výzvě odvolal, ale pouze z důvodů v zákoně uvedených (§ 76 odst. 5 zákona o správe daní a poplatkov). Po marném uplynutí této lhůty nebo po zamítnutém odvolání odvolacím orgánem vydá správce daně daňový exekuční příkaz. Ten nabývá právní moci dnem jeho vydání a nelze proti němu tedy podat opravný prostředek.

Odložení daňové exekuce

Pod pojmem odložení daňové exekuce rozumíme určitý stav daňového exekučního řízení, kdy správce daně nepokračuje v tomto řízení, nevykonává úkony potřebné k dosažení účelu řízení. Už vykonané úkony se ale nezrušují, zůstávají zachovány. Odložení daňové exekuce zákon koncipuje jako povinnost nebo možnost správce daně. Existují dvě skupiny důvodů pro odložení daňové exekuce. Do první skupiny patří tzv. sociální důvody, do druhé pak skutečnosti, které způsobují, že správce daně nemůže dále pokračovat v daňovém exekučním řízení.

Zastavení daňové exekuce

Pro daňové exekuční řízení je charakteristické to, že o jeho skončení správce daně nevydává rozhodnutí. Pokud byl správce daně uspokojený, nesmí v řízení pokračovat, protože účelu sledovaného tímto řízením bylo dosaženo. Od tohoto faktického skončení daňového exekučního řízení je nutné ale odlišit případy, kdy během daňového exekučního řízení vyjdou najevo skutečnosti, pro které není možné v řízení pokračovat a správce daně ho tak musí zastavit. Důvody, pro které správce daně řízení zastaví (např. exekuční titul byl zrušen - § 52 odst. 1, k předmětu daňové exekuce má vlastnické právo osoba odlišná od dlužníka - § 73 odst. 10), stanovuje zákon.

Promlčení práva na daňové nedoplatky

Pro případ, že daňový subjekt není disciplinovaný a soustavně se placení daní vyhýbá, zakotvil zákonodárce právní prostředky, kterými sleduje vybrat daň a zabránit tak daňovým únikům.

Stejně jako v ČR může správce daně vybrat a vymáhat nedoplatek ve lhůtě do šesti let po skončení roku, ve kterém tento nedoplatek vznikl, nejdéle však do dvaceti let. Správce daně může v rámci plynutí promlčecí lhůty učinit úkon směřující k vybrání, zabezpečení nebo vymožení daňového nedoplatku (výzva k zaplacení v náhradní lhůtě § 58a odst. 2). Takovýto úkon pak přerušuje plynutí promlčecí lhůty a začíná běžet lhůta nová, rovněž šestiletá.

Příklad:

Daň měla být zaplacena do 31. března 1998. Šestiletá promlčecí lhůta tedy začala běžet od 1. ledna 1999 a právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek by se promlčel po 31. prosinci 2004. Poněvadž ale správce daně doručil během roku 2000 daňovému subjektu výzvu týkající se zaplacení daňového nedoplatku, začala běžet od 1. ledna 2001 nová promlčecí lhůta. V tomto konkrétním případě může správce daně vybrat a vymáhat daňový nedoplatek nejdéle do konce roku 2018. Od 1. ledna 2019 se toto jeho právo promlčí.

Způsoby daňové exekuce

Slovenský správce daně může stejně jako správce daně v České republice vykonat daňovou exekuci způsobem, který si sám určí. Přitom může u jednoho daňového dlužníka použít i několik způsobů daňové exekuce současně. Při výběru by měl zohledňovat míru zatížení daňového subjektu. Správce daně

může vykonat daňovou exekuci srážkami ze mzdy a jiných příjmů, přikázáním pohledávky, prodejem movitých věcí, prodejem nemovitostí, prodejem cenných papírů, odebráním hotových peněz a jiných věcí, při kterých nedochází k prodeji, prodejem podniku anebo postižením jiných majetkových práv spojených s obchodním podílem společníka v obchodní společnosti (§ 82 zákona č. 511/1992 Zb.). Z taxativního výčtu je patrné, že slovenská právní úprava poskytuje správci daně na výběr větší počet exekučních prostředků.

Exekuční náklady

Nebyla-li daňová exekuce vykonaná neoprávněně, hradí exekuční náklady a hotové výdaje správce daně daňový dlužník. Exekuční náklady tvoří stejně jako u nás náklady za výkon zabavení a náklady za výkon prodeje a činí v obou případech 2 % vymáhaného nedoplatku, nejméně však 500,- slovenských korun. Zajímavé je, že slovenský zákon oproti našemu stanovuje pro tyto náklady i maximální hranici (500 000,- Sk). Okamžik, ve kterém vzniká povinnost daňového dlužníka k úhradě exekučních nákladů, je upravena v ČR shodně. Slovenský zákon navíc upravuje situace, ve kterých správce daně exekuční náklady a hotové výdaje nejen nevymáhá, ale ani je nevyměří. Pokud jde o hotové výdaje správce daně, hradí je daňový dlužník stejně jako u nás ve skutečné výši s tím rozdílem, že lhůta pro jejich zaplacení je mnohem kratší.

Zástavní právo

Zřízení zástavního práva na zabezpečení daňového nedoplatku organicky zapadá do etapy inkasního řízení. Vzhledem ale ke zvláštnostem tohoto řízení, ve kterém se o zástavním právu rozhoduje, současně považuje za zvláštní druh daňového řízení. V porovnání s předcházející právní úpravou daňového řízení jde o nový institut, kterým je možné zabezpečit už splatnou daň, která je vlastně

daňovým nedoplatkem, ale i takovou pohledávku, která vznikne v budoucnu (§ 71 odst. 4 zákona č. 511/1992 Zb.) na základě stejných principů (např. správce daně má důvodné obavy, že nesplatnou nebo zatím nevyměřenou daň daňový subjekt neuhradí, protože se chystá odstěhovat do zahraničí). Zástavní právo může správce daně zřídit pouze k věcem ve vlastnictví daňového dlužníka a vzniká rozhodnutím správce daně v řízení o zabezpečení daňového nedoplatku. Zákon vymezuje okruh věcí (např. ortopedické a kompenzační pomůcky), ke kterým správce daně zřídit zástavní právo nemůže. Obdobným způsobem řeší zákon i zřízení zástavního práva na zabezpečení daňové pohledávky. Zákon vychází z toho, že na zabezpečení budoucí jisté daňové pohledávky je možné uplatnit zástavní právo k pohledávkám daňového subjektu. Musí však existovat odůvodněná obava, že nesplatná anebo nevyměřená daň nebude uhrazená. Zástavní právo k pohledávce je účinné vůči poddlužníkovi, jestliže je poddlužník o tom písemně vyrozuměn. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva může zrušit nebo změnit jak na návrh tak z vlastního podnětu pouze orgán, který ho vydal, tj. správce daně. V případě zřízení zástavního práva se subsidiárně použije Občiansky zákonník (§ 151a až § 151m), pokud zákon č. 511/1992 Zb. nestanoví jinak. Ve vztahu k uspokojování různých nároků ze zástavních práv platilo do 1. května 2003, že přednostně se uspokojovaly zástavní práva na daňové nedoplatky. V současnosti právní úprava vychází z toho, že pokud vzniklo na předmětu více zástavních práv, uspokojí se zástavní právo na zabezpečení daňové pohledávky podle pořadí zápisu anebo registrace zástavního práva v v Notářském centrálním registru zástavních práv[25].

[25] Babčák : Daňové exekučné konanie, Eurounion, Bratislava 1998, str. 250

Zabezpečovací příkaz

Zabezpečovací příkaz je zvláštním druhem rozhodnutí správce daně, který je výsledkem řízení o zabezpečení úhrady na nesplatnou a nevyměřenou daň jako zvláštního druhu daňového řízení. O jeho vydání rozhoduje správce daně v době, kdy ještě není daň splatná nebo dokonce není ani vyměřená, a to v důsledku obavy nemožnosti jejího budoucího vymožení. Správce daně se tak v podstatě snaží předejít problémům, které vznikají v souvislosti s vybíráním a vymáháním daňových nedoplatků. Řádné odůvodnění zabezpečovacího příkazu je vyžadováno proto, že jím dochází k zásahu do majetkových práv daňového subjektu, který ještě není v postavení daňového dlužníka. Co se týče právní úpravy zabezpečovacího příkazu ohledně jeho obsahu či ztráty účinnosti, lze konstatovat, že se shoduje s úpravou v ČR.

