

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA PRÁVNICKÁ

Diplomová práce

Správa daní

se zaměřením na vymáhací řízení

Plzeň 2013

Jindřich Lorenc

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta právnická

Katedra národního hospodářství a finančního práva

Diplomová práce

Správa daní se zaměřením na vymáhací řízení

Zpracoval: Jindřich Lorenc

Konzultant diplomové práce: Ing. Josef Nocar

Plzeň 2013

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jindřich LORENC**
Osobní číslo: **R11M0201P**
Studijní program: **M6805 Právo a právní věda**
Studijní obor: **Právo**
Název tématu: **Správa daní se zaměřením na vymáhací řízení**
Zadávací katedra: **Katedra finančního práva a národního hospodářství**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Historie správy daní a daňové exekuce
2. Stávající právní úprava správy daní
3. Obecná hlediska vymáhání daňových nedoplatků
4. Jednotlivé způsoby daňové exekuce
5. Mezinárodní prvek při výkonu rozhodnutí v daňovém řízení
6. Shrnutí, závěry a doporučení

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 50

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

- Funk, V. Naše berní právo. Praha: Náklad knihovny sborníku věd státních a právních, 1934.
- Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem komplexní pohled na problémy správy daní. Olomouc: ANAG, pol. s r.o., 2001.
- Kobík, J. a kol. Orientační průvodce novým daňovým řádem. Praha: 1. VOX, a.s. ? Nakladatelství, 2010.
- Grossová, M. Exekuce na peněžitá plnění v současné právní praxi. Praha: Linde , 2007.
- Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. Praha: C.H.Beck, 2002.
- Tripes, A. Exekuce v soudní praxi. Praha: C.H.Beck, 2006.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Josef Nocar

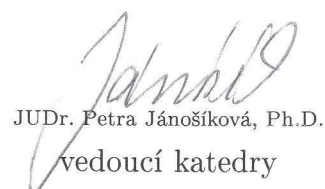
Katedra finančního práva a národního hospodářství

Datum zadání diplomové práce: 19. března 2012

Termín odevzdání diplomové práce: 31. března 2013



Doc. JUDr. Jan Pauly, CSc.
děkan



JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 12. září 2012

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Plzeň, červen 2013

Obsah

1	ÚVOD.....	1
2	HISTORIE SPRÁVY DANÍ A DAŇOVÉ EXEKUCE	3
3	ZÁKON O SPRÁVĚ DANÍ A POPLATKŮ	5
3.1	ZÁKLADNÍ PRÁVNÍ PŘEDPISY UPRAVUJÍCÍ DAŇOVOU EXEKUCI DO ÚČINNOSTI DAŇOVÉHO ŘÁDU	5
3.2	DALŠÍ PRÁVNÍ PŘEDPISY UPRAVUJÍCÍ DAŇOVOU EXEKUCI A S NÍ SOUVISEJÍCÍ.....	7
4	HLEDISKA VYMÁHÁNÍ DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ DLE ZÁKONA O SPRÁVĚ DANÍ A POPLATKŮ.....	10
4.1	OBECNÉ POJMY	10
4.1.1	<i>Základní zásady daňového řízení</i>	<i>10</i>
4.1.2	<i>Základní pojmy.....</i>	<i>11</i>
4.1.3	<i>Vymáhání daňových nedoplatků.....</i>	<i>17</i>
4.1.4	<i>Daňová exekuce.....</i>	<i>20</i>
4.1.5	<i>Exekuční titul.....</i>	<i>21</i>
4.2	PROCESNÍ ASPEKTY VYMÁHÁNÍ A DAŇOVÉ EXEKUCE	23
4.2.1	<i>Způsoby daňové exekuce</i>	<i>25</i>
5	DAŇOVÝ ŘÁD	27
5.1	ZÁSADNÍ ZMĚNY ÚPRAVY DAŇOVÉHO ŘÁDU OPROTI ZÁKONU O SPRÁVĚ DANÍ A POPLATKŮ	28
5.2	K DAŇOVÉMU ŘÁDU OBECNĚ.....	33
5.3	ZÁKLADNÍ ZÁSADY DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ	34
6	VYMÁHÁNÍ DANÍ DLE DAŇOVÉHO ŘÁDU OBECNĚ.....	37
6.1	OBECNÁ HLEDISKA	37
6.2	VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ.....	37
6.3	NEDOPLATEK	39
6.4	PROHLÁŠENÍ O MAJETKU.....	41
6.5	ASPEKTY DAŇOVÉ EXEKUCE.....	42
6.6	ODKLAD A ZASTAVENÍ DAŇOVÉ EXEKUCE	44
6.7	VYLOUČENÍ MAJETKU Z DAŇOVÉ EXEKUCE	46
6.8	NÁKLADY EXEKUCE.....	46
7	JEDNOTLIVÉ ZPŮSOBY DAŇOVÉ EXEKUCE	48
7.1	DAŇOVÁ EXEKUCE MAJETKOVÝCH PRÁV	48
7.2	EXEKUČNÍ PŘÍKAZ NA PŘIKÁZÁNÍ POHLEDÁVKY Z ÚČTU U POSKYTOVATELE PLATEBNÍCH SLUŽEB.	49
7.3	EXEKUČNÍ PŘÍKAZ NA JINÉ PENĚŽITÉ POHLEDÁVKY	51
7.4	EXEKUCE NA JINÁ MAJETKOVÁ PRÁVA.....	52
7.5	EXEKUČNÍ PŘÍKAZ NA SRÁŽKU ZE MZDY	52
7.6	EXEKUČNÍ PŘÍKAZ NA PRODEJ MOVITÝCH VĚCÍ.....	55
7.6.1	<i>Exekuce prodejem movitých věcí - obecně.....</i>	<i>55</i>
7.6.2	<i>Exekuční příkaz a jeho doručení.....</i>	<i>58</i>
7.6.3	<i>Provedení exekuce.....</i>	<i>59</i>
7.7	EXEKUČNÍ PŘÍKAZ NA PRODEJ NEMOVITOSTI.....	65
8	MEZINÁRODNÍ PRVEK PŘI VÝKONU ROZHODNUTÍ V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ ...	72
8.1	HISTORICKÝ EXKURZ	72
8.2	NOVÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA	73
9	SHRNUTÍ, ZÁVĚRY A DOPORUČENÍ.....	77
	SUMMARY.....	79
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	80

1 Úvod

V současné době můžeme sledovat vzrůstající zájem odborné i laické veřejnosti o problematiku správy daní a s tím nedomyslitelně související daňovou exekuci. Daně, jejich systém a samozřejmě jejich správa jsou v centru dění zejména pro svou nezastupitelnou úlohu při plnění státního rozpočtu a nastavení daňových odvodů majících vliv na zatížení jak domácností, respektive soukromých fyzických osob, tak i podnikatelů – fyzických i právnických osob, které často zvažují, zda je pro ně ještě výhodné setrvat a odvádět daně v České republice.

Správa daní je realizována jako projev výkonné moci státu jako jedna z oblastí výkonu veřejné správy veřejných záležitostí. Správu daní tak můžeme chápat jak ve smyslu povinností a oprávnění vymezených v zákoně – daňovém řádu, tak ve smyslu funkčním.

V době nedávno minulé jsme mohli sledovat změny v právní úpravě, kdy došlo k celkové rekonstrukci základního zákona upravujícího daňové řízení a od 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost zákon nový - daňový řád.

V době zpracovávání této diplomové práce se celá společnost s globálně provázanými ekonomickými trhy potýká s finanční a ekonomickou krizí, státní rozpočty dosahují nepoznaných deficitů. S tím souvisí nutné budoucí úpravy daňových systémů, kdy bude třeba nalézt rovnováhu mezi daňovým zatížením a dobrovolným odvodem daní a v případě, že se tak nestane, zabezpečit efektivní a rychlé vymáhací řízení, respektive provedení daňové exekuce.

Pro svou diplomovou práci jsem zvolil téma správy daní se zaměřením na vymáhací řízení, protože jde o téma, které znám z jeho praktické stránky ze své dřívější činnosti exekutora finančního úřadu. V diplomové práci zachycuji složitou problematiku vzájemných vztahů účastníků v rámci daňového řízení a zejména v rámci řízení vymáhacího a následně prováděných exekucí ve věci daňových nedoplatků.

Cílem práce je podat širší pohled na daňovou exekuci ze strany správce daně a poukázat na změny, k nimž došlo od 1. 1. 2011 s nabytím účinnosti daňového řádu.

Druhá kapitola je věnována stručnému historickému exkursu do správy daní a berní exekuce.

Třetí a čtvrtá kapitola jsou věnovány minulé právní úpravě podle zákona o správě daní a poplatků, a to obecnému základu i podrobné úpravě vymáhacího řízení.

V páté kapitole určené specifickým daňového řádu je popsána platforma, z níž vycházejí další kapitoly věnované konkrétním institutům a odvozeným otázkám souvisejícím s touto oblastí.

Šestá a sedmá kapitola se podrobně zabírají vymáháním daňových nedoplatků, jednotlivým postupům správce daně při vymáhání daňových nedoplatků jednotlivými způsoby daňové exekuce, je zde poukázáno na problematické body stávající právní úpravy a praxe.

Mezinárodní aspekty výkonu rozhodnutí v daňovém řízení a podmínky mezinárodní spolupráce jsou popsány v kapitole osmé.

Devátá kapitola se pak věnuje krátkému závěrečnému shrnutí problematiky a načrtnutí návrhů možných postupů do budoucna.

Jako bývalý pracovník správce daně – exekutor – jsem toho názoru, že je třeba nalézt rovnováhu mezi oprávněními správce daně, a odpovídajícími povinnostmi daňových subjektů tak, aby nedocházelo k „šikanoznímu“ chování ze strany státního orgánu a na druhou stranu daňové subjekty neměly příležitost mařit (a pokud možno byly minimalizovány jejich důvody mařit) daňové řízení. S tím souvisí požadavek jak na propracovanou právní úpravu, tak na odbornost aparátu pracovníků finančních úřadů, který by měl mít schopnosti i čas využívat efektivně všech prostředků, které právní systém poskytuje, s čímž souvisí úprava vnitřní systematiky práce, specializace činnosti, odstranění tzv. čárkového měření kvality práce apod.

2 Historie správy daní a daňové exekuce

Historii úpravy daňové exekuce v českém státě můžeme sledovat již od vzniku samostatného českého státu 28. října 1918. Vymáhání daní, exekuce, byla upravena pouze recipovanými výnosy jednotlivých ministerstev z doby Rakousko – Uherské monarchie.¹ Daňová exekuce nebyla až do roku 1927 upravena jednotným právním předpisem, nebyla upravena dokonce ani na zákonné úrovni. V roce 1927 byl vydán zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních, kterým byl zaveden jednotný postup vymáhání, kdy úřad, který daň vyměřil, byl i úřadem vymáhajícím (nařizujícím exekuci a žádajícím o povolení soudní exekuce).² Zákon o přímých daních částečně vycházel z recipovaných ministerských výnosů a částečně recipoval úpravu zákona č. 79/1986 ř. z., o řízení exekucním a zajišťovacím – exekuční řád. V zákoně o přímých daních byla berní – daňová exekuce rozsáhle upravena v ust. §§ 343 – 404 zákona. Vlastní výkon rozhodnutí mohl být proveden těmito způsoby:

- 1) zabavení svršků, prodej hmotných movitých věcí,
- 2) zabavení a vybrání peněžních pohledávek, vyjma pohledávky knihovní,
- 3) zabavení a provedení nároku na vydání nebo dodání hmotných movitých věcí.

Exekuce prodejem nemovitostí byla svěřena pouze soudu.

Zákon o přímých daních byl zrušen k 1. 1. 1953, kdy k tomuto datu byla v Československu provedena daňová reforma, v účinnost vstoupilo celkem deset daňových a poplatkových zákonů (zákon č. 73/1952 Sb., až 82/1952 Sb.). Výkon rozhodnutí a vymáhací řízení bylo upraveno Vyhláškou Ministerstva financí ze dne 2. 6. 1953 č. 162/1953 Ú.l., kterou bylo upraveno řízení ve věcech daňových a byly vydány společné předpisy k provedení daňových zákonů. Jako většina právních předpisů té doby však i úprava řízení vykonávacího postrádala základní principy právního státu, zde konkrétně princip rovnosti daňových subjektů, respektive rovnost daňových dlužníků před zákonem, a exekuce byla odlišná dle druhu subjektu vůči kterému by

¹ Zejména Výnos Ministerstva financí ze dne 4. 12. 1858 č. 46.060 ř. z., Výnos Ministerstva financí ze dne 4. 2. 1878 č. 2702 doplněný Výnosem ze dne 11. 4. 1891 č. 31.205 ř. z., Výnos Ministerstva financí ze dne 14. 5. 1879 č. 76 ř. z.

² Vybral, V. Nástin československého práva finančního. Praha: ORBIS, 1934, s. 45

měla být provedena. Daňová exekuce byla označována jakožto exekuce správní a mohla být vedena těmito způsoby:

- 1) exekuce na věci movité,
- 2) exekuce na plat a peněžité pohledávky,
- 3) exekuce na nároky na vydání nebo dodání movitých věcí a na tyto vydané nebo dodané movité věci.

Výše uvedená vyhláška ministerstva financí z roku 1952 byla zrušena vyhláškou ministerstva financí ze dne 15.2.1962 č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, s účinností od 28.2.1962, která upravovala správu daní s ohledem na tehdejší uspořádání státu. Daňová exekuce byla vůči různým daňovým subjektům prováděna různými postupy. Pokud se daňovým dlužníkem stala státní hospodářská organizace, byl pobožce Státní banky československé zaslán příkaz k vybrání z účtu, a to příslušným národním výborem. Pokud dlužníkem byla rozpočtová, družstevní nebo společenská organizace, musel příslušný národní výbor požádat o zaplacení nedoplatku organizaci nadřízenou dlužníkovi. Dále mohla být exekuce vedena těmito způsoby:

- 1) exekuce prodejem věcí movitých,
- 2) exekuce srážkami ze mzdy,
- 3) exekuce příkázáním pohledávky.