Jak již bylo řečeno v úvodu, zmiňovaná novela podstatně rozšířila pravomoc daňových úřadů v oblasti vymáhání daňových nedoplatků. Rozšířily se způsoby výkonu daňové exekuce (např. o daňovou exekuci na jiné majetková práva, která jsou převoditelná) a komplexně se upravilo daňové exekuční řízení. Záměrem této novely bylo zefektivnit celkový proces výkonu daňové exekuce oproti právnímu stavu, kdy se používaly dvě právní normy, a to zákon o správe daní a poplatkov a Občiansky súdny poriadok. Toto komplexní řešení problematiky vymáhání nedoplatků správcem daně na Slovensku může být inspirací pro Českou republiku zejména z toho důvodu, že do roku 1992 platila v těchto státech shodná právní úprava, vztahuje se tedy ke stejnému občanskému soudnímu řádu. Vyloučení souběžného použití Občanského soudního řádu a zákona o správě daní a poplatků při výkonu daňové exekuce by českému správci daně ulehčilo rozhodování v mnoha případech (např. porušení mlčenlivosti, výběr opravných prostředků). Pro potvrzení tohoto konstatování uvedu konkrétní příklad. Podle § 73 zákona o správě daní a poplatků, ve znění

pozdějších předpisů, se pro výkon daňové exekuce použije přiměřeně občanského soudního řádu, neboť ZSDP formy této exekuce podrobně neupravuje. To v praxi znamená, že správce daně postupuje při výkonu rozhodnutí prodejem nemovitosti podle ustanovení § 335 až 338 OSŘ. Podle ustanovení § 335b odst. 2 „ doručí soud usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí oprávněnému, těm, kdo přistoupili do řízení jako další oprávnění, povinnému, manželu povinného a příslušnému katastrálnímu úřadu". A v čem spočívá problém? Pakliže by správce daně realizoval stejné úkony jako soud, tzn. doručoval by způsobem uvedeným v tomto ustanovení, narazil by na základní zásadu daňového řízení, a sice zásadu mlčenlivosti, upravenou v § 24 ZSDP, oproti správci daně na Slovensku, jemuž se toto stát nemůže, neboť mu zákon č. 511/1992 Zb., o správe daní a poplatkov, otázku ohledně doručování stanoví v ustanovení § 87 odst. 6 následovně: „ Správca dane po nadobudnutí právoplatnosti daňovej exekučnej výzvy vydá daňový exekučný príkaz na predaj nehnuteľnosti. Daňový exekučný príkaz sa doručí do vlastných rúk okrem osôb uvedených v § 77 ods. 3 aj spoluvlastníkovi a osobám, ktoré majú k nehnuteľnosti predkupné alebo iné vecné právo, ak sú zrejmé zo spisov, katastrálnemu odboru okresného úradu a obci, na ktorej území sa nehnuteľnosť nachádza". S ohledem na výše uvedené se tedy jeví jako daleko praktičtější a především jasnější upravit otázky týkající se daňové exekuce v jednom procesním předpisu. Pakliže bude přijat nový daňový řád, dočká se i Česká republika obdobného právního stavu.

Závěr

Vznikají daňové nedoplatky vinou finančních úřadů, které je neumí řádně vybrat a vymáhat, nebo je na vině legislativní prostředí? Vzhledem k tomu, že pracuji na finančním ředitelství, bude se zdát můj názor neobjektivní, ale přesto se přikláním jednoznačně ke druhé variantě. Na podporu mého mínění, cituji větu, kterou jsem si nedávno přečetla v rozhovoru s jedním soudcem... „soudci soudí tak, jak jim to umožňují právní předpisy". Pakliže nahradím v této větě slovo „soudce" slovem „správce daně", je okamžitě zřejmé, co mám na mysli. Toto přirovnání jsem použila jednak proto, že se s ním plně ztotožňuji a jednak na důkaz toho, že teorie nemusí vždy korespondovat s praxí a skutečností. Samozřejmě musím podotknout, že správu daní, tedy i vymáhání, vykonávají lidé. Některé problémy s výběrem daní tedy mohou být samozřejmě způsobeny špatnou prací úředníků.

Na tomto místě uvádím dle mého názoru skutečně nejzávažnější problémy, které se v činnosti finančních úřadů na úseku zajištění a vymáhání vyskytují s tím, že je samozřejmě možné najít i další okolnosti, které způsobují růst daňových nedoplatků.

Jak jsem již konstatovala výše, nejzávažnějším problémem vymáhání je nedostatečná legislativní úprava. K výraznému zlepšení by přitom postačila samotná lepší úprava institutu zástavního práva. Nedostačující úprava zástavního práva zřizovaného rozhodnutím finančního úřadu je stále značně znevýhodněna oproti zástavnímu právu zřizovanému soudem. Zástavní právo správce daně vzniká až nabytím právní moci rozhodnutí o zřízení zástavního práva. V důsledku toho dochází v období mezi vydáním rozhodnutí o zřízení zástavy a nabytím právní moci tohoto rozhodnutí (a tedy i zápisem zástavního práva do příslušné evidence) k nekontrolovanému převodu majetku (nemovitého

i movitého) daňovým dlužníkem na jiné osoby, čímž je značně ztížena pozdější exekuce na tento majetek.

Vymáhání negativně ovlivňuje i neexistence legislativní úpravy, která by zajistila státu přednostní postavení v konkurzních řízeních, důsledkem čehož je velice malá výnosnost uspokojení daňových pohledávek z konkurzních podstat. S tím také souvisí problém uspokojování pohledávek správce daně jako odděleného věřitele v konkurzním řízení, neboť věřitelé, jejichž pohledávky byly zajištěny zástavním právem, jsou v rámci rozvrhového řízení uspokojováni podle pořadí, v jakém byla jejich zástavní práva zaznamenána do katastru nemovitostí a vzhledem ke skutečnosti, že zástavní právo správce daně je do této evidence zapisováno až po doručení pravomocného rozhodnutí o zřízení zástavy katastrálnímu úřadu, poměrně často dochází k situaci, že zástavní práva zřízená soudem ve prospěch jiných věřitelů jsou zapsána dříve, a tito věřitelé mají při rozdělování výtěžku z konkurzu přednost před správci daně. Specifické obecně známé je pak postavení bankovních zástav. Obecně lze konstatovat, že zrušením institutu zákonného zástavního práva došlo k podstatnému zhoršení postavení správce daně.

Problémy existují i u zajištění úhrady na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, a to vzhledem ke kusé právní úpravě, která neřeší přechod od „zajišťovací exekuce“ k „exekuci uhrazovací“. Úprava zjišťovacích institutů v zákoně o správě daní a poplatků se jeví jako nedostatečná i vzhledem k možnosti správce daně povolit daňovému subjektu zaplacení daně ve splátkách. Naprosto absentuje možnost, aby za závazky daňového dlužníka poskytla záruky třetí osoba, která je ochotna jednat ve prospěch daňového dlužníka. (např. daňový subjekt momentálně nedisponuje žádným majetkem, případně pouze majetkem, na němž je zajištěna pohledávka dalšího věřitele, ale

navrhuje zajištění třetí osobou). Na žádost takového daňového subjektu může správce daně reagovat pouze zamítnutím žádosti nebo povolením splátek.

Další významnou oblastí, která ovlivňuje výběr a vymáhání daní je oblast konkurzů. Konkurzní řízení trvají neúměrně dlouhou dobu, nejsou výjimkou konkurzní řízení trvající 10 a více let. V důsledku toho je pak výtěžek získaný prodejem majetku snižován o nemalé odměny konkurzního správce, který v případech, kdy je majetek úpadce již zpeněžen, s ukončením konkursního řízení nepospíchá. Konkurzní řízení tak díky tomu připomíná spíše „další podnikání" správce konkurzní podstaty než vyřešení úpadku. U správce daně pak dochází pouze k léta vykazovaným nedoplatkům, které zkreslují fakticky jejich reálnou výši a jsou následně stejně určeny „na odpis".

Vymáhání rovněž značně ztěžuje dlouhá doba trvání soudního řízení. Při podávání poddlužnických a odpůrčích žalob dochází k průtahům v soudních jednáních, oddalování rozhodnutí ve věci samé.

Narůstá počet případů, kdy je v rámci soudního exekučního řízení postižen obchodní podíl daňového dlužníka v obchodní společnosti, čímž jeho účast v této společnosti zaniká a společnost je povinna jeho pohledávku z titulu práva na vypořádací podíl vyplatit do výše dlužné částky oprávněnému – tedy správci daně. Poměrně častým jevem následně je, že společnost nereaguje, a tak správci daně nezbývá než situaci řešit podáním poddlužnické žaloby na dotyčnou společnost, a poté většinou i návrhu na konkrétní výkon rozhodnutí postižením majetku této společnosti. Těmito úkony se ovšem prodlužuje celé řízení, takže společníci firmy mají dostatek času na to, aby veškerý zabavitelný majetek bez problémů převedli na jiné osoby, což případnou exekuci výrazně ztěžuje. Tento problém by dle mého názoru řešila změna § 73 ZSDP, která by

správcům daně umožnila vést daňovou exekuci i postižením jiných majetkových práv v souladu s § 320 občanského soudního řádu.

Problematické je i exekuční řízení ve vztahu ke společnému jmění manželů, a to zejména jde-li o daňovou exekuci postihující finanční prostředky na účtech daňových dlužníků, resp. manželů daňových dlužníků. Bankovní účet manžela daňového dlužníka nelze postihnout exekucí, ačkoli je správce daně povinen dle podmínek uvedených v daňových přiznáních poukázat případný daňový přeplatek právě na tento účet.

Vymáhání daňových nedoplatků rozhodnutím na přikázání pohledávky na peněžní prostředky na účtu u peněžního ústavu je negativně ovlivňováno druhotnou platební neschopností řady daňových dlužníků a stoupajícím počtem subjektů, které k podnikání používají účty jiných osob, např. rodinných příslušníků a u právnických osob účty jednatelů a členů představenstva. Dlužníci mají k těmto účtům pouze dispoziční právo, nejsou však majiteli účtu, takže je nemožné, postihnout tyto účty daňovou exekucí. Se zákonnou úpravou, na základě které je možno postihnout výkonem rozhodnutí pouze konkrétně specifikované účty daňových dlužníků, je spojen i problém zakládání dalších účtů u peněžního ústavu v relativně krátké době po nařízení výkonu rozhodnutí.

Problematickou oblastí ve vymáhání daňových pohledávek je oblast exekucí na dávky vyplácené úřadem práce, neboť i přes připomínky správců daně tento orgán veřejné správy dále exekuuje oba typy vyplácených dávek (peněžitou podporu v nezaměstnanosti a dávky státní sociální podpory) odděleně, čímž je výrazně snížena pravděpodobnost dosažení uspokojení nároků správce daně v této oblasti.

Za zmínku stojí rovněž klesající dobytnost daňových pohledávek u obchodních společností (zejména společností s ručením omezeným), která vzniká v důsledku toho, že společnost ukončí svou činnost bezprostředně po vzniku velkých daňových nedoplatků. Dochází tak k poměrně častému jevu, kdy společníci jsou nekontaktní, jejich vklady do základního jmění společnosti jsou plně splacené (a oni tudíž za závazky společnosti neručí), společnost nevlastní žádný prokazatelně zjistitelný movitý či nemovitý majetek ani finanční prostředky, takže není možné vést daňovou ani soudní exekuci. Situaci neprospívá ani skutečnost, že soudy, které vedou obchodní rejstříky, vymažou bez problémů např. statutární orgán společnosti, aniž by zapsaly jiný, čímž se v podstatě znemožní doručování písemností příslušnému subjektu. Určitým řešením by v těchto případech bylo jak legislativní posílení odpovědnosti společníků za závazky společností, ale např. i prokazování bezdlužnosti stávajících společností, jejichž společník hodlá založit novou firmu.

Dalším problémem je obtížná doručitelnost rozhodnutí správců daně daňovým dlužníkům v případech, kdy dojde ke zrušení trvalého pobytu daňového dlužníka z úřední povinnosti, avšak místem trvalého pobytu není stanoveno místo skutečného pobytu dotyčného, ale sídlo ohlašovny (obce). Tím je pak naprosto znemožněno doručení do vlastních rukou dlužníka a doručování dalšími způsoby dle zákona o správě daní a poplatků vede ke zbytečnému protahování exekučního řízení. Platební výměry a výzvy k zaplacení daňových nedoplatků jsou doručovány poplatníkům „uložením“. Z toho vyplývá, že poplatník neobdrží informaci o výši daňové povinnosti, povinnost ani v náhradní lhůtě neuhradí a je nutno zahájit vymáhání daňových nedoplatků.

Nevymahatelné jsou nedoplatky na dani z příjmů fyzických osob u cizinců, u kterých po častých změnách místa pobytu již došlo k ukončení jejich pobytu na našem území.

V případech zřizování nových živnostenských listů přetrvává praxe potvrzování bezdlužnosti konkrétních fyzických osob, nikoliv však již vazby těchto fyzických osob na případné předlužené právnické osoby – obchodní společnosti. V důsledku toho může společník takovéto předlužené společnosti bez problémů založit novou společnost a pokračovat v podnikání, případně vytvářet nové daňové dluhy.

Komplikované zjišťování údajů o majetku daňových dlužníků z celostátních databází a evidencí jiných správních úřadů (evidence motorových vozidel, správy sociálního zabezpečení, katastrální úřad, úřadů práce, zdravotních pojišťoven, atd.), trvající neexistence centrálního registru bankovních účtů, ze kterého by bylo možno získat potřebné údajů o peněžních prostředích na účtech daňových dlužníků rychleji než dosud, a s tím související problém předávání těchto informací bankami pomocí magnetického média, neboť na tento systém dosud nepřešla jedna z největších bank působících na území ČR – Česká spořitelna, a. s., která dle našich zkušeností spravuje účty velkého počtu klientů (daňových dlužníků), patří rovněž ke skutečnostem ovlivňujícím efektivitu vymáhání. Získávání těchto informací formou výzev k součinnosti třetích osob je časově i administrativně náročné.

Enormní nárůst počtu žádostí soudních exekutorů o součinnost dle zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád, který komplikuje a zpomaluje práci správců daně na úseku vymáhání, neboť čas, který věnují zjišťování údajů pro soudní exekutory by mnohem lépe mohli využít k vlastní vyhledávací a exekuční činnosti. Navíc v případech, kdy se dotaz soudního exekutora týká daňového dlužníka vymáhaného též správcem daně, dochází ke střetu daňové a soudní exekuce, kdy soudní exekutor na základě informací získaných v daňovém řízení (např. o peněžních prostředcích na bankovním účtu, nemovitostech, atd.), tyto

využije dříve než správce daně, který např. ještě v okamžiku poskytnutí informace nemá k dispozici vykonatelný exekuční titul. Tato agenda tedy představuje neúnosné zatížení pracovníků vymáhacích oddělení a je jistě chvályhodné, že k 1. 1. 2006 nabyl účinnosti zákon č. 545/2005 Sb., kterým je mj. novelizován zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, a který do sazebníku správních poplatků zařadil i zpoplatnění žádostí o informaci pro účely exekučního řízení prováděného soudními exekutory částkou 2000 Kč,-. Toto ustanovení však vyvolalo v řadách soudních exekutorů nesouhlas, neboť se dostalo do rozporu s § 34 odst. 1 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád, který stanovuje bezplatnou součinnost třetích osob vůči soudním exekutorům. Vzhledem k objemu, do jakého tato agenda dospěla, jde v případě zpoplatnění žádostí nejen o nezanedbatelný přínos pro státní rozpočet, ale rovněž i určité omezení počtu těchto žádostí.

Návrhy, jež by v případě realizace mohly vést k zefektivnění činnosti správců daně v této oblasti, rozdělím pro zjednodušení do tří skupin. Nejširší skupinou jsou návrhy na změnu právní úpravy. Na ně pak navazují návrhy na zlepšení v oblasti technické, materiální a v neposlední řadě také oblasti lidských zdrojů.

Co se týče legislativních návrhů, změna právní úpravy zástavního práva podle ustanovení § 72 ZSDP by zcela jistě pomohlo ke zlepšení možnosti zajištění daňových nedoplatků. Současná právní úprava nesplňuje požadavek rychlého zajištění daňového nedoplatku. Správce daně je při zřizování zástavního práva postaven do nevýhodného postavení. Pokud by mělo dojít k obnovení institutu zákonného zástavního práva pro účely daňového řízení, pak by to zřejmě nebylo v takové podobě, v jaké tento institut existoval před rokem 2001. S ohledem na požadavek rychlost zajištění lze jen doporučit častější využívání institutu soudcovského zástavního práva.

Kromě postavení správce daně při zřizování a uplatňování zástavního práva je finančními úřady vytýkáno problematické použití občanského soudního řádu v rámci jednotlivých způsobů exekuce. Daňové řízení je správním řízením sui generis a přiměřená aplikace ustanovení o.s.ř. (viz např. exekuce prodejem nemovitostí) správcem daně musí v mnoha případech splňovat zvláštnosti tohoto řízení. Tuto problematiku by měl zcela upravit připravovaný daňový řád.

Co se týče změn daňového řádu, stojí za úvahu zavedení institutu generálního inhibitoria, který jsou oprávněni využívat v souladu se zákonem č. 120/2001 Sb., exekuční řád, soudní exekutoři. Také by nebylo ke škodě zamezit soudním exekutorům v nepřiměřenosti jejich exekucí. Exekutorské úřady svými příkazy blokují veškerý majetek dlužníka, přestože výše dluhu je podstatně nižší než hodnota majetku postiženého exekucí. Správce daně nemůže vzhledem k případnému rozporu se zákonem 119/2000 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů, do doby ukončení exekuce ze strany exekutorského úřadu efektivně vymáhat.

Další legislativní návrhy se týkají obchodního zákoníku, zejména zápisu do obchodního rejstříku a zakládání obchodních společností. Jako vhodné se jeví zavedení povinnosti předkládat při založení nové právnické osoby (především obchodní společnosti s ručením omezeným) obchodnímu rejstříku potvrzení o bezdlužnosti. Současný právní stav umožňuje fyzické osobě – společníkovi obchodní společnosti založit novou společnost a vytvářet nové dluhy. Bylo by proto vhodné zvážit vazbu potvrzování bezdlužnosti konkrétních fyzických osob na právnické osoby, respektive vyžadování tohoto potvrzení od všech fyzických osob jmenovaných do funkcí statutárních orgánů a společníků při zápisu do obchodního rejstříku, jakož i posílení odpovědnosti společníků za

závazky společnosti. U nefunkčních a předlužených společností s r. o. by bylo dobré zpřísnit postihy za nečinnost a vyhýbání se plnění daňových povinností.

Podobně preventivní charakter by mělo zavedení povinnosti uhrazení daně z převodu nemovitostí před vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí, případně povinnosti složit jistotu na daň na účet správce. Další možností by bylo rozšíření okruhu osob ručících ze zákona na srovnatelnou úroveň jako v sousedních státech.

Problémy s doručováním písemností by zmírnilo zpřesnění údajů v evidenci obyvatel. Zákon č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech připouští možnost uvádět jako místo trvalého pobytu fyzické osoby sídlo ohlašovny. Zákon sice ukládá prokazovat ohlašovně důvody pro zrušení místa trvalého pobytu, tyto důvody však nebrání fyzickým osobám - podnikatelům změnit v průběhu podnikání místo trvalého pobytu na sídlo ohlašovny. Novela zákona o evidenci obyvatel by měla zakotvit v případě zrušení trvalého pobytu a následné změně jako určující místo skutečného pobytu.

Požadavek na rozšíření trestní odpovědnosti pro úmyslné krácení daně nebo neodvedení daně ze závislé činnosti i na ostatní přiznané ale neodvedené daně by měl rovněž patřit mezi náměty legislativních změn.

Vzhledem k tomu, že je praxí daňových dlužníků ukládání peněžních prostředky na bankovní účty osob jim blízkých, zejména pak účty manželů, jsem toho názoru, že je nutné přijmout ve vztahu k SJM takovou právní úpravu, která by umožňovala exekučně postihnout i prostředky na účtu manžela dlužníka.

Potřeba dokonalé legislativy v oblasti exekuce je nutná, neboť není vzácným jevem existence velkých dlužníků vůči státu.