Uvedené předpisy upravovaly postup provedení daňové exekuce poměrně podrobně. Dosud nejmladší historie – úprava nedávno minulá - zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), byl oproti tomu úpravou značně stručnou a obecnou, věnující úpravě daňové exekuce pouhé dva paragrafy a odkazující při provedení výkonu rozhodnutí na přiměřený postup dle občanského soudního řádu, zákon č. 99/1963 Sb.³

Je však nutno zdůraznit, že ZSDP přes svou absenci podrobné úpravy daňové exekuce naprosto nově stanovil pro daňovou exekuci jako jeden ze způsobů výkonu rozhodnutí provést exekuci prodejem nemovitosti. Do té doby byla tato pravomoc svěřena pouze soudu a pokud byly dány důvody k postižení nemovitosti ve vlastnictví dlužníka, musel se vymáhající orgán se žádostí o výkon rozhodnutí obrátit na soud.

³ blíže popsáno dále

3 Zákon o správě daní a poplatků

Určité základní znaky a zásady zákonné právní úpravy správy daní zůstávají v moderním pojetí správy stejné. Úprava správy daní je zařazena, ve smyslu členění právních odvětví, v systematice právního řádu do oboru práva správního a současně práva finančního. Činnost správních orgánů zajišťujících správu daní je upravena předpisy správního práva, a to správního práva daňového. Daňové právo zahrnuje jak hmotněprávní normy upravující jednotlivé daně, vznik, obsah a zánik daňových povinností, tak i procesní normy upravující daňové řízení. Daňové řízení je zvláštním typem řízení, má sice znaky řízení správního, ale postupuje se v něm dle speciálního zákona, nikoli dle správního řádu.

Správa daní zůstává oblastí práva veřejného, daňový dlužník tedy ze zásady nemá rovné postavení se správcem daně, respektive státem. Daňová povinnost je dána zákonem, stejně tak celý proces vymáhání daňového nedoplatku a vztah mezi správcem daně a dlužníkem je upraven právními předpisy. Jelikož stát stanovuje povinnost platit daně, stanovuje zákonným způsobem také prostředky ke splnění, potažmo vynucení těchto povinností.

Co do daňové exekuce, je tato až tím nejzazším prostředkem k vybrání daně, který nastupuje až v případě, kdy dlužník dobrovolně, včas a řádně neuhradí daňový nedoplatek.¹ Jedná se o řízení svého druhu, jehož cílem je zajištění výkonu pravomocného rozhodnutí.

3.1 Základní právní předpisy upravující daňovou exekuci do účinnosti daňového řádu

Základním právním předpisem upravujícím daňové řízení, tedy i řízení daňové exekuce, byl až do doby nedávno minulý zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, „ZSDP“.

¹ Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem, komplexní pohled na problémy správy daní, Olomouc: ANAG, 2005, s. 508

ZSDP umožňoval provádět výkon rozhodnutí územním finančním orgánům, dalším správním a jiným státním orgánům a orgánům obcí věcně příslušným dle zvláštních zákonů ke správě daní.

ZSDP však neobsahoval podrobnou úpravu daňové exekuce ani postupu exekučního řízení, normativní úprava byla zakotvena v pouhých dvou ustanoveních §§ 73, 73a, kde byly stanoveny pouze základní podmínky pro zahájení řízení a jednotlivé způsoby výkonu rozhodnutí. ZSDP však v ustanovení § 73 odst. 7² stanovil přiměřené použití zákona č. 99/1963 S.b., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o.s.ř.“), tedy kde ZSDP jakožto lex specialis výslovně neupravoval způsob daňové exekuce, užila se pro výkon daňové exekuce příslušná ustanovení o.s.ř., který byl v tomto případě lex generalis. Z uvedeného vyplývá, že pokud se úprava nalézala v obou právních předpisech, přednost měla úprava lex specialis, tedy úprava obsažená v ZSDP.

Pro výkon daňové exekuce musel správce daně přiměřeně použít ustanovení o.s.ř., zejména jeho šesté části. Bylo nutné dbát zvláště následujících ustanovení o.s.ř. upravujících :

- 1) vymezení okruhu účastníků - § 255 o.s.ř.
- 2) důvody zastavení výkonu rozhodnutí - § 268 o.s.ř.
- 3) srážky ze mzdy - § 276-286, 291-298 o.s.ř.
- 4) srážky z jiných příjmů - § 299–302 o.s.ř.
- 5) příkázání pohledávek - § 303–319 o.s.ř.
- 6) postižení jiných majetkových práv - § 320–320a o.s.ř.
- 7) věci nepodléhající výkonu rozhodnutí - § 321–322 o.s.ř.
- 8) prodej movitých věcí - § 323-332 o.s.ř.
- 9) hotové peníze a jiné věci, u nichž nedochází k prodeji - § 333-334a o.s.ř.
- 10) prodej nemovitosti - § 335-337h o.s.ř.
- 11) prodej spoluvlastnického podílu - § 338 o.s.ř.
- 12) prodej zástavy - § 338a o.s.ř.

Pokud byla určitá část exekuce upravena jak v ZSDP tak i v o.s.ř., měla v daňové exekuci přednost úprava provedená v ZSDP. Při použití o.s.ř. je nutné si uvědomit, že

² § 73 ZSDP – Vymáhání daňových nedoplatků, odst. 7: Pro výkon daňové exekuce se použije přiměřeně občanského osudního řádu. Ministerstvo v dohodě s Ministerstvem spravedlnosti České republiky upraví obecně závazným právním předpisem podrobnosti postupu při výkonu daňové exekuce, zejména způsoby řešení střetu exekuce soudní a daňové.

při výkonu rozhodnutí dle o.s.ř. vystupuje soud, oprávněný a povinný, zatímco v daňovém řízení – v daňové exekuci vystupoval pouze oprávněný, jímž je správce daně, a povinný – daňový dlužník. Úkony, jež jsou dle o.s.ř. svěřeny soudu, prováděl přiměřeně při daňové exekuci správce daně. Přiměřené použití o.s.ř. je tedy nutno vykládat jako užití ustanovení o.s.ř. v plném rozsahu, s přihlédnutím k:

- 1) ZSDP nestanovil výslovně něco jiného,
- 2) zachování terminologie a postupů stanovených ZSDP,
- 3) rozdílné postavení finančního orgánu, jakožto orgánu správního - orgánu veřejné moci oproti soudu jakožto orgánu moci soudní,
- 4) rozdílné procesní postavení správce daně v rámci daňové exekuce oproti procesnímu postavení soudu (správce daně byl zároveň oprávněný i vykonavatel),

Užití o.s.ř. lze tedy spatřovat zejména ve vymezení okruhu účastníků, důvodů pro zastavení výkonu rozhodnutí a v úpravě jednotlivých způsobů výkonu rozhodnutí – exekuce.

V roce 2009 došla naplnění dlouhodobá snaha o vytvoření samostatného právního předpisu, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, účinný od 1. 1. 2011, kterým byla přesněji a podrobněji stanovena pravidla pro daňovou exekuci. Po mnohaletém úsilí byl nalezen kompromis mezi zájmy státu na straně jedné a daňových poradců zastupujících daňové subjekty na straně druhé. Podrobněji se tímto právním předpisem a jeho komparací s ZSDP budu zabývat v 7. kapitole.

3.2 Další právní předpisy upravující daňovou exekuci a s ní související

Pravomoc vést exekuční řízení - oprávnění vymáhat daňové nedoplatky bylo svěřeno správním orgánům – finančním úřadům zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů a celní správě zákonem č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. V ZSDP bylo stanoveno, že dle tohoto zákona postupovaly územní finanční orgány, další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány obcí v České republice věcně příslušné podle zvláštních právních předpisů ke správě daní, daňové subjekty, jakož i

třetí osoby v ZDSP stanovené. Na základě věcné, funkční a místní příslušnosti bylo dále diferencováno, který z orgánů disponujících uvedenou pravomocí byl oprávněn vést exekuční řízení v konkrétní věci.

Vzhledem k tomu, že v reálných situacích často dochází k vedení několika souběžných exekucí na téhož dlužníka na základě různých právních titulů a vedle správce daně tak vede na majetek dlužníka exekuci též jiný orgán (soud, soudní exekutor, jiný správní orgán – Česká správa sociálního zabezpečení), byla zákonem č. 119/2001 Sb., stanovena pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí, tak aby nedocházelo ke střetu kompetencí těchto orgánů.

Dalšími právními předpisy majícími vztah k daňové exekuci jsou zejména:

- 1) zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“),
- 2) zákon č. 513/1992 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“),
- 3) zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti a o změně dalších zákonů, exekuční řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „exekuční řád“), - správce daně má možnost požádat o provedení exekuce soudního exekutora,
- 4) zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZKV“),
- 5) zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „IZ“),
- 6) zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů,
- 7) zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů,
- 8) nařízení vlády č. 595/2006 Sb., o způsobu výpočtu základní částky, která nesmí být sražena povinnému z měsíční mzdy při výkonu rozhodnutí, a o stanovení částky, nad kterou je mzda postižitelná srážkami bez omezení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nařízení o nezabavitelných částkách“),
- 9) zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád),

ve znění pozdějších předpisů, kterým upravuje možnosti zhojit protiprávní stav způsobený neoprávněným vymáháním.

4 Hlediska vymáhání daňových nedoplatků dle ZSDP

4.1 Obecné pojmy

Správou daně se dle ust. § 1 odst. 2 ZSDP rozumělo právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.¹ Z užitého slova „zejména“ vyplývalo, že v legislativně upravené správě daně byla práva správce daně vyjmenována pouze demonstrativně, přesto bylo třeba upřít pozornost na oprávnění správce daně daň vymáhat. Demonstrativní výčet práv však nezakládal libovůli uplatnění jakýchkoli oprávnění, správce daně byl jakožto státní orgán vázán zákonem a ve smyslu čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky může činit pouze to, co mu umožňuje zákon.²

4.1.1 Základní zásady daňového řízení

Správce daně³ provádí vlastní správu daní v procesu daňového řízení. Daňové řízení je postup správce daně, jednotlivých daňových subjektů a třetích osob, který směřuje k vydávání rozhodnutí, individuálních správních aktů, k jejich přezkoumávání v rámci řádných i mimořádných opravných prostředků a k jejich případnému nucenému výkonu. Základní zásady daňového řízení byly přímo upraveny v ZSDP, a to v § 2 tohoto zákona, který je vymezil takto:

§ 2 ZSDP Základní zásady daňového řízení:

(1) Při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

¹ § 1 odst. 2 ZSDP

² ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky

³ §1 odst. 3 ZSDP - územní finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány územních samosprávných celků věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní

(2) Správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

(3) Při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

(4) Daňové řízení je vždy neveřejné.

(5) Jakékoliv osoby, s výjimkou daňových subjektů v daňovém řízení o jejich daňové povinnosti, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly; tato povinnost však nezprošťuje správce daně povinnosti poskytnout údaje osobě, která prokáže, že je oprávněna tyto údaje získat podle zvláštního právního předpisu. Této povinnosti mohou být zproštěny jen za podmínek stanovených tímto zákonem.

(6) Daňové řízení je povinen správce daně i z vlastního podnětu zahájit vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tom směru buď vůbec, nebo řádně své povinnosti.

(7) Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

(8) Všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti.

(9) Právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Přitom jsou povinny dodržovat zákony i ostatní obecně závazné právní předpisy.

4.1.2 Základní pojmy

Jak již bylo uvedeno v kapitole 2., daňová exekuce byla výslovně upravena pouze v § 73 ZSDP. Vzhledem k odkazu § 73 odst. 7 věty první ZSDP se o.s.ř. pro

výkon daňové exekuce užil přiměřeně, daňová exekuce však zůstávala jedním z institutů ZSDP, který byl vázán zásadami daňového řízení. Z těchto důvodů bylo nutno všechny skutečnosti, postup a okolnosti v průběhu daňové exekuce posuzovat zejména s ohledem na úpravu ZSDP, pouze podpůrně s ohledem na úpravu v o.s.ř., což kladlo velké nároky na interpretační a aplikační schopnosti správce daně, jakož i ostatních subjektů zúčastněných na daňové exekuci. Daňová exekuce byla v minulosti a stále zůstává až tím nejzazším prostředkem k vybrání daně, který nastupuje až v případě, kdy dlužník dobrovolně, včas a řádně nehradí daňový nedoplatek.⁴ Jedná se o řízení svého druhu, jehož cílem je zajištění výkonu pravomocného rozhodnutí.

Daňové řízení

ZSDP neobsahoval legální definici daňového řízení, Bakeš ve své práci Finanční právo – 3.⁵ daňové řízení definuje takto: „Daňovým řízením rozumíme právními předpisy stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů.“ Daňové řízení můžeme rozdělit na několik fází – řízení přípravné, vyměřovací řízení, řízení o opravných prostředcích (řádnych a mimořádných), inkasní a vymáhací řízení včetně řízení exekučního.

Správa daně

Ustanovení § 1 odst. 2 ZSDP stanovovalo legální definici pojmu správy daně tak, že „správou daně 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, vymáhat nebo kontrolovat podle ZSDP jejich splnění ve stanovené výši a době.“

Účastníci řízení

Účastníci daňového řízení: správce daně, daňový subjekt a třetí osoby.