Další skupina návrhů je spíše technického charakteru, i když její návaznost na právní stránku věci je samozřejmá. Odstranění časové a administrativní náročnosti při získávání informací prostřednictvím výzev k součinnosti třetích osob by mělo přinést bezplatné zpřístupnění různých celostátních registrů elektronickou cestou a zejména pak zajištění jejich včasné aktualizace. K tomuto účelu navrhuji zřízení centrálního registru bankovních účtů, registru motorových vozidel, databáze okresních správ sociálního zabezpečení, zdravotních pojišťoven a úřadů práce za účelem rychlého zjištění matkových poměrů daňových dlužníků. Vzájemná spolupráce mezi správcem daně a subjekty, vedoucími tyto evidence by neměla být omezována zákonnou povinností zachovávat mlčenlivost, neboť povinnost zachovávat mlčenlivost je většinou uložena všem těmto institucím ve specifických právních předpisech.

Co se týče způsobu exekuce daňových nedoplatků, osvědčilo se v praxi osobní jednání a klientský přístup k daňovým subjektů. Výrazně se totiž zvýšila částka uhrazených peněžních prostředků na daňové nedoplatky před realizací exekučních opatření, tj. při nebo po návštěvě pracovníků správce daně u daňových subjektů nebo při osobním jednání v prostorách úřadu.

V neposlední řadě zmiňuji nedostatečné technické vybavení (např. počet služebních vozidel, kamer pro zachycení skutečného stavu věci…) a především výběr vhodných pracovníků pro správu daně na úseku vymáhání, jejich odbornost, bezúhonnost, osobní statečnost a v neposlední řadě zajištění motivace a finanční ohodnocení. Při vybavení exekutorů kamerou by byl zachycen skutečný stav věci při zabavení movitých věcí bez zdlouhavého sepisování závad a poškození. Předešlo by se tak křivým obviněním pracovníků správce daně z poškození zabavených věcí.

V oblasti mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek by mělo dojít ke zjednodušení byrokraticky náročné praxe.

Vzhledem k tomu, že daňové nedoplatky mají stoupající tendenci je jejich vymahatelnost aktuálním problémem. Je jisté, že proti daňovým dlužníkům s velkými daňovými nedoplatky je nutné rázně zakročit a efektivně nedoplatky vymáhat. K tomu je třeba, jak vyplývá z výše uvedeného, nejen dokonalé právní úpravy, ale také vyhovující materiální a technické zabezpečení správce daně – daňových exekutorů. Pokud se odpovědná místa rozhodnou, že mají zájem na zlepšení vymahatelnosti daňových nedoplatků, bude to dle mého názoru proces, který musí pozměnit a modernizovat celý systém, a tím mám na mysli celou správu daní a poplatků. Samotné vymáhací řízení je jen jedna z částí správy daní, navíc část závěrečná, proto se domnívám, že je nutné nejprve hledat příčinu shora uvedeného problému a ne pouze kritizovat následek. Jelikož došlo v řadě ustanovení vlivem mnoha novelizací k zásadním změnám, ukázalo se jako nezbytné text zákona na řadě míst zjednodušit, zpřehlednit a lépe uspořádat. Současně zákon vyžaduje provedení úprav stávajícího textu pro odstranění výkladových nejasností. Některé již osvědčené instituty je třeba upravit podrobněji a některé nové instituty zavést. Světlo světa už spatřilo několik návrhů nového daňového řádu, avšak nikdy nedošlo k jejich schválení. V současné době je připravován daňový řád, který by měl úpravu správy daní a poplatků, tedy i daňovou exekuci, do jisté míry modernizovat. Nespornou výhodou tohoto návrhu je skutečnost, že obsahuje komplexní řešení celé problematiky vymáhání, čímž by došlo k odstranění přiměřenosti použití občanského soudního řádu. Přijetí tohoto návrhu je dle mého názoru otázkou času, i když časový horizont z důvodu politické situace si odhadnout netroufám. Zda bude však tento nový daňový řád přínosem, ukáže až čas a jeho každodenní používání v praxi.

Seznam použité literatury

Literatura:

1. Babčák V.: Daňové exekučné konanie, Eurounion, Bratislava 1998
2. Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo, C. H. Beck, Praha 2003
3. Boněk V., Zákon o správě daní a poplatků – komentář, Codex Bohemia 1997, Praha
4. Bureš J., Drápal L., Mazanec M.: Občanský soudní řád, Komentář, Praha, C. H. Beck 2001
5. Drachovský J., Novotný J. M.: Zákony o přímých daních československých a o stabilisačních bilancích, Československý Kompas 1937
6. Grossová M.: Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi, LINDE Praha a. s. 2002
7. Grossová M.: Exekuce v současné právní praxi, LINDE Praha a. s. 2000
8. Kaniová L., Schillerová A.: Správa daní, ASPI, a. s. 2005
9. Kindl, Telecký, Válková: Zákon o správě daní a poplatků – komentář, C. H. Beck, Praha 2002
10. Kobík J.: Správa daní a poplatků s komentářem, ANAG 2004
11. Kolektiv autorů: Daňové zákony a vyhlášky, Olomouc, ANAG 2002
12. Rašovská I.: Jak být úspěšný v exekuci, Orac, Praha 2002
13. Strecková Y., Malý I., Veřejná ekonomika pro školu a praxi, Computer Press 1998
14. Svátková S.: Bakalářské minimum z daní, TRIZONIA, Praha 1994
15. Vančurová A. a kolektiv: Daňový systém ČR aneb učebnice daňového práva pro rok 1998, VOX, Praha 1998
16. Veverka V., Boguszak J., Čapek J.: Základy teorie práva, Praha, Aleko 1991

Časopisy a noviny:

Boněk V. : Z historie daňového řízení v českých zemích, Daně 6/2002

Czigle M.: Vymáhání daňových nedoplatků daňovou exekucí, Daně a právo v praxi č. 10/2004,

Grossová M.: Výkon rozhodnutí přikázáním pohledávky, DHK – sešit 14 - 15/2005

Chmelík M.: Vznik a vývoj daňové správy v Čechách, Daně 11/2005

Pulcová M.: Využití zajišťovacích institutů dle ZSDP, Konkurzní noviny, číslo 5/ročník VI., 2005

Pulcová M.: Zajišťovací příkaz jako další zajišťovací institut v daňovém řízení, Konkurzní noviny, číslo 6/ročník VI., 2005

Svoboda P., Komunikace daňové správy s veřejností, Daně 12/2005

Internetové stránky:

www.mfcr.cz; www.sbirka.cz; www.epravo.cz; www.nssoud.cz; www.cds.mfcr.cz; www.spravni.juristic.cz

Interní materiály Finančního ředitelství v Českých Budějovicích:

Pokyn DS – 2

Pokyn DS – 118

Pokyn DS – 154

Seznam příloh

1. Výkaz nedoplatků
2. Výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě
3. Výzva k součinnosti třetích osob
4. Exekuční příkaz na přikázání pohledávky
5. Vyrozumění o právní moci
6. Exekuční příkaz na prodej movitých věcí
7. Soupis movitých věcí
8. Dražební vyhláška
9. Exekuční příkaz na prodej nemovitostí
10. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva
11. Zajišťovací příkaz
12. Žádost o vymáhání (zajištění)

Finanční úřad v Českých Budějovicích
F. A. Gerstnera 1/5
370 01 ČESKÉ BUDĚJOVICE 1
Čj.: 41966/06/077910/3517
Vyřizuje: Reihanslová A.
Telefon: 387 723 418 linka: 418
Fax: 386 353 394 č. dveří: 405

V Č. Budějovicích
dne 16.02.2006

PŘÍLOHA č. 1

k Exj. 177/06 - 4/

Dlužník:

RČ: IČ:

373 61

V Ý K A Z N E D O P L A T K Ů
sestaven ke dni 14.02.2006

Při kontrole údajů v evidenci příjmů jsme zjistili, že shora uvedený dlužník je v prodlení s úhradami splatných povinností.
Nedoplatky, které u dlužníka evidujeme v částce Kč: 218197.00
slovy DVĚSTĚOSMNÁCTTISÍCJEDNOSTODEVADESÁTSEDM Kč.
jsme vykázali na následujících stranách tohoto výkazu nedoplatků.

Vykázané nedoplatky jsou vykonatelné, předáváme je k vymáhání.

Vypracoval dne : 16.02.2006

Reihanslová A. .....

podpis

FINANČNÍ ÚŘAD L.S. ČESKÝCH BUDĚJOVIC

Schválil dne :

.....

podpis

K vymáhání převzal dne 21. II. 2006

.....

podpis

Finanční úřad v Českých Budějovicích
F. A. Gerstnera 1/5
370 01 ČESKÉ BUDĚJOVICE 1
Čj.: 2307/06/077910/3517
Vyřizuje:
Telefon: 387 723 418 linka: 418
Fax: 386 353 394 č. dveří: 405

V Č. Budějovicích
dne 05.01.2006

-9 -01- 2006

PŘÍLOHA č. 2

Dlužník:

RČ: IČ:

373 61

V Ý Z V A
k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě

Při kontrole plnění Vašich povinností v evidenci příjmů bylo zjištěno, že jste ke dni 30.12.2005 nezaplatil podle:

1) vykonatelného rozhodnutí:

Položka číslo jednací Druh daně	vydaného dne	splatného dne splatnou částku (Kč)
001 270760/05/077910/3517 Daň z přidané hodnoty	27.12.2005	27.12.2005 218197.00

nedoplatek v částce (Kč) : 218197.00

Shora uvedený správce daně podle § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o správě daní a poplatků"), Vás vyzývá, abyste uvedený splatný nedoplatek zaplatil v náhradní lhůtě do 8 dnů po doručení této výzvy na tyto účty:

Položka	nedoplatek (Kč)	účet číslo
001	218197.00	705-7629231/0710

u pobočky banky : ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA
Č.BUDĚJOVICE
konstantní symbol: 1148 - převodní příkaz, 1149 - poštovní poukázka
variabilní symbol: 6857260322

p o u č e n í:

Nevyhovíte-li této výzvě a uvedený splatný nedoplatek nezaplatíte ve stanovené náhradní lhůtě, může být tento nedoplatek bez dalšího vymáhán exekucí dle § 73 zákona o správě daní a poplatků.

Proti této výzvě můžete podat písemně nebo ústně do protokolu u shora uvedeného správce daně odvolání, a to ve lhůtě patnácti dnů ode dne doručení. Podané odvolání nemá odkladný účinek (§ 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků).

FINANČNÍ ÚŘAD 2 ČESKÝCH BUDĚJOVIC

PORUČENĚ
VLASTNÍCH RUKOU
PRODLUŽOVAT LHŮTU

Odesílatel

Finanční úřad v Českých Budějovicích
F. A. Gerstnera 1/5
370 01 ČESKÉ BUDĚJOVICE

DODEJKA

Číslo jednací 2307/06/077910/3517,2316/06/077910/3517

Adresát

373 61

Radka Nováková

Písemnost uložena dne ....

Otisk razítka dodací pošty

Podpis vydávajícího pracovníka .....

Potvrzuji převzetí této zásilky

Dne 10-01-20.. Podpis .....

6/3 MFin 5216/3 vzor č.4

FINANČNÍ ÚŘAD V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
F. A. Gerstnera 1/5, 370 01

Čj. 165953/02/077940/3994
Vyřizuje: č. dveří: 323
Telefon: 038/7723 linka: 484

V Českých Budějovicích dne 4.7.2002

PŘÍLOHA č. 3

P. T.
Okresní vojenská správa
Poštovní přihrádka 18

371 81 České Budějovice

VÝZVA
k součinnosti třetích osob

Podle § 34 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní"), Vás shora uvedený správce daně vyzývá, abyste dle Vámi vedené evidence osob a jejich majetku sdělili k:

tyto údaje potřebné k vyměření a vymáhání daní:
- kdy nastoupil na výkon vojenské základní služby
- v případě ukončení služby, datum kdy a z jakého důvodu

Požadované údaje sdělte písemně nejpozději do 8 dnů ode dne zápisu zástavního práva.

Proti této výzvě se nelze samostatně odvolat ani uplatnit mimořádný opravný prostředek (§ 48 odst. 2 a § 56a odst. 3 zákona o správě daní).

Nevyhovíte-li této výzvě ve výše stanovené lhůtě, může Vám být uložena pokuta dle § 37 zákona o správě daní , a to opakovaně až do celkové výše 2 mil. Kč.

Pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které jsou jakkoli zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním (§ 24 zákona o správě daní).

otisk úředního razítka

vedoucí vymáhacího oddělení

(podpis s uvedením jména, příjmení a funkce oprávněného pracovníka správce daně)

Finanční úřad v Českých Budějovicích
F. A. Gerstnera 1/5
370 01 ČESKÉ BUDĚJOVICE 1
Čj.: 5741/06/077940/2430
Vyřizuje:
Telefon: linka:
Fax: č. dveří:

v Č.Budějovicích
dne 11.01.2006

PŘÍLOHA č. 4

Ručitel:

RČ: IČ:

370 05 ČESKÉ BUDĚJOVICE 5

Banka:

Komerční banka, a.s.

Na Příkopě 33 čp. 969
PRAHA 1 - NOVÉ MĚSTO
114 07 PRAHA
IČ: 45317054

E X E K U Č N Í P Ř Í K A Z
na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na účtech vedených u bank

Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 73 odst. 6 písm. a) a § 73 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o správě daní a poplatků") a s přiměřeným použitím § 303 a následujících zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "občanský soudní řád"), takto:

přikazuje se peněžnímu ústavu,

aby od okamžiku, kdy mu bude doručen tento exekuční příkaz, z účtu ručitele až do výše vykonatelného nedoplatku

92554.00 Kč

v částce

nevyplácel peněžní prostředky, neprováděl na ně započtení a ani jinak s nimi nenakládal. Dále, aby ve dni, který následuje po doručení vyrozumění, že exekuční příkaz nabyl právní moci, provedl odepsání prostředků ručitele z účtu či účtů vedených peněžním ústavem až do výše vykonatelného nedoplatku a vyplatil je shora uvedenému správci daně

na účet číslo: 35-7629231/0710
u pobočky banky: ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA
Č.BUDĚJOVICE
konstantní symbol: 1148 - převodní příkaz, 1149 - poštovní poukázka
variabilní symbol: 4077052198

Nařízení daňové exekuce se vztahuje až do výše vykonatelného nedoplatku na pohledávku ručitele z účtu ve výši, v jaké byly na účtu peněžní prostředky v okamžiku, v němž bylo peněžnímu ústavu doručeno vyrozumění o nabytí právní moci, jakož i na pohledávku z účtu, která vznikla tím, že na účet došly peněžní prostředky dodatečně, nejpozději však do šesti měsíců ode dne, kdy bylo peněžnímu ústavu doručeno vyrozumění o nabytí právní moci exekučního příkazu (§ 306 občanského soudního řádu). Provedením, ve smyslu ustanovení § 307, § 308, § 309a odst. 1 a 3 občanského soudního řádu, výkon exekuce zaniká.

Tento exekuční příkaz se vztahuje do výše vykonatelného nedoplatku na všechny peněžní prostředky ručitele na účtu:

315 57/0100

1. Podle evidence daní nezaplatil daňový dlužník:

Petr
LC
374 01 TRHOVÉ SVINY
RČ: IČ:

ke dni 11.01.2006 shora uvedenému správci daně podle:

a) vykonatelného výkazu nedoplatků

pod položkou: 001 číslo jednací: 63675/03/077960/1209
sestaveného ke dni: 11.03.2003

Pořadí rozhodnutí čj/ustanovení zákona Druh daně ručení na základě ustanovení zákona	vydaného dne nedoplatek daňového subjektu v částce(Kč) ručení v rozsahu(Kč)	splatného dne
001 166668/02/077960/1209	08.07.2002	12.08.2002
Daň z převodu nemovitostí		90740.00
§ 8 odst. pís. a zák. č. 357/1992 Sb.		90740.00
	nedoplatek celkem:	90740.00

Podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, jsou daňový nedoplatek povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Shora uvedený ručitel, byl ke splnění této povinnosti vyzván výzvou podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, číslo jednací: 116253/04/077960/6180, ze dne: 19.04.2004
a nezaplatil podepsanému správci daně ve lhůtě stanovené touto výzvou, tj. do 21.05.2004, nedoplatek
v celkové výši: 90740.00 Kč

Podle § 73a odst. 3 a 6 zákona o správě daní a poplatků se uvedená celková částka nedoplatků zvyšuje o exekuční náklady za výkon zabavení ve výši: 1814.00 Kč,
na vykonatelný nedoplatek ve výši: 92554.00 Kč,

(slovy: DEVADESÁTDVATISÍCEPĚTSETPADESÁTČTYŘI Kč).

p o u č e n í:

Pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním. Za porušení této povinnosti lze uložit pokutu (§ 24 a 25 zákona o správě daní a poplatků).

Ručitel ztrácí okamžikem, kdy je peněžnímu ústavu doručen exekuční příkaz, právo vybrat peněžní prostředky z účtu, použít tyto prostředky k platbám nebo s nimi jinak nakládat, a to do výše vykonatelného nedoplatku.

Všechny osoby, jimž je tento exekuční příkaz doručen, mohou proti němu podat námitky písemně nebo ústně do protokolu u shora uvedeného správce daně do patnácti dnů ode dne doručení. Podané námitky nemají odkladný účinek pro samotné řízení (§ 52 a § 73 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků).

L.S.

vedoucí referátu

Finanční úřad v Českých Budějovicích
F. A. Gerstnera 1/5
370 01 ČESKÉ BUDĚJOVICE 1
Čj.: 44292/06/077940/3548
Vyřizuje:
Telefon: 387 723 266 linka: 266
Fax: 386 353 394 č. dveří: 324

V Českých Budějovic
dne 20.02.2006

PŘÍLOHA č. 5

21 -02- 2006

Dlužník:

RČ:

381 01

GE Money Bank, a.s.

Vyskočilova 1422/1a
PRAHA 4 - MICHLE
140 28 PRAHA
IČ: 25672720

V Y R O Z U M Ě N Í O P R Á V N Í M O C I

Shora uvedený správce daně Vám sděluje, že jím dne 10.01.2006 vydané rozhodnutí:
Exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na účtech vedených u bank **čj. 4729/06/077940/3548**
nabylo právní moci
podle § 32 odst. 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, **dne 17.02.2006.**

L.S.

A 5808 - vzor č.5

Finanční úřad v Českých Budějovicích
F. A. Gerstnera 1/5
370 01 ČESKÉ BUDĚJOVICE 1
Čj.: 34680/06/077940/2602
Vyřizuje: Horká P.
Telefon: 387 723 489 linka: 489
Fax: 386 353 394 č. dveří: 322
Pracoviště: vymáhací oddělení

V Č.Budějovicích
dne 07.02.2006

PŘÍLOHA č. 6

Dlužník:

DIČ:

Školní 434/4
ČESKÉ BUDĚJOVICE 3
370 10 ČESKÉ BUDĚJOVICE 10

E X E K U Č N Í P Ř Í K A Z
na prodej movitých věcí

Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 73 odst. 6 písm. c) a § 73 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o správě daní a poplatků") a s přiměřeným použitím § 323 a následujících zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "občanský soudní řád"), takto:
k vymožení vykonatelného nedoplatku v částce 326287.05 Kč
a příslušejících exekučních nákladů

se nařizuje

provést soupis, převzetí, zajištění, odhad a prodej movitých věcí dlužníka v dražbě a z výtěžku prodeje uspokojit celkovou částku nedoplatků včetně příslušejících částek exekučních nákladů dle § 73a zákona o správě daní a poplatků a dlužníkovi se zakazuje nakládat s věcmi, které výkonní úředníci správce daně při výkonu exekuce sepíší. Za porušení tohoto zákazu může správce daně dlužníkovi uložit pokutu podle § 37 zákona o správě daní a poplatků.