Správce daně se v souladu s ust. § 1 odst. 3 ZSDP rozuměly územní finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány územních

⁴ Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem, komplexní pohled na problémy správy daní, Olomouc: ANAG, 2005, s. 508

⁵ Bakeš, M. a kol. Finanční právo – 3. Praha: C.H.BECK, 2003, s. 334

samosprávných celků věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, pokud jsou příjmem veřejného rozpočtu včetně státních fondů a Národního fondu. Územní finanční orgány vymezoval dále zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech⁶, soustavu územních finančních orgánů tvoří dle § 2 cit. zákona finanční úřady a finanční ředitelství. Příslušné odbory Ministerstva financí České republiky řídily finanční ředitelství, ty dále řídily podřízené finanční úřady.

Ustanovení § 19 o.s.ř. uvádí, kdo může být účastníkem občanského soudního řízení. Způsobilost být účastníkem řízení v občanském soudním řízení má ten, kdo má způsobilost mít práva a povinnosti; jinak ten, komu ji zákon přiznává. S tímto zákonným přiznáním souvisí ustanovení § 1 odst. 2, věta druhá ZSDP, které zakotvovalo správci daně při vymáhání způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech správy daní a v tomto rozsahu mu přiznávalo procesní způsobilost. Je věcí právního názoru, zda tato procesní způsobilost správce daně kryla i postavení správce daně při vymáhání pohledávek ve věcech dle ust. § 1 odst. 4 ZSDP – sankční odvody, poplatky, pokuty a penále, tedy zda se jednalo o správu daní jako takových, protože pouze ve věcech správy daní byla správci daně procesní způsobilost

⁶ § 1
(1) Územní finanční orgány jsou správní úřady, které
a) vykonávají správu daní podle zvláštního právního předpisu,
b) vykonávají finanční kontrolu podle zvláštního právního předpisu,
c) provádějí řízení o přestupcích v oboru své působnosti,
d) vykonávají kontrolu dodržování povinností stanovených zákonem o účetnictví a ukládají účetním jednotkám pokuty a povinnost odstranit protiprávní stav podle zvláštního právního předpisu,
e) vykonávají cenovou kontrolu a ukládají pokuty podle zvláštního právního předpisu,
f) z pověření Ministerstva financí (dále jen "ministerstvo") poskytují podle zvláštního právního předpisu mezinárodní pomoc při správě daní a při vymáhání některých finančních pohledávek,
g) převádějí výnosy daní, které vybírají a vymáhají a které nejsou příjmem státního rozpočtu, podle zvláštního právního předpisu,
h) vykonávají dozor nad loterieri a jinými podobnými hrami podle zvláštního právního předpisu,
i) vykonávají kontrolu
1. dodržování povinností při barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv podle zvláštního právního předpisu,
2. zda jsou skladovány nebo prodávány pouze značené tabákové výrobky,
3. zda je dodržován zákaz nabídky a prodeje lihovin a tabákových výrobků,
j) vykonávají správu odvodů za porušení rozpočtové kázně,
k) vykonávají kontrolu výkonu správy poplatků, které jsou příjmem státního rozpočtu, jsou-li k jejich správě věcně příslušné jiné orgány,
l) vybírají a vymáhají peněžité plnění, která podle tohoto nebo zvláštního zákona uložily,
m) přijímají a evidují splátky návratných finančních výpomocí poskytnutých Ministerstvem zemědělství v letech 1991 až 1995 včetně a případně úroky z nich vyplývající.
n) vykonávají další činnosti, stanoví-li tak zvláštní právní předpis.
(2) Působnosti uvedené v odstavci 1 písm. a) až m) vykonávají územní finanční orgány, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak.
§ 2 Soustavu územních finančních orgánů tvoří finanční úřady a finanční ředitelství.

v občanském soudním řízení přiznána. Obecný výklad finančních úřadů jakožto správců daně byl takový, že i v takových případech má správce daně způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení. Oproti tomu existoval i opačný právní názor, že mimo správu daní správcům daní zákon způsobilost být účastníkem řízení nepřiznával.⁷ Dopad různého výkladu toho, v jakých všech řízeních měl správce daně způsobilost být účastníkem řízení, můžeme nalézt při řešení otázky, zda správce daně mohl nařídít daňovou exekuci či o její provedení požádat soudního exekutora pro všechny pohledávky vzniklé v rámci daňového řízení, popřípadě podat návrh na výkon rozhodnutí soudu ohledně těchto všech pohledávek, tedy i věcí uvedených v ust. § 1 odst. 4 ZSDP.

Daňový subjekt byl v ZSDP vymezen pro potřeby rozlišení povinností ve vztahu k jednotlivým daním v ust. § 6 ZSDP jako:

- 1) poplatník daně, tedy osoba jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani,
- 2) plátce daně, tedy osoba, jež má povinnost vybranou nebo sraženou daň odevzdat správci daně, a to pod vlastní majetkovou odpovědností (trestní odpovědnost dle § 241 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, skutková podstata trestného činu Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby),
- 3) právní nástupce fyzické nebo právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem.

Z terminologie zákona o přímých daních byl dále převzat pojem **daňový dlužník**, který byl užíván ve fázi vybírání a vymáhání daní. Dle ust. § 57 ZSDP byl daňovým dlužníkem každý, kdo byl podle zvláštního zákona povinen daň platit nebo vybranou a sraženou daň odvádět. Ve většině případů se jednalo o stejný okruh subjektů jako u daňového subjektu dle ust. § 6 odst. 1 ZSDP. Postavení ručitele a ostatních daňových dlužníků bylo stejné, protože ručitel byl dle legální definice v ust. § 57 ZSDP daňovým dlužníkem.⁸ K tomu, aby měl daňový subjekt ve fázi placení daní procesní postavení

⁷ Kindl, M., Telecký, D., Válková H. Zákon o správě daní a poplatků: komentář. Praha: C.H.BECK, 2002, s. 450

⁸ Kindl, M., Telecký, D., Válková H. Zákon o správě daní a poplatků: komentář. Praha: C.H.BECK, 2002, s. 453

daňového dlužníka nebylo nutné, aby daň již byla stanovena, vyměřena či již byla splatná. Daňová povinnost totiž vznikla již okamžikem, kdy nastala první skutečnost, která založila vznik daňové povinnosti. Pojem daňového dlužníka tedy nelze zaměňovat s pojmem daňového subjektu, který měl daňový nedoplatek.

Opravné prostředky

Opravné prostředky ZSDP upravoval v ust. §§ 48 až 56, přičemž je dělil na opravné prostředky řádné a opravné prostředky mimořádné.

Řádné opravné prostředky jsou procesní úkony, kterými se může účastník daňového řízení (zejména tedy daňový subjekt, ale v řadě případů i třetí osoba) domáhat přezkoumání vydaných rozhodnutí, která dosud nenabyla právní moci.⁹ Řádnými opravnými prostředky v daňovém řízení byla:

- 1) odvolání,
- 2) stížnost,
- 3) námitka,
- 4) reklamace.

Mimořádné opravné prostředky jsou takové úkony účastníka daňového řízení (zejména daňového subjektu), jejichž podáním se účastník domáhá přezkoumání vydaného rozhodnutí, které je již v právní moci. Mimořádnými opravnými prostředky dle ZSDP byla:

- 1) obnova řízení,
- 2) přezkoumávání daňových rozhodnutí,
- 3) prominutí daně,
- 4) oprava zřejmých omylů a nesprávností.

Prominutí daně a oprava zřejmých omylů a nesprávností se zahrnuje v ZSDP mezi mimořádné opravné prostředky, byť nejde o opravný prostředek ve vlastním smyslu slova a znaky mimořádných opravných prostředků nenaplnují. Byla zde však

⁹ Rozhodnutí je v právní moci, jestliže proti němu nelze uplatnit řádný opravný prostředek, tedy takové:

- u něhož marně uplynula odvolací lhůta a oprávněný subjekt odvolání nepodal,
- oprávněný subjekt odvolání ve lhůtě podal a o odvolání již bylo rozhodnuto,
- jedná se o rozhodnutí, proti němuž není odvolání přípustné či se proti němu nelze samostatně odvolat.

systematicky zařazena jakožto rozhodnutí, která se mohou týkat i těch rozhodnutí, která jsou již v právní moci.

Odvolání je základní, nejběžnější řádný opravný prostředek, který se použil vždy, pokud ZSDP neurčil pro danou fázi daňového řízení jiný řádný opravný prostředek, popřípadě pokud není opravný prostředek vyloučen. Odvolání mohl podat ten účastník řízení, který je příjemcem rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Vždy bylo možné se odvolat proti rozhodnutím o stanovení základu daně a daně, tzn. proti platebním výměrům i dodatečným platebním výměrům. Proti jiným rozhodnutím a úkonům správce daně se šlo odvolat pouze tehdy, nebylo-li to ZSDP či jiným zákonem vyloučeno.¹⁰ Oproti tomu ZSDP v některých případech výslovně stanovil, že odvolání je přípustné.¹¹ Proti některým rozhodnutím nebylo možné se samostatně odvolat, šlo o taková rozhodnutí, která předcházela pravomocnému stanovení daňového základu a daně.

Daňový nedoplatek

ZSDP neobsahoval definici pojmu daňový nedoplatek, přestože ho ve svých ustanoveních nezdůrazňoval. Z výkladu ust. § 63 ZSDP¹² lze dovodit, že daňovým nedoplatkem byl stav, kdy byl daňový dlužník v prodlení, tzn. nezaplatil splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Šlo tedy o stav, kdy byla k danému dni u konkrétní daně splatná vyšší daň než daň skutečně uhrazená. Byl-li daňový dlužník v prodlení, počítalo se za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti daně penále. Správce daně daňové nedoplatky vymáhal daňovou exekucí. Daňové nedoplatky, jejichž výše v úhrnu za všechny daně nepřesahovala 50,- Kč u jednoho daňového dlužníka a jednoho správce daně, se nevymáhaly, nestavěla se však jejich penalizace.¹³

¹⁰ Odvolání nebylo přípustné např. proti rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti, o prodloužení lhůty, o navrácení v předešlý stav, o vyloučení pracovníka správce daně, o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání, o námitce a reklamaci, o prominutí daně, o prominutí příslušenství daně, o povolení splátek, o posečkáni daně, o prominutí daňového nedoplatku.

¹¹ Odvolání tak bylo možné podat i proti následujícím rozhodnutím či úkonům : o ustanovení zástupce, o zastavení řízení, o stížnosti, o opravě zřejmých omylů a nesprávností, o použití úhrady daně na jinou platbu než na jakou ji určil daňový dlužník, o stanovení záloh, o zrušení povinnosti daň zálohovat, o stanovení lhůty pro odvod sražené daně jinak, než stanoví ZSDP.

¹² Dle § 63 ZSDP je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.

¹³ Boněk, V.a kol. Lexikon – daňové pojmy. Ostrava: Sagit, 2001, s. 81

Názor, že příslušenství daně (penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky, pokuty uložené dle ZSDP či jiného daňového zákona) není daní, vyplývá z výkladu ustanovení § 1 odst. 1 ZSDP, které taxativně určovalo, co daní je, stejný výklad je aplikován i odbornou veřejností.¹⁴ Příslušenství daně, s výjimkou pokut, sleduje osud daně, nestanovil-li správce daně jinak. Pokud vyjdeme z tohoto předpokladu a současně vyslovíme premisu, že řízení o příslušenství daně bylo řízením dle ZSDP, dojdeme k závěru, že i nesplacené částky příslušenství daně spadaly pod termín daňového nedoplatku. Tento názor je podporován ust. § 73 ZSDP, který ve svém odst. 1 uváděl v souvislosti s vymáháním pohledávek splatného daňového nedoplatku na dani také nedoplatky na pokutách uložených dle ZSDP.

4.1.3 Vymáhání daňových nedoplatků

Ust. § 73 odst. 1 ZSDP stanovil, že nezaplatí-li daňový dlužník splatný daňový nedoplatek včetně nedoplatku na pokutách uložených podle tohoto zákona v zákonné lhůtě, vyzve ho správce daně, aby daňový nedoplatek zaplatil v náhradní lhůtě, nejméně osmidenní, a upozorní ho, že po uplynutí této náhradní lhůty přikročí bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. Podle odst. 2 téhož ust. pak bylo možné vymáhání zahájit i bez výzvy, pokud hrozilo nebezpečí, že účel vymáhání bude zmařen, nepřistoupilo-li se k vymáhání neprodleně.

Stanovení náhradní lhůty nemělo vliv na vznik penále a jeho výpočtu ode dne následujícího po dni splatnosti daně. Ve výzvě správce daňového dlužníka upozornil, že po marném uplynutí náhradní lhůty přikročí k vymáhání daňového nedoplatku bez dalšího. Proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku bylo možno se odvolat, a to ve lhůtě patnácti dnů ode dne jejího doručení, odvolání však nemělo odkladný účinek, tzn. že správce daně mohl po marném uplynutí lhůty začít s vymáháním, přestože výzva nebyla dosud v právní moci.

V případném odvolání nemohl daňový dlužník namítat či zpochybňovat rozhodnutí, jímž byla daň stanovena (např. platební výměr), ale pouze to, že daňový nedoplatek určený k vymáhání vůbec neexistoval či existoval v jiné výši.

¹⁴ Kindl, M., Telecký, D., Válková H. Zákon o správě daní a poplatků: komentář. Praha: C.H.BECK, 2002, s. 14 : „Zcela nepochybně tak příslušenství není daní.“

Povahou výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě a jejím vlivem na možnost soudního přezkumu tohoto rozhodnutí, se zabýval i Ústavní soud ČR, který ve svém usnesení ze dne 17. června 1999 sp. zn. IV ÚS 198/99 vyslovil názor, že: „Ze systematického zařazení § 73 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, lze usuzovat, že výzva k zaplacení nedoplatku daně v náhradní lhůtě má povahu pouhého procesního rozhodnutí, neboť neřeší ani neukládá hmotněprávní povinnosti placení daně, nýbrž pouze upomíná o zaplacení daňového nedoplatku. Takové rozhodnutí je podle § 248 odst. 2 písm. e) občanského soudního řádu rozhodnutím procesní povahy, které nepodléhá soudnímu přezkumu.“

Jak již bylo uvedeno výše, za splatný daňový nedoplatek se považovala jak splatná vyměřená daň, její příslušenství a rovněž splatné zálohy na daň. Správce daně často ještě před zasláním písemné výzvy upozornil dlužníka jiným způsobem (telefonicky, osobně, dopisem) daňového dlužníka, že svou daňovou povinnost včas neuhradil. Toto upozornění na daňový nedoplatek bylo formou benevolence správce daně v návaznosti na zásadu součinnosti, jednu ze základních zásad daňového řízení. Tento způsob byl však vhodný pouze v případech, kdy se jednalo o daňového dlužníka, který jinak své povinnosti plnil řádně a včas a byl zde důvodný předpoklad, že se u něj jednalo o pouhé opominutí a dlužnou částku neprodleně uhradí. Toto upozornění nemělo žádné procesní důsledky, nebylo považováno za úkon správce daně, v důsledku kterého by docházelo k prodloužení promlčecí lhůty pro vybrání daně ve smyslu ust. § 70 odst. 2 ZSDP. Nebyla-li daňová povinnost ani po upozornění nadále plněna, správce při vymáhání pokračoval standardním způsobem dle ust. § 73 ZSDP.

V případě, že hrozilo nebezpečí, že účel vymáhání bude mařen, bylo možno vymáhání zahájit i bez výzvy. Bylo na uvážení správce daně, aby posoudil, zda uvedené nebezpečí skutečně hrozilo. Podkladem pro toto uvážení byla zejména dřívější zkušenost správce daně s dotčeným daňovým subjektem, např. pokud se tento již dříve pokoušel vyhnout důsledkům daňové exekuce, anebo existovalo důvodné podezření, že činil kroky k maření daňové exekuce, např. se chystal uzavřít smlouvu o převodu svého movitého či nemovitého majetku. Za nebezpečí zmaření účelu vymáhání však nebylo možno považovat, pokud vznikl daňový nedoplatek v důsledku tvrzeného neoprávněného vyměření, nebo doměření daně a odvolací řízení dosud nebylo

pravomocně ukončeno. Častou praxí správců daně však bylo využití postupu dle odst. 2 cit. ust. vždy, když se jednalo o větší částku daňového nedoplatku.¹⁵

I v případě, že vymáhání bylo zahájeno bez výzvy k uhrazení nedoplatku v náhradní lhůtě, bylo možno podat proti exekučnímu příkazu odvolání, jež nemělo odkladný účinek.

Vymáhání daňových nedoplatků se provádělo daňovou exekucí.

Prokázalo-li se v průběhu vymáhání, že bylo vymáháno neoprávněně¹⁶, náležel daňovému dlužníkovi za neoprávněně vymožené částky úrok ve výši 280 % diskontní sazby České národní banky vyhlášené pro první den kalendářního čtvrtletí. Úrok se nepřiznal, pokud by činil méně než 50,- Kč. V případě, že by skutečná přiznaná škoda dle zákona č. 82/198 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou rozhodnutím orgánu státu nebo nesprávným úředním postupem a o změně notářského řádu, způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně byla vyšší než přiznaný úrok, tento úrok se na úhradu skutečné škody započítal. Pokud by exekuce v té době ještě trvala, musel by ji správce daně neprodleně z úřední povinnosti zrušit, proti rozhodnutí o zrušení exekuce bylo přípustné podat námitku.¹⁷

Lze tedy shrnout, že vymáhání bylo zahájeno buď výzvou k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě dle ust. § 73 odst. 1 ZSDP, v odůvodněných případech i bez zaslání výzvy postupem dle ust. § 73 odst. 2 ZSDP. V takovém případě bylo prvním úkonem ve věci např. doručení exekučního příkazu, podání návrhu na výkon rozhodnutí soudu, soupis movitých věcí.

Vymáhání bylo ukončeno úplným zaplacením vymáhaných pohledávek, případně úspěšným ukončením námítky promlčení práva daňové nedoplatky vymáhat. Daňová exekuce byla sice samostatnou částí vymáhání, byla však na něm přímo závislá, respektive nebylo možné provést daňovou exekuci, pokud vymáhání nebylo již zahájeno

¹⁵ Kobík, J. a kol. Daňové spory, jejich prevence a řešení. Praha: CODEX BOHEMIA, s.r.o., 1998, s. 182

¹⁶ Správce daně mohl zahájit vymáhání, přestože rozhodnutí ještě nemuselo být pravomocné (odvolání proti rozhodnutí nemá odkladný účinek). V průběhu daňové exekuce tedy mohl být exekuční titul zrušen a prováděná či již dokonce ukončená exekuce se tak dostala do roviny neoprávněného vymáhání. Absence odkladného účinku proti rozhodnutí zabezpečovala včasný a možný odvod daně do státního rozpočtu, na druhou stranu v případě, že byl exekuční titul zrušen, a to někdy i po vleklých soudních sporech, vznikal daňovému subjektu nárok na vysoké úroky z neoprávněně vymožené částky daně nebo na náhradu škody za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Ust. § 73 odst. 9 ZSDP upravující možnost odkladu výkonu rozhodnutí nebylo v praxi správci daně hojně využíváno, již pro nejistou budoucí finanční situaci daňových dlužníků po celou dobu, kdy se oprávněnost exekučního titulu řešila v případě odvolání či žaloby u soudu.

či již bylo ukončeno. Stejně tak pokud stále probíhala daňová exekuce, bylo pojmově vyloučeno, aby bylo ukončeno vymáhání jako takové. Nebylo však nezbytné, aby v rámci vymáhání byla daňová exekuce vůbec zahájena pokud dlužník sám dobrovolně uhradil na základě výzvy pohledávku, pro niž bylo vymáhání zahájeno o provedení vymáhání. O provedení exekuce mohl správce daně požádat příslušný soud či soudního exekutora (§ 73 odst. 3 ZSDP).

4.1.4 Daňová exekuce

Daňová exekuce je procesní činností správce daně směřující k jedné ze základních zásad daňového řízení (viz. § 2 odst. 2 ZSDP) a to vybrání daně, jestliže daňový subjekt dobrovolně nesplnil stanovené daňové povinnosti. Daňovou exekuci v mnoha případech předcházela realizace zajišťovacích vztahů – zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň (§71 ZSDP), zástavní právo (§ 72 ZSDP), ručitelské vztahy stanovené ve zvláštních daňových zákonech. Exekucí se vymáhají splatné daňové pohledávky včetně příslušenství. Dále poplatky na pokutách uložených dle ust. § 37 a splatné nedoplatky odvodů a poplatků sankční povahy (viz. § 1 odst. 1 a 4 ZSDP).

Daňovou exekuci prováděl správce daně vymáhání daňových nedoplatků, a to ten, u něhož byl daňový subjekt evidován – u nějž daňový nedoplatek vznikl. Správce daně mohl o provedení exekuce požádat příslušný soud, v takovém případě musel soudu předložit návrh s náležitostmi dle ust. § 261 o.s.ř. K daňové exekuci mohl správce daně přikročit, popřípadě požádat o její provedení soud, pouze tehdy, existoval-li exekuční titul.

Je-li daňovým dlužníkem státní podnik, není možno daňovou exekucí postihnout majetek zapsaný v obchodním rejstříku (§2 odst. 5 zákona č. 77/1997 Sb., o státním podniku), neboť tímto majetkem státní podnik neodpovídá za své závazky (§ 16 odst. 5 téhož zákona). Je-li daňovým dlužníkem organizační složka státu, výkon rozhodnutí lze vést na majetek, s nímž je tato organizační složka státu příslušna hospodařit, z jejíž činnosti závazek vznikl, anebo která je příslušna hospodařit s majetkem, s nímž závazek souvisí (§ 43 odst. 2 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů).

¹⁷ Boněk, V.a kol. Lexikon – daňové pojmy. Ostrava: Sagit, 2001, s. 515

Po prohlášení konkursu či insolvence na daňového dlužníka nelze provést výkon rozhodnutí na majetek spadající do majetkové podstaty (exekuci lze nařídít, nelze ji však provést).

4.1.5 Exekuční titul

Exekuční titul vymezuje subjekty, o jejichž prosazení práv či vynucení povinností se při výkonu rozhodnutí jedná, určuje obsah těchto práv a povinností, jakož i jejich rozsah.¹⁸ V daňovém řízení lze přiznávat práva a ukládat povinnosti pouze rozhodnutími. Exekuční titul je podmínkou výkonu rozhodnutí, má-li být splnění povinnosti daňového dlužníka vynuceno, musí existovat exekuční titul, který prokazuje povinnost daňového dlužníka k úhradě. Exekuční titul musí splňovat formální i materiální (obsahové) náležitosti, jež jsou určeny právním předpisem, dle kterého byl exekuční titul vydán, jedná se zejména o obsahovou stránku exekučního titulu a o dodržení procesního postupu.

Z hlediska formální stránky se vyžaduje, aby rozhodnutí z něž se postih daňového dlužníka odvíjí, bylo zpravidla konečné, v právní moci a vykonatelné. Vykonatelnost je jedním ze základních předpokladů toho, aby rozhodnutí mohlo být vykonáno nuceně exekucí. Pouze vykonatelná rozhodnutí jsou exekučními tituly. Vykonatelnost je vlastnost rozhodnutí, která je činí způsobilým k tomu, aby bylo nuceně uskutečněno.¹⁹ O vykonatelnosti tedy lze hovořit pouze u rozhodnutí, která ukládají účastníkovi řízení povinnost něco vykonat, něčeho se zdržet či něco strpět. Jak se ve svém usnesení ze dne 24. dubna 2007 sp. zn. 20 Cdo 1331/2006 vyjádřil Nejvyšší soud ČR, titul, který není v době rozhodování o návrhu na nařízení výkonu rozhodnutí účinný, není obecně způsobilým titulem, na jehož podkladě by mohla být exekuce nařízena a provedena. Obecně lze stanovit, že rozhodnutí je vykonatelné:

- 1) jestliže proti němu nelze podat řádný opravný prostředek a lhůta k dobrovolnému plnění stanovená rozhodnutím již uplynula, nebo
- 2) jestliže podání řádného opravného prostředku nemá odkladný účinek a lhůta k plnění stanovená rozhodnutím již uplynula.

¹⁸ Winterová, A. a kol. Civilní právo procesní, Praha: LINDE, 2006, s. 525

¹⁹ Tripes, A. Exekuce v soudní praxi. Praha: C.H.BECK, 2006, s. 46

Ust. § 32 odst. 7 ZSDP stanovil, že pokud v rozhodnutí chybí některá z jeho podstatných náležitostí, mezi něž patří i určení lhůty k plnění, je rozhodnutí neplatné. Odborná veřejnost však dospěla k názoru, že správce daně má v takovém případě možnost aplikovat fikci určené lhůty dle § 261a odst. 2 o.s.ř.²⁰ Subsidiární použití o.s.ř. však dle mého názoru nebylo možno v tomto případě aplikovat, neboť ZSDP tuto otázku výslovně upravoval a jako *lex generalis* měla jeho úprava přednost před subsidiární úpravou dle o.s.ř.

V daňovém řízení vykonatelnost rozhodnutí zpravidla předchází právní moci rozhodnutí, neboť podané odvolání nemá až na výjimky odkladný účinek. Z toho vyplývá, že např. pokud uplynula lhůta stanovená pro plnění stanovená platebním výměrem, je toto rozhodnutí, tedy platební výměr, vykonatelný, a to i v případě, kdy proti němu bylo včas a řádně podáno odvolání o němž dosud nebylo rozhodnuto.

Z exekučního titulu, jímž se dlužníkovi ukládá plnění, jehož by mělo být exekucí dosaženo, musí být zřejmá vykonatelnost výroku plnění, jež se vyznačuje na rozhodnutí jako doložka jeho vykonatelnosti.²¹ Vykonatelnost je vlastnost exekučního titulu, která zabezpečuje možnost jeho nuceného výkonu. Pro vykonatelnost musí být současně splněny materiální i formální znaky vykonatelnosti. Základním materiálním předpokladem daňové exekuce je obsahová určitost exekučního titulu, tedy aby vykonatelnost byla reálná, aby práva a povinnosti byly v rozhodnutí, jež má být vykonáno, určeny přesným a nepochybným způsobem. Každé rozhodnutí tedy musí obsahovat přesnou identifikaci – individualizaci daňového dlužníka, přesné určení plnění a jeho způsobu a přesně danou lhůtu k dobrovolnému plnění. Pokud exekuční titul nesplňuje shora uvedené materiální a formální předpoklady, není titulem vykonatelným a nemůže být podkladem pro exekuci. Pokud by na základě

²⁰ Kindl, M. a kol. Občanské právo procesní. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2005, s. 310

²¹ Doložkou vykonatelnosti opatřuje rozhodnutí, příp. výkazy nedoplatků, příslušný správce daně – dle § 275 o.s.ř. orgán, který rozhodnutí vydal. V doložce vykonatelnosti jsou zpravidla užitá slova: „Tento výkaz nedoplatků je vykonatelný.“ „Toto rozhodnutí je vykonatelné.“ „V Plzni dne...“ Doložka vykonatelnosti se potvrzuje kulatým úředním razítkem se státním znakem a podepíše jej oprávněný pracovník správce daně. Pokud je o výkon rozhodnutí požádán soud, je oprávněn dle § 275 odst. 2 o.s.ř. před vlastním nařízením výkonu rozhodnutí přezkoumat správnost potvrzení vykonatelnosti všech titulů rozhodných pro výkon rozhodnutí.

nevykonatelného exekučního titulu (rozhodnutí) byla daňová exekuce přesto nařízena, musela by být v každém stádiu řízení i bez návrhu zastavena.²²

Exekuční tituly pro daňovou exekuci ZSDP taxativně vymezil v ust. § 73 odst. 4 ZSDP, daňovou exekucí tedy nebylo možno provést výkon jiného exekučního titulu, než:

- 1) vykonatelný výkaz nedoplatků,
- 2) vykonatelné rozhodnutí, jímž se ukládá peněžité plnění,
- 3) splatná částka zálohy na daň.