Výkonem exekuce podepsaný správce daně pověřuje:

Jméno a příjmení	služební průkaz číslo
	020023
	020028

Pověření výkonní úředníci správce daně jsou na požádání povinni se prokázat služebními průkazy.

Pověření správce daně opravňuje výkonné úředníky k výkonu exekuce, event. dle § 59 odst. 3 písm. b) bod 3. zákona o správě daní a poplatků k přijetí peněz v hotovosti, jde-li o platby, které mají být exekucí vymoženy a není-li v exekučním příkaze nařízeno jinak.

Pokyny správce daně k výkonu exekuce:

.

Uvedený dlužník nezaplatil ke dni 07.02.2006 shora uvedenému správci daně podle

1) vykonatelného výkazu nedoplatků

pod položkou: 001 číslo jednací: 171762/04/077910/1582
sestaveného ke dni: 29.06.2004

Pořadí	rozhodnutí čj/ustanovení zákona	vydaného dne	splatného dne
Druh daně			splatnou částku (Kč)
1	121412/03/077910/1582	29.04.2003	25.04.2003
Daň z přidané hodnoty			24850.05
2	183245/03/077910/1582	25.07.2003	25.07.2003
Daň z přidané hodnoty			36444.00
3	242862/03/077910/1582	27.10.2003	27.10.2003
Daň z přidané hodnoty			37959.00
4	33991/04/077910/1582	05.02.2004	26.01.2004
Daň z přidané hodnoty			18362.00
5	44577/04/077910/1582	05.02.2004	02.02.2004
Daň silniční			3600.00
6	128964/04/077910/1582	28.04.2004	26.04.2004
Daň z přidané hodnoty			44237.00

Tuto částku vykázaných nedoplatků (Kč) : 165452.05

pod položkou: 002 číslo jednací: 277220/04/077910/1582
sestaveného ke dni: 28.12.2004

Pořadí	rozhodnutí čj/ustanovení zákona	vydaného dne	splatného dne
Druh daně			splatnou částku (Kč)
1	182400/04/077910/1582	16.07.2004	10.08.2004
Daň z přidané hodnoty			16856.00
2	182404/04/077910/1582	16.07.2004	10.08.2004
Daň z přidané hodnoty			46834.00
3	182405/04/077910/1582	16.07.2004	10.08.2004
Daň z příjmů fyz. osob ze závislé čin. a fun. pož.			19070.00
4	182526/04/077910/1582	16.07.2004	10.08.2004
Daň z příjmů fyz. osob ze závislé čin. a fun. pož.			32864.00
5	182528/04/077910/1582	16.07.2004	10.08.2004
Daň silniční			1562.00
6	182530/04/077910/1582	16.07.2004	10.08.2004
Daň silniční			3345.00
7	182531/04/077910/1582	16.07.2004	10.08.2004
Daň silniční			1134.00
8	196448/04/077910/1582	28.07.2004	26.07.2004
Daň z přidané hodnoty			12224.00
9	196454/04/077910/1582	28.07.2004	26.07.2004
Daň z přidané hodnoty			11367.00
10	232853/04/077910/1582	01.11.2004	01.11.2004
Daň z přidané hodnoty			1086.00
11	255058/04/077910/1582	09.11.2004	25.10.2004
Daň z přidané hodnoty			14493.00

Tuto částku vykázaných nedoplatků (Kč) : 160835.00

.

Celková částka nedoplatků (Kč) : 326287.05

P o u č e n í:

Dojde-li k částečnému zaplacení celkové částky nedoplatků dlužníkem do zahájení soupisu věcí, jsou pověřeni výkonní úředníci správce daně oprávněni sepsat movité věci dlužníka pouze v rozsahu, aby výtěžek z prodeje sepsaných věcí postačil k uspokojení zůstávající neuhrazené části celkové částky nedoplatků včetně příslušejících částek exekučních nákladů.

Pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním. Za porušení této povinnosti lze uložit pokutu (§ 24 a 25 zákona o správě daní a poplatků).

Všechny osoby, jimž je tento exekuční příkaz doručen, mohou proti němu podat námitky písemně nebo ústně do protokolu u shora uvedeného správce daně do patnácti dnů ode dne doručení. Podané námitky nemají odkladný účinek pro samotné řízení (§ 52 a § 73 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků).

L.S.

PŘÍLOHA č. 7

(označení správce daně)

Čj. _____

Vyřizuje: _____ č. dveří: _____

Telefon: _____ linka: _____

SOUPIS MOVITÝCH VĚCÍ

Příloha k _____

čj. _____ ze dne _____ 199 ____

Dlužník _____

_____ DIČ (příp. RČ/IČO): _____

Celkový počet stran:

Se soupisem movitých věcí dlužníka bylo započato (uveďte místo, datum a čas):

Soupis movitých věcí dlužníka je prováděn pro správce daně:

Soupisu movitých věcí dlužníka jsou přítomni:

Nedoplatek přikázaný k vymáhání exekučním příkazem čj. _____

ze dne _____ **199** _____ _____ Kč

Dlužníkem zaplaceno: _____ Kč

K vymáhání zůstává: _____ Kč

K tomu exekuční náklady za výkon zabavení: _____ Kč
(§ 73a odst. 3 a 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o správě daní")

K tomu předpokládané exekuční náklady za výkon prodeje: _____
Kč
(§ 73a odst. 4 a 7 zákona o správě daní a poplatků)

Rozsah soupisu věcí _____ Kč

Osobní, majetkové a rodinné poměry dlužníka podle zběžného zjištění výkonného úředníka správce daně při výkonu exekuce (uveďte v rozsahu nutném pro posouzení postižitelnosti sepsaných věcí):

Pol. číslo	Název věci	Stav věci	Jednotka množství	Cena věci dle výkonného úředníka v Kč	Jiný údaj
	Součet - převádí se*)				

*) nehodící se škrtněte

Důležitá zjištění při výkonu exekuce, zejména v čí prospěch váznou na sepsaných movitých věcech závady, které zanikají přechodem vlastnictví k věci na vydražitele. (Závadami se rozumějí především předkupní právo, právo zadržovací i právo zástavní, ať smluvní či zákonné.)

Vyjádření dlužníka:

Prohlášení dlužníka, zda sepsané věci nebyly již postiženy při výkonu rozhodnutí prováděném soudem nebo jiným státním orgánem.

Rozhodnutí a opatření učiněná výkonnými úředníky správce daně na místě:

Soupis movitých věcí dlužníka se také doručuje:

Soupis movitých věcí dlužníka byl ukončen dne _____ 199 _____ v _____ hod.

Sepsané věci dlužníka jsou uvedeny v soupisu, s uvedením stručného popisu a ocenění výkonnými úředníky správce daně pod položkou 1 až _____ na stranách 1 až _____ v celkové ceně _____ Kč (slovy Kč _____).

Dalšími nedílnými přílohami tohoto soupisu movitých věcí jsou (uvést mj. i pořízenou fotodokumentaci, videozáznam apod.):

O soupisu movitých věcí dlužníka je vypracován protokol o ústním jednání - úřední záznam (dle § 12-13 zákona o správě daní)*):

Čitelné podpisy výkonných úředníků správce daně

Čitelný podpis dlužníka

V _____

dne _____ 199 _____

Čitelné podpisy ostatních přítomných

*) nehodící se škrtněte

PŘÍLOHA č. 8

Finanční úřad v Českých Budějovicích
F.A.Gerstnera 1/5, 370 01 České Budějovice

č.j. 168963/04/077940/2602

Dražební vyhláška

Finanční úřad v Českých Budějovicích podle ustanovení § 73 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisu, v souladu s ustanovením § 336b občanského soudního řádu (zákona č. 99/1963 Sb., ve znění pozdějších předpisů) a k provedení exekučního příkazu č.j. 108350/01/077940/2602 ze dne 26. 4. 2001 vyhlašuje

veřejnou dražbu nemovitosti

I.

Dražba se uskuteční **v pondělí 6. září 2004 od 14.30 hodin** v budově Finančního úřadu v Českých Budějovicích, F.A.Gerstnera 1/5, České Budějovice, v přízemí v zasedací místnosti č. 18. Registrace dražitelů proběhne v místě konání dražby od 13.30 hod. do 14.00 hod. Dražitelé se při registraci prokáží platným osobním prukazem, dražitelé zastupující právnickou osobu ještě písemným pověřením.

II.

Předmětem dražby je pozemek – lesní pozemek a lesní porost p.č. 102/2 o výměře 23.707 m^2 v katastrálním území Košín vedený na listu vlastnictví č. 124 u Katastrálního úřadu pro Jihočeský kraj, katastrální pracoviště Tábor. Jedná se o les s modříny a smrky.

III.

Výsledná cena nemovitosti je stanovena pravomocným rozhodnutím správce daně čj. 36686/04/077940/2602 ze dne 10. 2. 2004 a činí 50.000,-Kč. Nejnižší podání je 2/3 z ceny výsledné tj.

33.340,- Kč

Nahlédnout do znaleckého posudku a získat bližší informace je možno na Finančním úřadu v Českých Budějovicích kancelář č. 322, tel: 387723489. Případnou prohlídku je možno domluvit na Finančním úřadu v Českých Budějovicích, kancelář č. 322 tel: 387723489 v termínu od 30. 8. 2004 do 3. 9. 2004.

IV.

Podmínkou účasti v dražbě je prokazatelně složená dražební jistota ve výši 20.000,- Kč.