Dle § 6 odst. 1 zákona č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů, se doklad, který je exekučním titulem pro vymáhání pohledávky ve státě orgánu, který se mezinárodní pomoci dožaduje, ode dne obdržení úplné žádosti o vymáhání, považuje bez dalšího za exekuční titul i pro vymáhání pohledávky v České republice.

Exekučním titulem tak nemohla být ani dohoda o sjednané dani dle § 31 odst. 7 ZSDP, byť obsahovala peněžitý závazek daňového subjektu a byla uzavřena se správcem daně. Sjednání a stanovení daně pouze v ústním protokolu je z hlediska vykonatelnosti nedostačující, pokud součástí ústního protokolu nebylo rozhodnutí vyhlášené při jednání dle § 12 odst. 3 ZSDP. Tato dohoda by měla pouze charakter důkazního prostředku při rozhodování o dani. Sjednanou daň, respektive částku takto určenou nelze ani zanést do evidence státních příjmů a tedy nelze tuto povinnost stanovit ve výkazu nedoplatků.

4.2 Procesní aspekty vymáhání a daňové exekuce

Co se týče úkonů správce daně prováděných v rámci vymáhání, můžeme rozlišit úkony správce provedené v rámci procesu vymáhání daňového nedoplatku, tedy úkony provedené bez ohledu na to, zda je exekuční řízení zahájeno či nikoliv a úkony vlastní daňové exekuce. Pojem vymáhání daňového nedoplatku je pojmem širším, než pojem daňové exekuce. Samotný výkon rozhodnutí – exekuce je totiž pouze etapou vymáhání.

²² Viz ust. § 268 odst. 1 písm. b) o.s.ř.

Pod vymáhání lze zahrnout i zaslání upozornění na daňový nedoplatek, respektive výzvy k uhrazení nedoplatku v náhradní lhůtě, zjišťování potřebných údajů k daňovému dlužníkovi a jeho majetku, jakož i vykonání místního šetření atd. Jedná se tedy převážně o úkony, kterými správce daně zjišťuje finanční a majetkovou situaci dlužníka pomocí výzev třetím osobám a činnost vyhledávací.

Daňovou exekucí se oproti tomu rozumí autoritativní činnost správce daně jakožto výkon státní moci, jež směřuje ke splnění uložených povinností za použití státního donucení. Daňová exekuce musí být vedena zákonem stanoveným způsobem za použití zákonem stanovených a vymezených donucovacích prostředků, jejímž cílem je splnění uložených povinností, které jsou uvedeny v exekučním titulu. Obecné právní předpoklady pro daňovou exekuci můžeme stanovit takto:

- 1) Daňový dlužník nezaplatil splatný daňový nedoplatek nebo jinou peněžitou povinnost, které se prováděná správcem daně týká, v zákonné lhůtě.
- 2) Daňový dlužník nezaplatil nedoplatek ani v náhradní lhůtě, stanovené pro plnění správcem daně ve výzvě k zaplacení daňového nedoplatku,²³ nebylo-li rozhodnuto o zahájení exekuce bez výzvy.
- 3) Existuje vykonatelný exekuční titul.
- 4) Právo daň vymáhat nezaniklo a lze se jej domáhat.²⁴

Vlastním výkonem rozhodnutí – daňovou exekucí - je pověřen pracovník správce daně – exekutor. Správce daně musí v souladu s dodržením základních zásad daňového řízení před nařízením exekuce uvážit, zda jsou splněny všechny podmínky exekuce, volí její druh a způsob.²⁵ Před nařízením exekuce musí správce daně zjistit a zhodnotit:

- 1) majetkové poměry daňového dlužníka,

²³ Proti této výzvě je přípustné odvolání do 15 dnů ode dne jejího doručení. Odvolání však nemá odkladný účinek a nelze v něm napadát výši daňové povinnosti, protože to měl daňový dlužník učinit již v odvolací lhůtě proti platebnímu výměru. Lze tedy namítat pouze to, že na vyměřené dani existuje nižší nedoplatek, než má být správcem daně vymáhán, případně že takový nedoplatek vůbec neexistuje nebo již byl uhrazen. – Rozsudek NSS sp.zn. 7 AfS 147/2006

²⁴ Hanuš, J. a kol. Správa daní jak ji neznáte. Ostrava: MIRAGO, 1999, s. 268

²⁵ Nadměrné zatížení a omezení daňového subjektu, které je v rozporu s ust. § 2 odst. 2 ZSDP lze spatřovat např. v postupu správce daně, kdy vymáhá daňový nedoplatek několika různými způsoby a vydá více exekučních příkazů (zákon umožňuje), přičemž každý z nich zní na celou částku včetně exekučních nákladů (zákon nestanoví), s tím, že v okamžiku, kdy bude dlužná částka uhrazena, ostatní exekuce zastaví. - Kobík, J. a kol. Daňové spory, jejich prevence a řešení. Praha: CODEX BOHEMIA, s.r.o., 1998, s. 183

- 2) očekávaný efekt daňové exekuce, tedy to, zda lze očekávat, že výtěžek bude odpovídat výši daňových nedoplatků a nákladů exekučního řízení,
- 3) který z exekučních prostředků bude účinný a dosáhne cíle řízení bez nadměrného zatížení a omezení daňového dlužníka.²⁶

4.2.1 Způsoby daňové exekuce

Pro zjištění majetkových a finančních poměrů, na základě jejichž zhodnocení je volen i způsob nařízené exekuce, správce využívá povinnosti součinnosti třetích osob ve smyslu ust. § 34 ZSDP.^{27, 28}

Daňovou exekuci bylo možno provést²⁹ vydáním exekučního příkazu ve smyslu ust. § 73 odst. 6 ZSDP s přiměřeným použitím ust. § 251 a násl. o.s.ř. na:

- 1) příkázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky,
- 2) srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod.,
- 3) prodej movitých věcí,
- 4) prodej nemovitostí.

ZSDP ve svém ust. § 73 odst. 7 větě první odkazoval na přiměřené užití o.s.ř., celé řízení je však nutno posuzovat optikou ZSDP – jednalo se o řízení dle ZSDP. Z vysoké obecnosti úpravy ZSDP však vyplývalo, že při vlastním provádění exekuce se účastníci řízení museli v konkrétnostech řídit úpravou o.s.ř. Správce daně si mohl zvolit, provede-li exekuci sám s postavením vykonávacího orgánu, v tom případě se jednalo o

²⁶ Grossová, M. Exekuce na peněžitě plnění v současné právní praxi. Praha: LINDE, 2007, s. 132

²⁷ Správce daně může žádat o informace z evidence třetích osob v rozsahu obsaženém ve zvláštních zákonech – např. zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí, zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, zákon č. 551/1991 Sb., o VZP ČR – o informacích poskytovaných zdravotními pojišťovnami často dochází ke konfliktu, neboť jejich mlčenlivost je prolomena pouze vůči správci daně z příjmů.

²⁸ Obdobným institutem se jeví institut prohlášení o majetku dle ust. §§ 260a – 260h o.s.ř., kdy správce daně jakožto věřitel může v rámci občanského soudního řízení navrhnout soudu, aby předvolal povinného (daňového dlužníka) a vyzval ho k prohlášení o majetku. Pohledávka proti dlužníkovi musí být v takovém případě podložena vykonatelným rozhodnutím či jiným exekučním titulem a musí být osvědčeno, že pohledávka nebyla nebo nemohla být uspokojena výkonem rozhodnutí příkazáním pohledávky z účtu, a to ani za pomoci soudu postupem dle § 260 odst. 2 o.s.ř. Pravdivost a úplnost údajů v prohlášení dlužníka o majetku je právně zajišťována jeho trestní odpovědností. Předvolání k jednání je nutno dlužníkovi doručit do vlastních rukou alespoň deset dnů před jednáním, přičemž dle § 260h o.s.ř. jsou právní úkony dlužníka ohledně jeho majetku učiněné po doručení předvolání, vůči správci daně, který podal návrh, neúčinné. - Winterová, A. a kol. Civilní právo procesní, Praha: LINDE, 2006, s. 531

²⁹ Reálně se nejedná o celé provedení daňové exekuce, ale pouze o její zahájení.

daňovou exekuci ve vlastním slova smyslu, případně požádal o výkon rozhodnutí soud nebo soudního exekutora. Je tedy na volbě správce daně, kdo bude povinnost daňového dlužníka stanovenou exekučním titulem vykonávat, současně mohl ovlivnit či přímo určit způsob, kterým byla exekuce provedena. Pokud provedl exekuci sám správce daně, byla volba jejího způsobu pouze jeho uvážením. Správce daně však byl ve volbě způsobů provedení exekuce omezen, neboť mohl volit pouze ze čtyř způsobů uvedených shora pod body 1) až 4). Soudy i soudní exekutoři mají oproti správci daně širší paletu možných výkonů rozhodnutí, exekučních prostředků. Správce daně nemohl např. provést exekuci prodejem podniku či jeho části, nemůže zřídit soudcovské zástavní právo. Pokud by chtěl správce daně využít těchto exekučních způsobů, musel by o provedení exekuce požádat soudního exekutora či soud.

Volba správce daně, který způsob exekuce bude nařízen však nezáleží na jeho libovůli, správce daně je povinen volit exekuční prostředek v souladu se zásadou přiměřenosti. Stejně tak soud z úřední povinnosti zkoumá, zda správcem navržený způsob výkonu rozhodnutí není v daném případě zřejmě nevhodný - § 264 odst. 1 o.s.ř. Posouzení se děje zejména (nikoli však pouze) v rovině porovnání výše vymáhané pohledávky a hodnoty věci, z níž má být dosaženo uspokojení pohledávky. Jak však judikoval Nejvyšší soud ČR ve svém usnesení ze dne 29. 8. 2000 sp. zn. 20 Cdo 1919/2001, v případě, že jiným způsobem nelze pohledávku oprávněného vůbec nebo v přiměřené době uspokojit, není navrhovaný způsob zřejmě nevhodný ani tehdy, jestliže cena předmětu, z něhož má být uspokojení pohledávky dosaženo, značně převyšuje výši pohledávky.

Dle ust. §§ 263 a 264 o.s.ř. lze výkon rozhodnutí dle těchto ustanovení nařídit jen v takovém rozsahu, který postačí k uspokojení oprávněného, tedy ve výši, která postačí k uhrazení daňového nedoplatku a nákladů exekuce.

5 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Dne 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen DŘ), který nahradil ZSDP, jehož aplikace již prakticky nebyla možná bez znalosti související judikatury a metodických pokynů. Předkladatelem návrhu DŘ bylo Ministerstvo financí ČR, které si vzalo za cíl řešení otázek upravených dosud pouze na základě judikatury (zanesení ustálených právních názorů do normativního textu v souladu s principy právního státu), zkvalitnění upravované oblasti co do jednotné terminologie, logické a přehledné systematiky a vnitřní bezrozpornosti.

Ministerstvo financí se rozhodlo vytvořit nový daňový řád, který srozumitelně a přehledně upraví zásady daňového procesu. Na jeho vzniku se podílela jak laická, tak odborná veřejnost, a to v podobě expertní skupiny, kterou tvořili zástupci podnikatelů, soudů, daňové správy, Komory daňových poradců, akademické obce a ministerstva financí. Snahou expertů bylo vytvořit jasnou, srozumitelnou právní normu, která umožní daňovým poplatníkům i úředníkům lepší orientaci v dané problematice. Před samotným přijetím daňového řádu odborná veřejnost vedla diskusi o potřebě nové kodifikace, kdy část odborníků, zejména z řad soudců Nejvyššího správního soudu ČR a daňových poradců zastávala názor, že s ohledem na potřebu zachování provázanosti právní úpravy a zachování vytvořených a ustálených právních názorů by bylo vhodnější učinit rozsáhlou novelizaci ZSDP, oproti naprosto nové kodifikaci. Nakonec však převážil názor, že by se jednalo pouze o polovičaté řešení, neboť změny systematiky a zpřehlednění textu by nešlo vytvořit na platformě ZSDP. Otázka podpůrného užití správního řádu byla zamítnuta, neboť by to v důsledku znamenalo nutnost řídit se třemi právními předpisy zároveň a daňový řád by byl vlastně pouhým souhrnem výjimek, kdy a proč nelze správní řád použít. DŘ má však v sobě základní zásady správního řízení z moderního správního řádu zakomponovány. V této souvislosti je zajímavé, že v rámci celního řízení správní řád vylučován není.

Co se týče struktury, rozsahu a členění, je zákon členěn do cca 250 paragrafů, což je oproti úpravě ZSDP více jak dvojnásobný nárůst. Zákon, který je členěn do více paragrafů a odstavců, je přehlednější a srozumitelnější. Dále se zákonodárce snažil přesně definovat jednotlivá ustanovení tak, aby v jednom odstavci byly soustředěny věty, které spolu souvisejí a zároveň se také snažil o to, aby se co nejméně odkazovalo

na předchozí ustanovení, která komplikují už tak velmi legislativně náročnou normu. Co se týče rozsahu, zde došlo k podstatnému rozšíření, z důvodů rozpracování části týkající se daňové exekuce, která není v ZSDP v takovém rozsahu řešena a správce daně musel ve věci exekuce postupovat podle o.s.ř.¹

Definovaným cílem DŘ dle § 1 odstavce 2 je správné zjištění a zaplacení daně ve vztahu k veřejným rozpočtům, což je oproti úpravě ZSDP přesnější, než pouhé nekrácení daňových příjmů. Dále byly provedeny pozitivní kroky ve věci elektronizace správy daně a poplatků.

5.1 Zásadní změny úpravy Daňového Řádu oproti Zákonu o Správě Daní a Poplatků

Změna prekluzivní lhůty pro stanovení daně

Do února 2009 byla dle státní správy prekluzivní lhůta čtyřletá od konce roku, za který se daň vyměřuje. Podle nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 2. prosince 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 je prekluzivní lhůta jen tříletá. Spor tříletá vs. čtyřletá je označován jako spor teorií 3+0 či 3+1 a má svůj základ v nejasné terminologii ZSDP. Zákonodárce

¹ Cíle kodifikace:

- 1) vymezení a upřesnění použitých pojmů a jejich vazeb, což by mělo pozitivně ovlivnit spory o výklad procesního předpisu a posílit právní jistotu adresátů normy,
- 2) vytvořit uspořádaný a přehledný text, který umožní snadnou orientaci,
- 3) rozšířit základní interpretační zásady uplatňující se při správě daní v souladu s ústavním pořádkem a judikaturou,
- 4) zkvalitnit výkon daňové správy a podpořit klientský přístup,
- 5) změnu v systému opravných a dozorčích prostředků,
- 6) zavedení transparentních pravidel pro vedení spisu a nahlížení do něj, které přispěje ke zkvalitnění kontaktů mezi správcem daně a veřejností, atd.

V průběhu projednávání a připomínkového řízení se ozývaly námitky jak ze strany správců daně, tak ze strany odborné veřejnosti, prezentované zpravidla daňovými poradci. Ze strany správců daně byly slyšet výhrady, že nový daňový řád zhorší výběr daní. Mezi daňovými poradci pak zaznívalo, že daňový řád naopak zhorší pozici daňového subjektu. Hmotně právní daňové předpisy mají, stejně jako ZSDP, svůj původ v roce 1992, kdy se nová daňová soustava vytvářela. Od té doby byly jak hmotně právní předpisy, tak i ZSDP mnohokrát novelizovány. Samotný ZSDP byl novelizován cca šedesátkrát a někdy ryze kazuisticky. Stejně kazuisticky jsou pak novelizovány i hmotněprávní daňové předpisy. Ve skutečnosti má právní předpis zůstat co nejobecnější a potřebnou kazuistiku mu dodává až judikatura, která řeší praktické problémy konkrétních, specifických případů. Způsob tvorby právních předpisů, ve kterých převládá kazuistické řešení problémů, vede k tomu, že veřejnost ztrácí schopnost interpretovat obecná ustanovení, s nimiž se v daňových předpisech již skoro nelze setkat. Domnívám se, že v tomto jsou základy pro obavy z předpisu, který právě nechce být kazuistický. Právě naopak, při jeho přípravě bylo dbáno na jeho obecnost v co nejvyšší možné míře. Obavy daňového subjektu spočívají v tom, že apriori nevěří, že úředníci budou obecný předpis interpretovat rozumně. Pro úředníky daňové správy lze obavy vypozařovat ze strachu, že daňové subjekty budou naopak obecný předpis jen zneužívat.

Pátek, V. Nový daňový řád. zdroj: <http://pravnicaradce.ihned.cz>, stav k 6.6.2010

jednoznačně nevymezil, od jakého okamžiku se prekluzivní lhůta odvozuje. V únoru 2009 se k teorii 3+0 přidala i daňová správa,² když daň vyměřovala nejpozději do konce tří let od konce roku, za který se daná daň vyměřuje.

Podle § 148 daňového řádu je sice lhůta pro stanovení daně opět tři roky, počítá se však od jiného okamžiku než dle ZSDP. Prekluzivní lhůta začne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se daň stala splatnou, aniž zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. To znamená, že tříletá lhůta ZSDP počínající běžet od konce roku, za který se vyměřuje, se prodloužila na tři a čtvrt, resp. tři a půl roku. Podle ZSDP dle teorie 3+1 začínala prekluzivní lhůta běžet až dlouho poté, co mohla být daň již stanovena a podle teorie 3+0 počínala běžet ještě před vyměřením daně. Pro praxi však je významné, že došlo k zakotvení taxativního výčtu úkonů, které prekluzivní lhůtu přerušují a nově též prodlužují a staví. Prekluzivní lhůta tak je prodloužena o jeden rok, pokud např. v posledních dvanácti měsících před jejím uplynutím bude podáno dodatečné daňové tvrzení. Nově je možné stanovit daň i po prekluzivní lhůtě, pokud je vydáno pravomocné rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu. Je také umožněno podat po prekluzivní lhůtě dodatečné daňové tvrzení a tvrzenou daň zaplatit a tím docílit zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti.

Odkladný účinek odvolání

Podle ZSDP platilo, že doměřená daň je splatná, i přesto, že daňový subjekt podal v řádném termínu odvolání proti daňovému výměru. Podle DŘ nemusí subjekt, který podá odvolání, doměřenou daň zaplatit ani nemůže být z tohoto titulu exekuván, a to v průběhu odvolacího řízení. Na jeho účtu tedy nebude evidován nedoplatek, protože v tomto případě má odvolání odkladný účinek. Splatnost doměřené daně je patnáct dní po skončení odvolacího řízení. Podle DŘ, je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný ve lhůtě patnácti dnů od dne právní moci platebního výměru. To znamená, že taková dodatečná daň je splatná teprve pokud bude odvolání proti platebnímu výměru zamítnuto nebo nebude vůbec podáno (tj. dnem doručení rozhodnutí o zamítnutí odvolání, vzdání se práva na odvolání, uplynutím lhůty pro podání odvolání), na rozdíl od úpravy ZSDP, kdy byla dodatečná daň splatná

² Stanovisko Ministerstva financí ze dne 2. února 2009, č. j. 43/14 314/2009-431, jako reakce na rozhodnutí Ústavního soudu ČR ze dne 2. prosince 2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07.

okamžitě po jejím dodatečném vyměření, resp. doručení platebního výměru. DŘ sice nepoužívá formulaci odkladný účinek odvolání, ten lze ale odvodit z ustanovení, které upravuje splatnost daně na dobu po nabytí právní moci platebního výměru. Posun splatnosti dle DŘ není jen u platebních výměrů, které jsou vystaveny na základě daňové kontroly, ale jakýchkoliv platebních výměrů, které vyměřují (i prvně) daň ve vyšší částce, než je daň tvrzená daňovým subjektem. Posun splatnosti se však v těchto případech týká pouze rozdílu mezi daní tvrzenou a daní vyšší vyměřovanou správcem daně. Splátnost daně tvrzené se pak na dobu právní moci platebního výměru neposouvá.³

Zkrácení lhůty pro zaplacení splatné daně

Podle DŘ musí být daň na účtu správce daně nejpozději poslední den lhůty, kdy vzniká daňovému subjektu povinnost podat daňové přiznání, tzn. 31. března nebo 30. června. Dle ZSDP bylo dostačující, když se k poslednímu dni lhůty peníze odepsaly z bankovního účtu. DŘ umožňuje správci daně disponovat s vybranými daňovými příjmy dříve, než tomu bylo dle ZSDP.

Instit ut vstupu do obydlí

Došlo ke zvýšení práv kontrolovaných osob, neboť ZSDP umožňoval správci daně vstup bez ohledu na souhlas či nesouhlas dotčené osoby. DŘ popisuje situaci, kdy tento souhlas není udělen, a to tak, že stanoví zpřísněné podmínky pro vstup do prostor daňového subjektu.⁴

Výzva k odstranění pochybností

Začátek třicetidenní lhůty byl v ZSDP vázán na den podání, které vyvolalo pochybnosti správce daně. Dle DŘ může lhůta započít nejdříve od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

Pořadí platby daňových nedoplatků

Dle ZSDP se platby na účet daňového subjektu připisují v pořadí:

- 1) náklady řízení,

³ Pátek, V. Nový daňový řád. zdroj: <http://pravniciradce.ihned.cz>, stav k 6.6.2010

⁴ zdroj: www.epravo.cz/top/clanky/novy-danovy-rad, stav k 7.6.2010

- 2) pokuty a penále,
- 3) zvýšení daně,
- 4) nejstarší nedoplatky daní,
- 5) běžné platby daní,
- 6) úrok.

Tento postup vedl k tomu, že se nedoplatky na daních dále úročí.

Podle DŘ mají úhrady v rámci jednoho daňového účtu následující prioritu:

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

Díky tomu se prioritně zaplatí nedoplatky na dani a dále se již neúročí.

Pokuta za pozdní podání daňového přiznání

Dle ZSDP mohla činit až 10 % zvýšení daně v přiznání uvedené. Dle DŘ má být sankce počítána za každý den prodlení sazbou 0,05 % (u daňové ztráty 0,01 %). Minimálně bude vyměřena za prodlení delší než 5 pracovních dnů pokuta 500,- Kč, maximálně 300.000,- Kč.⁵

Změny daňové exekuce

DŘ co do kvantity upravil oblast daňové exekuce oproti ZSDP velmi výrazně, kdy odkazem na o.s.ř. byl správce daně nucen interpretovat sám sebe jakožto soud – soudce a oprávněného zároveň. DŘ přináší jednoznačné nastavení pravomocí správce daně tam, kde je v pozici soudu, avšak nenormuje duplicitně oblasti, kde jsou upravena práva oprávněného, dlužníků a poddlužníků. O.s.ř. tak je nadále podpůrně využíván, avšak pouze v omezeném rozsahu. Dále došlo ke sjednocení režimu dražby věci movité a nemovité, zjednodušení rozvrhového řízení, zavedení možnosti činit dražbu elektronicky. Ve vymáhacím řízení byl opuštěn institut výzvy k úhradě nedoplatku dle ust. § 73 odst. 1 ZSDP, kdy toto formalistické, nutně písemné rozhodnutí s možností odvolání bylo nahrazeno flexibilnější formou upozornění, již se již dříve využívalo, avšak bez opory v procesním postupu dle zákona. Místo odvolání zde je možné podat

námítky. Ochrana práv daňového subjektu a jeho soudní ochrana je zajištěna možností odvolání se proti exekučnímu příkazu.⁶

Přínosy Daňového řádu:

- 1) větší přehlednost a lepší systematická uspořádanost nového zákona
- 2) jasnější a jednotné vymezení pojmů
- 3) zkvalitnění zásad daňového procesu
- 4) větší podpora elektronizace daňové správy
- 5) jasná pravidla pro doručování
- 6) jasná pravidla pro vedení daňového spisu a nahlížení do něj
- 7) lepší provázanost ve vztahu k přezkumu prováděnému v rámci správního soudnictví
- 8) odstranění omezení při volbě zástupce
- 9) možnost odpustit úrok z prodlení při posečkání již při vydání rozhodnutí o posečkání
- 10) možnost dokončením daňové kontroly a daňové exekuce původním správcem daně i po změně místní příslušnosti
- 11) rozšíření možnosti podání dodatečných daňových přiznání na nižší daň na úkor obnovy řízení
- 12) posunutí splatnosti daně ve výši, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu, až po rozhodnutí o odvolání, pokud bude podáno
- 13) zavedení požadavku odůvodňovat každé rozhodnutí
- 14) předřazení priority úhrady daně před její příslušenství
- 15) stanovení jednoznačných pravidel pro opakování daňových kontrol a jejich omezení
- 16) zkrácení obecné lhůty, po jejímž uplynutí je možné se bránit před nečinností ze šesti na tři měsíce
- 17) jednoznačné nastavení lhůty pro stanovení daně
- 18) v řízení o mimořádném opravném či dozorčím prostředku nebude vznikat úrok z prodlení

⁵ zdroj: www.zivnostnik.cz/1/1/novy-danovy-rad-od-roku-2011

⁶ Šimek, K. Daňový řád: K procesu vzniku nového zákona. Daně a Finance, 2009, č. 11, s.7

- 19) veškeré pravomoci správce daně vystupujícího v pozici soudu jsou zakotveny v daňovém řádu, tudíž nebude do budoucna nutné, aby se přiměřenou aplikací občanského soudního řádu do role soudu dosazoval, když zároveň má ještě pozici oprávněného
- 20) zavedení pravidla, podle něhož je nutné při volbě způsobu vymáhání dbát toho, aby náklady spojené s vymáháním nebyly neúměrné k výši vymáhaného nedoplatku.
- 21) přehledná úprava dražeb věcí movitých i nemovitých a s tím souvisejícího rozvrhového řízení

5.2 K Daňovému řádu obecně

Daňové právo procesní je odvětvím práva, které upravuje práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní tak, aby byl naplněn základní cíl správy daní, kterým je především správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady. Daňové právo procesní navazuje na daňové právo hmotné a společně tvoří jednotný celek.⁷ Daňový řád má v sobě zakomponovanou ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu ČR i Ústavního soudu ČR, došlo k přesnější, transparentnější úpravě postupu správy daní, snížení administrativní zátěže správců daní, jakož i zvýšení možností využívání moderních elektronických způsobů vedení řízení a komunikace s daňovými subjekty. Správce daně vede jednotlivá daňová řízení, při kterých se uskutečňuje daňová povinnost jakožto základní zdroj příjmů státního fisku, za tímž účelem správce daně uplatňuje procesní postupy daňového řádu – např. místní šetření a daňovou kontrolu. Správa daní jako taková je však ovlivněna spolupůsobením i dalších osob, od správce daně odlišných, a to zejména daňového subjektu, který plněním či neplněním svých povinností zásadně ovlivňuje celý průběh daňového řízení. Správa daní stojí na zásadě, že daňový subjekt je povinen tvrdit svou daňovou povinnost, nese břemeno tvrzení, je povinen tvrdit výši své daně správně a je zároveň povinen daň uhradit – řádně a včas. Daňový řád zavedl pojem „řádné daňové

⁷ Kratochvíl, J., Šustr, A. Průvodce novým daňovým řádem. Linde, Praha, 2011, s. 9

Šimek, K. Daňový řád: K procesu vzniku nového zákona. Daně a Finance, 2009, č. 11, s. 7

tvrzení“ jakožto zkratku pro instituty daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování, a pojem „dodatečné daňové tvrzení“ jakožto zkratku pro instituty dodatečného vyúčtování a následného hlášení.