Dražební jistotu lze uhradit:
a) bezhotovostním převodem na účet č. 35-7629-231/0710 u ČNB v Českých Budějovicích, KS 1148, VS - u fyzické osoby její rodné číslo, u právnické osoby její IČO - doložit

Dále Finanční úřad v Českých Budějovicích vyzývá tímto všechny osoby, aby uplatnění případných práv, která nepřipouštějí dražbu (§267 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád) bylo prokázáno před započetím dražby. Pozdní uplatnění takovýchto práv již nemůže být uplatněno na újmu vydražitele.

Finanční úřad v Českých Budějovicích současně vyzývá všechny, kdo jsou odkázáni se svými nároky na nejvyšší podání, aby udali výši svých nároků i s příslušenstvím ke dni dražebního jednání a prokázali je listinami, s upozorněním, že jinak bude k jejich nárokům přihlíženo jen podle obsahu spisů. Věřitelé současně musí prohlásit, zda žádají zaplacení v hotovosti před dražebním jednáním. Nepožádají-li, může vydražitel dluh převzít.

IX.

Podmínky účasti na dražbě a její průběh upravuje Dražební řád při dražbě věcí nemovitých ze dne 1.10.2001.

X.

Proti této vyhlášce mohou podat účastníci řízení námitky podle § 52 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a to písemně nebo ústně do protokolu u podepsaného správce daně do 30-ti dnů ode dne doručení. Podané námitky nemají odkladný účinek.

V Českých Budějovicích, dne 8. 7. 2004

Finanční úřad v Českých Budějovicích
F. A. Gerstnera 1/5
370 01 ČESKÉ BUDĚJOVICE 1
Čj.: 108350/01/077940/2602
Vyřizuje:
Telefon: linka:
Fax: č. dveří:

V Českých Budějovicí
dne 26.04.2001

PŘÍLOHA č. 9

Dlužník:

RČ:

ZLÍN
760 01 ZLÍN 1

E X E K U Č N Í P Ř Í K A Z
na prodej nemovitostí

Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 73 odst. 6 písm. d) a § 73 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o správě daní a poplatků") a s přiměřeným použitím § 335 a následujících zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "občanský soudní řád"), takto:
k vymožení vykonatelného nedoplatku v částce 408000.00 Kč

se nařizuje

provést prodej nemovitosti dlužníka v dražbě a z výtěžku prodeje uspokojit vykonatelný nedoplatek, včetně příslušejících částek exekučních nákladů dle § 73a zákona o správě daní a poplatků.

Předmětem výkonu exekuce podle § 73 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a § 335 odst. 1 občanského soudního řádu je níže označená nemovitost, u níž je prokázáno, že je ve vlastnictví dlužníka:
LV č. 124, katastrální území 01 Košín, kód: 670910

Parcela č.	výměra
102/2	23707

Podle § 73 odst. 6 písm. d) zákona o správě daní a poplatků a 335b odst. 1 občanského soudního řádu

se dlužníkovi zakazuje,

aby po doručení exekučního příkazu v něm označenou nemovitost převedl na někoho jiného nebo ji zatížil a dlužníkovi se ukládá, aby do 15 dnů po doručení tohoto exekučního příkazu oznámil písemně nebo ústně do protokolu shora uvedenému správci daně, zda a kdo má k nemovitosti předkupní právo. Při neoznámení této skutečnosti dlužník odpovídá za škodu tím způsobenou.

Uvedený dlužník nezaplatil ke dni 26.04.2001 shora uvedenému správci daně podle

1) vykonatelného výkazu nedoplatků

pod položkou: 001 číslo jednací: 196857/00/077960/3090
sestaveného ke dni: 13.10.2000

Pořadí	rozhodnutí čj/ustanovení zákona	vydaného dne	splatného dne
Druh daně			splatnou částku (Kč)
1	pokuta ČIŽP-ochr.les	20.07.2000	25.08.2000
Pokuty dle zákona č. 282/1991 Sb. - ochrana lesa			400000.00

Tuto částku vykázaných nedoplatků (Kč) : 400000.00

Celková částka nedoplatků (Kč) : 400000.00

Podle § 73a odst. 3 a 6 zákona o správě daní a poplatků se uvedená celková částka nedoplatků zvyšuje o exekuční náklady za výkon zabavení ve výši: 8000.00 Kč,
na vykonatelný nedoplatek ve výši: 408000.00 Kč,

(slovy: ČTYŘISTAOSMTISÍC Kč).

P o u č e n í:

Exekuční příkaz se podle § 73 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a § 335a odst. 2 občanského soudního řádu vztahuje na označenou nemovitost i s jejími součástmi a příslušenstvím; to platí i o movitých věcech, které jsou příslušenstvím nemovitosti.

Pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním. Za porušení této povinnosti lze uložit pokutu (§ 24 a 25 zákona o správě daní a poplatků).

Všechny osoby, jimž je tento exekuční příkaz doručen, mohou proti němu podat písemně nebo ústně do protokolu u shora uvedeného správce daně do patnácti dnů ode dne doručení námitky. Podané námitky nemají odkladný účinek pro samotné řízení (§ 52 a § 73 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků).

L.S.

vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce

Finanční úřad v Českých Budějovicích
F. A. Gerstnera 1/5
370 01 ČESKÉ BUDĚJOVICE 1
Čj.: 40888/06/077940/2602
Vyřizuje:
Telefon: 387 723 489 linka: 489
Fax: 386 353 394 č. dveří: 322

V Českých Budějovicí
dne 15.02.2006

PŘÍLOHA č. 10

21 -02- 2006

Dlužník:

RČ: IČ:

370 07 ČESKÉ BUDĚJOVICE 7

R O Z H O D N U T Í
o zřízení zástavního práva

Shora uvedený správce daně rozhodl podle ust. § 72 zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o správě daní a poplatků)" , a § 152 a následujících zákona č.40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "občanský zákoník"),

takto:

k zajištění níže uvedených daňových pohledávek za shora uvedeným dlužníkem v celkové výši 204775.00 Kč
(slovy: DVĚSTĚČTYŘITISÍCESEDMSETSEDMDESÁTPĚT Kč).
a jejich příslušenství (§ 58 zákona o správě daní a poplatků) se zřizuje zástavní právo k:

Pořadí
Specifikace zástavy

001
LV č. katastrální území

POZEMKY

parcela č.	výměra m2	druh pozemku	způsob využití
KN	234	zastavěná pl.	budova
KN	754	ostat.pl.	manipul.pl.
KN	2194	orná půda	zem.půd.fond

BUDOVY

část obce,budova	způsob využití	parcely KN, LV
	bydlení	KN

Pořadí
Specifikace zástavy

002
LV č. katastrální území:
RČ: podíl 1/2

POZEMKY

parcela	typ	výměra m2	původní k.ú.
PK	celá parcela	9499	(622532) Rožnov-jih
PK	celá parcela	457	(622532) Rožnov-jih
PK	celá parcela	10491	(622532) Rožnov-jih
PK	celá parcela	4370	(622532) Rožnov-jih

003
LV č. katastrální území:

POZEMKY

parcela	výměra m2	druh pozemku	způsob využití
KN 8/1	185	zastavěná pl.	budova
KN /2	38	zastavěná pl.	budova
KN	685	zahrada	zem.půd.fond

BUDOVY

část obce,budova	zp.využití	parcely KN,LV	
budova bez č.p./č.e.	garáž	KN	Č.Budějovice 6
č.p	bydlení	KN	Č.Budějovice 6

Shora uvedený správce daně eviduje za daňovým dlužníkem tyto daňové pohledávky:

a) vyměření daní

Položka Číslo jednací Druh daně	vydané	částka (Kč)
001 44697/04/077960/2814 Daň z nemovitostí	31.01.2005	9.00
002 122029/05/077910/6408 Daň z přidané hodnoty	28.04.2005	31685.00
003 191286/05/077910/6408 Daň z přidané hodnoty	03.08.2005	77372.00
004 213853/05/077910/6408 Daň z přidané hodnoty	15.09.2005	4606.00
005 239830/05/077910/6408 Daň z přidané hodnoty	25.10.2005	62321.00
006 262323/05/077910/6408 Daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání	07.12.2005	24800.00
007 29145/06/077910/6408 Daň silniční	31.01.2006	3840.00
Celkem (Kč) :		204633.00

b) zálohy na daně

Položka Druh daně	ustanovení zákona		částka (Kč)
008 Daň z nemovitostí	§ 46 odst. 5 pís.	zák. č. 337/1992 Sb.	142.00
Celkem (Kč) :			142.00

Daňové pohledávky celkem **204775.00 Kč.**

P o u č e n í:

Podle § 163 občanského zákoníku je daňový dlužník povinen se zdržet všeho, čím se zástava zhoršuje na újmu správce daně. Podle § 164 občanského zákoníku působí zástavní právo vůči každému pozdějšímu vlastníku zástavy.

Pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním. Za porušení této povinnosti lze uložit pokutu (§ 24, 25 zákona o správě daní a poplatků).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat odvolání ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po jeho doručení. Odvolání lze podat písemně nebo ústně do protokolu u shora uvedeného správce daně (§ 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků).

L.S.

(označení správce daně)

Čj. _____

Vyřizuje: _____ č. dveří. _____

Telefon: _____ linka: _____

V _____ dne _____ 199 ___

DORUČENKA

PŘÍLOHA č. 11

Daňový subjekt:

Daňové identifikační číslo:
(příp. RČ/IČO)

ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZ

Podepsaný správce daně pokládá za ohrožené vybrání úhrady ke dni vydání tohoto příkazu nesplatné - nestanovené*) daně

_____

na - za*) období _____ 199 ___ v době její splatnosti a vymahatelnosti.