V daňovém řádu je zdůrazněna jeho subsidiarita ke zvláštním zákonům, protože se jeho příslušná ustanovení použijí pouze tehdy, pokud zvláštní předpis neobsahuje vlastní právní úpravu pro správu daní, která by byla odlišná od daňového řádu.

Správce daně je každý správní orgán, případně i jiný orgán, pokud jej zvláštní právní předpis v příslušném rozsahu zmocňuje k výkonu správy daní. Postavení správce daně tak mohou mít vedle standardních finančních orgánů i další orgány v případech, že zvláštní právní předpis stanoví procesní postup při správě dalších peněžitých plnění nebo jejich placení podle předpisu upravujícího správu daní, a tak se nemusí jednat výlučně o orgány správní – kupříkladu soudy v rámci agendy soudních poplatků a tzv. justičních pohledávek v rámci dělené správy.

5.3. Základní zásady daňového řízení

V průběhu správy daní se uplatňují zásady, které platí pro celou správu daní, tedy i pro úkony a postupy konané mimo vlastní řízení. Zásady jakožto základní interpretační pravidla jsou důležitým prostředkem ke správnému výkladu všech ustanovení daňových zákonů a při jejich aplikaci je nutno mít jejich význam stále na mysli. Mezi nejzákladnější patří tyto zásady daňového řízení:

- 1) Zásada zákonnosti – vyplývá ze základních ústavních zásad, a to zásady zakotvené v čl. 11 odst. 5 zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod (dále jen „LZPS“), kde je stanoveno, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona a zásady dle čl. 2 odst. 2 LZPS, který stanoví, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem a způsobem, kterým zákon stanoví. Zásada zákonnosti je taktéž stanovena přímo v čl. 2 odst. 3 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (dále jen „Ústava“), který stanoví, že státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Nicméně je třeba podotknout, že práva a povinnosti nejsou daňovým subjektům přiznávána / ukládána jen zákony, ale mohou jim též vyplývat z mezinárodní smlouvy, která se stala součástí právního řádu České republiky, i z aktů Evropských společenství, respektive Evropské

unie. Z této zásady vyplývá povinnost správce daně jednat při své činnosti v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chránit zájmy státu a dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na řízení.

- 2) Zásada enumerativnosti státních pretenzí, legální licence a zákazu zmocnit orgán veřejné moci k libovůli, což označuje skutečnost, že správce daně má postavení státního orgánu a může tak činit pouze to, co mu zákon výslovně dovoluje nebo výslovně umožňuje.
- 3) Zásada součinnosti – vymezuje povinnost správce daně postupovat v daňovém řízení co do procesních práv a procesních povinností v úzké spolupráci a součinnosti s daňovými subjekty, tedy správce daně i daňový subjekt mají povinnost i právo vzájemně spolupracovat. Správce daně musí daňovému subjektu umožnit aktivní účast v daňovém řízení. Součinnost je právem i povinností osob zúčastněných na správě daní. Tato zásada nabývá na významu v situacích, kdy správce daně aplikuje své správní uvážení.
- 4) Zásada proporcionality – správce daně při vyžadování plnění povinností daňových subjektů v daňovém řízení musí volit takové prostředky, které daňový subjekt co nejméně zatěžují, ale současně ještě umožňují dosáhnout cíl řízení (stanovení a vybrání daně tak, aby nebyl daňový příjem státu krácen). Správce daně tedy musí volit prostředky přiměřené. Vyjadřuje šetření práv osob vůči nimž směřuje pravomoc správce daně, které ovšem nemůže být v rozporu se základním cílem správy daní.
- 5) Zásada poučovací – odpovídá ústavnímu právu na právní pomoc v řízení před orgánem veřejné moci.
- 6) Zásada volného hodnocení důkazů – předložené důkazní prostředky jsou správcem daně hodnoceny do síly svého důkazu každý jednotlivě a současně všechny v jejich vzájemných souvislostech, je přihlíženo ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Hodnocení, respektive uvážení správce daně nemůže být právně upraveno a vychází z odborných znalostí a obecných zkušeností daňového řízení. Některé z důkazů tak může správce daně vyloučit z podkladů pro své rozhodování, je však jeho povinností se se všemi předloženými důkazy řádně vypořádat a své rozhodnutí odůvodnit, aby byla vyloučena možnost svévolného hodnocení důkazů a současně bylo jeho rozhodnutí řádně přezkoumatelné.

- 7) Zásada neveřejnosti – daňové řízení je neveřejné, jakožto prostředek právní ochrany daňových subjektů proti zneužití poskytnutých informací nepovolnými osobami.
- 8) Zásada mlčenlivosti – stejně jako zásada neveřejnosti zakotvuje právní ochranu daňových subjektů bránící zneužití informací o jejich majetkových poměrech. Osoby zúčastněné na daňovém řízení jsou povinny zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, o nichž se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly, vyjma daňového subjektu v daňovém řízení o jeho vlastní daňové povinnosti.
- 9) Zásada oficiality – pokud jsou splněny zákonné podmínky pro vznik nebo existenci daňové pohledávky, je správce daně je povinen vždy zahájit daňové řízení. Řízení je zahájeno jakýmkoli úkonem učiněným vůči daňovému subjektu.
- 10) Zásada dispoziční – daňové řízení je zahájeno z podnětu daňového subjektu nebo jiné osoby, návrhatele má právo dispozice s řízením.
- 11) Zásada neformálnosti – právní úkon je hodnocen dle svého obsahu nikoli dle svého formálního označení, tato zásada tak odráží i přednost materiální pravdy před pravdou formální.
- 12) Zásada rovnosti – daňové subjekty mají před správcem daně v daňovém řízení zásadně stejné postavení, stejná procesní práva a povinnosti. Vztah daňového subjektu a správce daně však rovný není, správce daně má v daňovém řízení jiná práva a povinnosti než daňový subjekt a vystupuje vůči němu v pozici vrchnostenské.
- 13) Zásada vstřícnosti, slušnosti dobré správy – předpokládá tzv. Klientský přístup správce daně i jeho úředních osob vůči zúčastněným osobám, přičemž při nesplnění této zásady je například možnost podat stížnost proti chování jednotlivých úředních osob.
- 14) Zásada hospodárnosti, procesní ekonomie – opravňuje za určitých podmínek správce daně k provedení úkonů pro různá řízení společně v případě, že je tento postup hospodárný z hlediska správy daní.
- 15) Zásada legitimního očekávání – správní orgán má povinnost rozhodovat ve skutkově obdobných případech obdobně.^{8 9}

⁸ Grossová, M. Exekuce na peněžitě plnění. Praha: LINDE Praha, a.s., 2002, s.28-30

⁹ Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem komplexní pohled na problémy správy daní. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2001

6 Vymáhání daní dle Daňového řádu obecně

6.1 Obecná hlediska

K zabezpečení výběru daně slouží vícero institutů, úhrada nedoplatků je realizována prostřednictvím vymáhání daní. Právní úprava vymáhání daní, tuto relativně samostatnou část řízení můžeme pro stručnost označit jakožto vymáhací řízení, je společně s úpravou evidence daní, vybírání daní a s úpravou dělené správy zakotvena v části zákona „Placení daní“, která je součástí správy daní. Přestože se úprava vymáhacího řízení oproti ZSDP značně rozšířila, nejedná se o úpravu komplexní a nadále je nutno subsidiárně aplikovat o.s.ř. Subsidiarita užití o.s.ř. znamená, že tento se neužije, bude-li se jednat o pravomoci správce daně, nebo pokud daňový řád má úpravu speciální. Správci daně tak zůstává dvojrole věřitele a exekučního orgánu, nepůsobí však již v postavení soudu. Vymezení práv a povinností účastníků řízení ponechává daňový řád převážně úpravě o.s.ř., a to zejména z důvodu jednotnosti.

6.2 Vymezení základních pojmů

Daňový subjekt – je nejdůležitějším subjektem vymáhacího řízení. Podle DŘ je daňovým subjektem ta osoba, kterou za daňový subjekt označí daňový zákon. Nejčastěji půjde o zákon převážně hmotněprávního charakteru.¹ Použije-li daňový zákon pro označení osoby povinné k dani pojmu „poplatník“ nebo „plátce daně“, má se obecně za to, že tato osoba má postavení daňového subjektu. Daňovým subjektem je rovněž právní nástupce, na rozdíl od např. insolvenčního správce, tj. osoby, která zajišťuje plnění daňových povinností dlužníka při prohlášení konkursu. Ačkoli má totiž insolvenční správce práva a povinnosti daňového subjektu, jedná svým jménem na účet dlužníka – daňového subjektu bez své přímé majetkové odpovědnosti.

Správce daně – příslušný správce daně je dalším subjektem správy daní. Jde o orgán veřejné moci, jehož působnost – okruh vymezených úkolů, a pravomoc – svěřené právní

¹ např. zákon o dani silniční, zákon o místních poplatcích, celní zákon, horní zákon, zákon o ochraně ovzduší.

prostředky, je určena především kompetenčními zákony. Správu daní vykonává prostřednictvím úředních osob přímo anebo nepřímo na základě zákonné delegace na jiné subjekty veřejné správy², na základě zákona – daňového řádu.

Dlužník – podle DŘ se dlužníkem stává daňový subjekt až od prvního dne existence jeho nedoplatku, čili dnem následujícím po dnu splatnosti daňové pohledávky, kterou správce daně eviduje a která není uhrazena.

Poddlužník – DŘ definuje jako osobu, která je oprávněna nakládat s majetkovým právem dlužníka. Může jím být např. plátce mzdy či poskytovatel platebních služeb, což je legislativní zkratka pro subjekty poskytující platební služby³ dle zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku.

Daňový exekutor – DŘ definuje jako úřední osobu, která je správcem daně pověřena výkonem daňové exekuce. K pověření dochází pouze u takových způsobů daňové exekuce, u nichž chybí osob poddlužníka. K zajištění řádného průběhu dražby daňový řád zmocňuje správce daně k pověření dalších úředních osob, jako např. licitátora, zapisovatele, pokladníka.

Tzv. třetí osoby – lze je taktéž považovat za subjekty správy daní. Tvoří je subjekty odlišné od daňových subjektů, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti mohou být správou daní dotčena. Do této skupiny tak lze zařadit i již zmíněného insolvenčního správce, správce dědictví, jakož i osoby, které správce daně vyzve podle § 57 a násl. DŘ k poskytnutí údajů nutných pro správu daní. Třetí osobou při vymáhání daní může být např. znalec, poddlužník, věřitel přihlášený do dražby, spoluvlastník předmětu dražby, osoba s předkupním právem k předmětu dražby. Do postavení třetí osoby se může dostat i orgán veřejné moci, přičemž nedisponuje vrchnostenským postavením. Pro souhrnné označení třetích osob a daňového subjektu zavedl DŘ ve svém § 5 odst. 3 legislativní zkratku – osoby zúčastněné na správě daní.

² Obce a vyšší územně samosprávné celky jež vykonávají správu místních poplatků v přenesené působnosti.

³ § 57 odst. 3 DŘ

Mezi subjekty, které se účastní procesu správy daní, patří bezpochyby také soud nebo soudní exekutor, o kterých se daňový řád zmiňuje až v souvislosti se způsoby vymáhání daní.

Nedoplatek – daňový řád obsahuje definici tohoto pojmu, a to jako částku daně, která není uhrazena a uplynul den splatnosti této daně. Přestože pojem daň zahrnuje rovněž příslušenství daně, zákon jeho neuhrazenou část výslovně pod pojem nedoplatek podřazuje společně s neuhrazenou částkou zajištěné daně z důvodu právní jistoty. Pro navázání na terminologii insolvenčního zákona je pojem nedoplatek nahraditelný pojmem splatná daňová pohledávka, byť se nejedná o pojmy totožné. Splatná daňová pohledávka je pojem širší, neboť zahrnuje daňovou pohledávku i v den její splatnosti, nedoplatkem se stává až dnem následujícím.

Přeplatek – je částka, o kterou úhrn plateb převyšuje úhrn předpisů daňových povinností na osobním daňovém účtu daňového subjektu. Daňový subjekt může s tímto přeplatkem disponovat v souladu se zákonem⁴ pouze v případě, že se jedná o vratitelný přeplatek. Vratitelný je přeplatek za situace, kdy správce daně neeviduje na žádném osobním daňovém účtu nedoplatek a současně neeviduje žádost jiného správce daně o jeho převedení na nedoplatky jím evidované. Této podmínce nepodléhá přeplatek, který vznikl v důsledku nařízení několika exekučních řízení pro týž nedoplatek. Pouze v takovém případě je takový přeplatek považován bez dalšího za vratitelný a správce daně jej musí do 15 dnů od jeho vzniku i bez žádosti vrátit.⁵ Nakládání s přeplatky vzniklými v průběhu insolvenčního řízení je stanoveno speciální úpravou § 242 DŘ.

6.3 Nedoplatek

DŘ neobsahuje oproti ZSDP institut formalizované výzvy k úhradě nedoplatku v náhradní lhůtě. Důvodem jeho vypuštění byla zejména vysoká administrativní zátěž související se zasíláním výzvy do vlastních rukou. Výzvu DŘ nahradil informativním upozorněním, jehož účel zůstává stejný – informovat daňový subjekt na existenci jeho

⁴ § 155 odst. 1 a odst. 2 DŘ může daňový subjekt požádat o převedení vratitelného přeplatku na úhradu nedoplatku u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku téhož nebo jiného správce daně, nebo o jeho vrácení.

⁵ § 185 odst. 2 daňového řádu

nedoplatku a na možné následky spojené s jeho neuhrazením. Upozornění podle § 153 odst. 3 DŘ je vhodné zejména tam, kde lze očekávat dobrovolnou úhradu.

Upozornění dle DŘ není oproti výzvě dle ZSDP rozhodnutím ve smyslu § 101 DŘ. Prostředkem ochrany proti upozornění tak již není odvolání, neboť to je možné podat pouze proti rozhodnutí, ale námitka, jelikož se jedná o úkon správce daně při placení daní, proti němuž zákon nepřipouští odvolání.⁶ Odvolání je oproti tomu připuštěno proti exekučnímu příkazu, vůči němuž se dle ZSDP uplatňovala námitka. Odvolání bylo možné podat pouze pokud nebyla vydána předchozí výzva k úhradě nedoplatku. Upozornění dle DŘ nemá předepsanou formu a jeho použití a forma tak závisí na uvážení správce daně. Může tak mít podobu telefonické informace, jakož i listinné či elektronické písemnosti.

Časové rozmezí, ve kterém lze realizovat dobrovolnou nebo nedobrovolnou úhradu nedoplatku, nazývá DŘ lhůta pro placení daně.⁷ Počíná běžet dnem splatnosti, případně náhradním dnem splatnosti daně, a končí uplynutím šesti let od tohoto dne. Úkony správce daně mající vliv na běh této lhůty jsou v DŘ taxativně vymezeny. Tyto úkony jsou rozděleny do dvou skupin, přičemž první skupina úkonů správce daně běh prekluzivní doby pro placení daně přerušuje, tj. způsobí její opětovný běh od počátku, druhá skupina úkonů lhůtu pro placení daní staví, tzn. že tato po určitou dobu neběží. V obou případech tak ale fakticky dojde k jejímu prodloužení. Prodlužovat dobu pro placení daně však nelze neustále, ale pouze do uplynutí 20 let od prvního dne, kdy počala běžet poprvé. Nedoplatek však může být zajištěn zástavním právem zapsaným do příslušného veřejného registru⁸, přičemž právo vybrat a vymáhat nedoplatek pak zaniká až uplynutím 30 let ode dne tohoto zápisu. V hypotetickém případě tak délka lhůty pro placení daně může u nedoplatku zajištěného zástavním právem zapsaným do veřejného registru těsně před uplynutím dvacetileté lhůty činit téměř 50 let.

Oproti ZSDP jde o lhůtu prekluzivní, při neuplatnění práva ve stanovené lhůtě toto propadá a jakákoli pozdější úhrada by byla nepřipustná a jednalo by se o bezdůvodné obohacení ve smyslu občanského zákoníku, neboť by se jednalo o plnění z právního důvodu, který odpadl⁹. Došlo tak k opuštění koncepce ZSDP, kdy došlo po uplynutí šesti let k promlčení a k prekluzi až po 20 letech. Je nutné zmínit, že podle

⁶ § 159 daňového řádu

⁷ § 160 daňového řádu

⁸ Katastr nemovitostí, letecký rejstřík, námořní rejstřík, plavební rejstřík.

⁹ Se zánikem nedoplatku dle § 153 odst. 4 daňového řádu zaniká pravomoc správce daně nedoplatek vybrat, zajistit a vymáhat.

přechodných ustanovení zákona DŘ, konkrétně § 264 bod 5. DŘ, se běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala před účinností DŘ a dosud neskončila, posuzuje s účinností od 1.1.2011 podle pravidel obsažených v DŘ pro lhůtu pro placení daně. Z textu tohoto přechodného ustanovení však výslovně nevyplývá, zda se tímto stává z původně promlčecí lhůty lhůta prekluzivní. Ovšem vzhledem ke skutečnosti, že přechodná ustanovení DŘ již nepočítají s tím, že by se po přechodnou dobu aplikovala ustanovení o uplatňování námitky promlčení, § 70 ZSDP, je zřejmé, že cílem přechodu ze systému lhůt dle ZSDP na úpravu DŘ bylo i sjednocení jejich povahy. Již promlčené lhůty dle ZSDP se tak účinností DŘ staly lhůtami prekluzivními a správce daně tak již nemůže vybírat ani vymáhat nedoplatky, které v těchto lhůtách nebyly zaplaceny. Okamžik prekluze má mj. Zásadní význam i pro evidenci daní. DŘ totiž s tímto okamžikem spojuje i zánik nedoplatku.

Jedním z úkonů správce daně, který lhůtu pro placení daně staví, je přihlášení daňové pohledávky do insolvenčního řízení. Časovým okamžikem od něhož lhůta neběží je den doručení přihlášky insolvenčnímu soudu, tedy den, kterým se správce daně stal jakožto věřitel účastníkem řízení dle o.s.ř. Není-li daňová pohledávka účinně popřena, je správce daně účastníkem řízení až do nabytí právní moci usnesení soudu o ukončení insolvenčního řízení a po celou dobu lhůta pro placení daně neběží. Nejde tedy jen o okamžik podání přihlášky, nýbrž se jedná o celou dobu přihlášení do insolvenčního řízení. Dnem, který následuje po nabytí právní moci usnesení insolvenčního soudu o ukončení insolvenčního řízení, začíná běžet nová šestiletá lhůta pro placení daně k neuspokojené části pohledávky.

Některé úkony správce daně mají dvojí právní účinek, tj. lhůtu pro placení daní jak zastaví, tak současně i přeruší. Takovými úkony jsou zahájení exekuce podle o.s.ř. z podnětu správce daně a zahájení daňové exekuce srážkami ze mzdy. Dnem vydání exekučního příkazu správcem daně a dnem doručení návrhu na nařízení exekuce soudu či soudnímu exekutorovi se lhůta zastaví, respektive neběží po celou dobu co tato řízení probíhají. V případě, že po jejich ukončení zůstává vymáhaný nedoplatek i nadále neuhrazen, začíná běžet nová šestiletá lhůta pro placení daně.

6.4 Prohlášení o majetku

Institut prohlášení o majetku dle § 180 DŘ není v českém právním řádu novinkou, ale obdobou institut prohlášení o majetku jak je znám z úpravy o.s.ř.

Představuje seznam veškerého majetku dlužníka, včetně majetku patřícího do společného jmění manželů. K podání prohlášení o majetku vyzve správce daně dlužníka rozhodnutím – výzvou, vůči které se nelze samostatně odvolat.¹⁰ Výzvu však nelze vydat kdykoli, ale pouze za podmínky, že daňová exekuce příkázáním z účtu u poskytovatele platebních služeb nemohla být nařízena¹¹ nebo její nařízení nevedlo k celkové úhradě nedoplatku po právní moci exekučního příkazu. Nepodané prohlášení o majetku nebo podané nepravdivé nebo zkreslující prohlášení je trestním zákoníkem kvalifikováno jako trestný čin¹², a proto není správce daně ohledně této skutečnosti vázán povinností mlčenlivosti.

Zakotvení tohoto institutu do úpravy DŘ představuje jednu ze dvou zásadních změn daňového řízení, jež by měly zvýšit vymahatelnost nedoplatků. Touto cestou by se měl správce daně relativně snadno a v krátké době dozvědět o majetku, který by jinak sám zjistil pouze obtížně nebo vůbec, ale doručením výzvy k prohlášení o majetku se navíc dlužníkovi zakazuje disponovat s majetkem mimo rámec běžné obchodní činnosti, uspokojování základních životních potřeb a správy majetku dlužníka. Sankcí za porušení tohoto zákazu je neúčinnost úkonů vedoucích k porušení zákazu po doručení výzvy vyplývající přímo ze zákona, což znamená, že správce daně nemusí žádat soud o deklaratorní rozhodnutí, aby se mohl domáhat úhrady daňové pohledávky vůči osobě, na niž byl majetek dlužníka neúčinně převeden. Exekuce se bude proto nařizovat přímo proti osobě, na kterou byl tento majetek dlužníkem neúčinně převeden, s tím, že přílohou exekučního příkazu by měl být stejnopis doručené výzvy k prohlášení majetku dlužníkovi.

6.5 Aspekty daňové exekuce

Vymáhání daní může být podle situace realizováno nejen daňovou exekucí, ale také prostřednictvím soudu nebo soudního exekutora. Nově se za vymáhání daní považuje rovněž přihlášení nedoplatku do insolvenčního řízení a přihlášení nedoplatku do dražby, která je veřejná – tedy dražba dle o.s.ř. nebo dle zákona o veřejných dražbách, zákon č. 26/2000 Sb. Pokud nejde o případ daňové exekuce, není správce daně exekučním orgánem, ale pouze obyčejným věřitelem.

¹⁰ § 109 odst. 2 daňového řádu

¹¹ Např. nebyl zjištěn účet dlužníka, nebo byla zjištěn jeho účet ovšem se zanedbatelnou částkou.

¹² §227 trestního zákoníku

Opomíjení základních principů správy daní, zejména zásady proporcionality, ukončilo výslovné ustanovení § 175 odst. 2 DŘ, které stanoví, aby správce daně volil takový způsob vymáhání, jehož náklady nebudou ve zjevném nepoměru k výši vymáhaného nedoplatku.

Jedním ze způsobů vymáhání je daňová exekuce, kterou lze provést pouze několika taxativně vymezenými způsoby. Jedná se o daňovou exekuci srážkami ze mzdy, příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, příkázáním jiné peněžité pohledávky, postižením jiných majetkových práv, prodejem movitých věcí nebo prodejem nemovitosti. Zapovězena je daňová exekuce prodejem podniku či zástavy. Výkon rozhodnutí prodejem podniku nebo zástavy dle o.s.ř. Však lze realizovat prostřednictvím soudu, v případě prodeje podniku i prostřednictvím soudního exekutora.

Daňová exekuce, jakožto dílčí daňové řízení, je zahájena na rozdíl od obecné úpravy § 91 odst. 1 DŘ, již vydáním rozhodnutí¹³, tj. exekučního příkazu. Tímto okamžikem je zahájeno i exekuční řízení, jehož délka se bude povětšinou shodovat s délkou daňové exekuce. Výjimkou je situace kdy je vedeno rozvrhové řízení.

Krom obecných náležitostí rozhodnutí dle § 102 odst. 1 DŘ musí exekuční příkaz obsahovat také informaci o výši nedoplatku, způsob provedení daňové exekuce, výši exekučních nákladů¹⁴, odkaz na exekuční titul a vymezení úroků z prodlení, který se zvyšuje po nařízení exekuce. Výši budoucího úroku z prodlení však nelze dopředu stanovit, proto se má nahradit uvedením způsobu jeho výpočtu. Z povahy věci by měl být exekučním příkazem postižen i již vzniklý úrok z prodlení. Důvodem pro zavedení této koncepce byla jednak aplikace hospodárnosti, zvýšení efektivity vymáhání a soulad s civilněprávní úpravou dle občanského zákoníku, neboť dle § 517 občanského zákoníku má věřitel právo požadovat od dlužníka vedle plnění i úroky z prodlení, jde-li o prodlení s plněním peněžitého dluhu. Úrok z prodlení vzniklý po nařízení exekuce tak bude mít pořadí pevně vyčíslené části exekuovaného nedoplatku. S ohledem na skutečnost, že dle § 166 odst. 1 DŘ je dnem platby den, kdy je platba připsána na účet správce daně, nebo že k úhradě jistiny může dojít i jinou cestou, nelze v praxi ponechat výpočet úroků z prodlení v případě postihu majetkových práv pouze na poddlužníkovi.

¹³ Dle § 101 odst. 2 DŘ je rozhodnutí vydané okamžikem učinění úkonu směřujícího k jeho doručení – expedice. Okamžik vydání může daňový subjekt zjistit ze spisu, neboť nemůže být obsahem rozhodnutí.

¹⁴ U hotových výdajů zřejmě postačí pouze informace o tom, že se exekuční řízení nařizuje rovněž pro hotové výdaje, budou-li stanoveny.

Jednou z možností řešení této situace by bylo zřejmě možné neformální sdělení správce daně o konečné výši neuhrazeného výroku z prodlení zaslané poddlužníkovi bezprostředně po úhradě jistiny.

Podle daňového řádu může být exekucním titulem buď vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanovena povinnost k úhradě peněžitého plnění, nebo vykonatelný výkaz nedoplatků, který nemá povahu rozhodnutí, ale jakéhosi seznamu právních titulů, ze kterých vyplývají nedoplatky ke dni vydání tohoto výkazu. Stejně jako u rozhodnutí daňový řád taxativně stanovuje obligatorní náležitosti výkazu nedoplatků. Exekucní titul musí být přílohou exekučního příkazu.

Proti exekučnímu příkazu je připuštěn řádný opravný prostředek, odvolání ve lhůtě 15 dnů od jeho doručení. Jedná se o zásadní změnu oproti ZSDP. Nově mohou odvolání podat všichni příjemci rozhodnutí. Důvodem změny prostředku obrany je zejména vypuštění institutu formalizované výzvy k úhradě nedoplatku a zachování principu dvojinstančnosti v případě, že daňový subjekt proti vymáhání brojí.

Obdobně jako v úpravě § 255 o.s.ř. je i podle DŘ manžel dlužníka osobou zúčastněnou na správě daní v případě, že je daňovou exekucí postižen majetek ve společném jmění manželů v rozsahu stanoveném