Proto p ř í k a z u j e podle § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní"), abyste nejdéle do tří dnů ode dne doručení tohoto příkazu zajistil v jeho prospěch uvedenou daň složením jistoty

v částce _____ Kč, slovy _____ Kč.

Jistotu složte na účet správce daně číslo _____

u pobočky banky _____ v _____

konstantní symbol _____, variabilní symbol _____ - do depozitní úschovy*)

_____

_____

_____

Odůvodnění:

Proti zajišťovacímu příkazu lze podat písemně nebo ústně do protokolu u podepsaného správce daně odvolání, a to ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení tohoto příkazu. Odvolání nemá odkladné účinky vůči zajišťovacímu příkazu (§ 48 odst. 3, 5 a § 71 odst. 3 zákona o správě daní).

otisk úředního razítka

(podpis s uvedením jména, příjmení a funkce pověřeného pracovníka správce daně)

25 5500 MFin 5900 - vzor č. 4

*) nehodící se škrtněte

PŘÍLOHA č. 12

Vzor č. 3 – ŽÁDOST O VYMÁHÁNÍ /ZAJIŠTĚNÍ/

Příslušný orgán dožadujícího státu, adresa, telefon, fax, číslo bankovního účtu (IBAN, BIC), atd.

(Jméno, e-mailová adresa, telefon, fax a jazykové znalosti příslušného úředníka)

Číslo spisu:
SS_RR_aaaa_bbbb_ 20YYMMDD-00-RR

typ žádosti –ŽOV –příchozí/odchozí

Komu : (popis příslušného orgánu jiného státu)

referenční číslo:

žádost
odpověď
související čj

čj zahraniční

čj MF

čj FŘ

čj FÚ

poznámka

ŽÁDOST O VYMÁHÁNÍ /ZAJIŠTĚNÍ/

Já, níže podepsaný ***(Jméno a funkce)***,

oprávněný zástupce výše uvedeného příslušného orgánu dožadující země, tímto žádám o:

☐ — vymáhání následující pohledávky doložené vykonatelným exekučním titulem v souladu s ustanovením článku 7 Směrnice 76/308/EEC; podmínky článku 7 (2) (a) a (b) jsou splněny. (Článek 12, (2) odst. 2 aplikován: ano ☐ ne ☐.)

☐ — zajištění podle čl. 13 Směrnice 76/308/EHS.

Pokažte, prosím, celkovou částku vymožené pohledávky:

Číslo účtu (IBAN, BIC)
Jméno a adresa držitele účtu
Reference o platbě

Platba ve splátkách je:

☐ přijatelná bez další konzultace
☐ přijatelná pouze po konzultaci
☐ není přijatelná

.....

(Podpis)

(Úřední razítko)

Informace o příslušné fyzické nebo právnické osobě

(a) Pro fyzické osoby: *Jméno Příjmení*
Rodné příjmení

Datum a místo narození: *Datum* *Místo*

Pro právnické osoby: *Právní forma*
Název společnosti

Adresa (☐známá ☐předpokládaná): *(Ulice, č.p.)*
(Město, PSČ)
(Země)

☐ Dlužník ☐ spoludlužník ☐ třetí strana

(b) Jméno dlužníka, liší-li se od výše uvedené osoby:

Adresa (☐známá ☐předpokládaná): *(Ulice, č.p.)*
(Město,PSČ)
(Země)

(c) Další údaje k výše uvedeným osobám:

Informace týkající se pohledávky (pohledávek)

(Použitý směnný kurz:)

Druh pohledávky (ek)	Výše pohledávky ([2]) ([3])	Částka pokut a penále ([2]) ([3])	Částka úroků do data podpisu žádosti ([2]) ([3])	Částka nákladů do data podpisu žádosti ([2]) ([3])	Celková částka pohledávky ([3])	Datum, od kdy je možné vymáhat	Datum, kdy byl adresát vyrozuměn o exekučním titulu	Promlčecí lhůta	Odkaz na exekuční titul	Další informace
	CZK	CZK	CZK	CZK	CZK					
	CZK	CZK	CZK	CZK	CZK					
	CZK	CZK	CZK	CZK	CZK					
	CZK	CZK	CZK	CZK	CZK					
	CZK	CZK	CZK	CZK	CZK					
	CZK	CZK	CZK	CZK	CZK					
				Celková částka pohledávky:	CZK					

Další informace

([2]) U více druhů pohledávek označte jejich výši. ([3]) Jednotlivé částky vyjádřete v měně obou států

	typ žádosti – ŽOV– příchozí/odchozí referenční číslo:		
	žádost	odpověď	související čj
čj zahraniční			
čj MF			
čj FŘ			
čj FÚ			
poznámka			

ODPOVĚĎ NA ŽÁDOST O VYMÁHÁNÍ (ZAJIŠTĚNÍ)

Datum	č.	Sdělení	Dožadující orgán	Dožádaný orgán
	A	**Na základě obdržené žádosti:**		
☐	1	Dožádaný orgán potvrzuje přijetí žádosti o vymáhání / zajištění.		
☐	2	Dožádaný orgán vyzývá dožadující orgán k doplnění žádosti o následující informace:		
☐	3	Dožadující orgán: ☐ a poskytuje na žádost následující dodatečné informace: ☐ b není schopen poskytnout dodatečné informace, neboť:		
☐	4	Dožádaný orgán potvrzuje přijetí dodatečných informací a zahajuje řízení.		
	B	**Ihned po zahájení řízení, nejpozději však ke konci každého šestého měsíce uplynulého od potvrzení přijetí žádosti o vymáhání:**		
☐	5	Dožádaný orgán učinil následující kroky k vymáhání /zajištění: ☐ a Spojil se s dlužníkem a vyzval dlužníka k zaplacení. ☐ b Povolil zaplacení daně ve splátkách. ☐ c Zahájil vymáhání.		
☐	6	Činnosti stále probíhají, v případě změn Vás budeme informovat.		
	C	**Kdykoliv:**		
☐	7	Tyto činnosti mají následující výsledky: ☐ a Pohledávka byla plně vymožena. ☐ b Pohledávka byla částečně vymožena, a to ve výši: ☐ Nebudou učiněna žádná další opatření. ☐ Ve vymáhání budeme pokračovat. ☐ c Došlo k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství. ☐ d Bylo povoleno zaplacení daně ve splátkách ve výši:		
☐	8	Pohledávka (nebo její část) nemůže být vymožena / zajištěna z následujících důvodů:		
		☐ a1 Dlužník / spoludlužník / třetí strana není znám(a). ☐ a2 Dlužník / spoludlužník / třetí strana se přestěhoval(a) na následující adresu: ☐ a3 Dlužník / spoludlužník / třetí strana se odstěhoval(a) na neznámou adresu. ☐ b Dlužník / spoludlužník / třetí strana zemřel(a) dne: ☐ c Dlužník / spoludlužník / třetí strana je v platební neschopnosti. ☐ d Dlužník / spoludlužník / třetí strana je v úpadku a byl podán návrh na prohlášení konkursu Datum usnesení o prohlášení konkursu: Datum ukončení řízení: ☐ e Dlužník / spoludlužník / třetí strana je v úpadku, vymáhání není možné. ☐ f Jiné:		

☐	9	Dožadující orgán informuje dožádaný orgán, že pohledávka byla napadena / byl napaden exekuční titul. Z tohoto důvodu: ☐ a žádá o odložení vymáhání pohledávky - v návaznosti na článek 12 (2), odst. 1 Směrnice rady 76/308/EHS ☐ b doporučuje zajistit pohledávku a její příslušenství v souladu s čl. 13 Směrnice rady 76/308/EHS ☐ c žádá o vymožení pohledávky v návaznosti na čl. 12 (2), odst. 2 Směrnice rady 76/308/EHS.
☐	10	Dožádaný orgán oznamuje dožadujícímu orgánu, ☐ a že právní normy, předpisy a administrativní postupy platné v jeho členské zemi nepovolují jednání uvedené v článku 12 (2), odst. 2 Směrnice rady 76/308/EHS. ☐ b že bude jednat na základě NR 9, písm. a/b/c
☐	11	Dožádaný orgán informuje, že obdržel oznámení o napadení pohledávky či napadení exekučního titulu a v souladu s čl. 12 (2), odst. 1 Směrnice rady 76/308/EHS odloží vymáhání pohledávky. Dále ☐ a zajistil daňovou pohledávku a její příslušenství ☐ b žádá dožadující orgán o sdělení, zda má pohledávku vymáhat na základě čl. 12 (2), odst. 2 Směrnice rady 76/308/EHS. ☐ c oznamuje dožadujícímu orgánu, že právní normy, předpisy a administrativní postupy platné v jeho členské zemi nepovolují jednání uvedené v článku 12 (2), odst. 2 Směrnice rady 76/308/EHS.
☐	12	Dožadující orgán je informován, že došlo k napadení pohledávky či napadení exekučního titulu a žádá dožádaný orgán, aby ☐ a odložil vymáhání pohledávky do doby rozhodnutí příslušného orgánu v dané věci. ☐ b pokračoval ve vymáhání pohledávky na základě čl. 12 (2), odst. 2 Směrnice rady 76/308/EHS. ☐ c pokračoval ve vymáhání pohledávky, neboť stanovená daňová povinnost nebyla zpochybněna (rozhodnutí oprávněného orgánu vydáno dne:).
☐	13	Dožadující orgán bere zpět žádost o vymáhání / o zajištění.
☐	14	Dožadující orgán doplňuje žádost o vymáhání / zajištění následovně:
	D	**Do sedmi dnů od uplynutí tříměsíční lhůty po obdržení žádosti o vymáhání**
☐	15	Dožádaný orgán nesplnil tříměsíční lhůtu uvedenou v článku 8 Směrnice rady 76/308/EHS z těchto důvodů:
	E	**JINÉ:**
☐	16	Jiné: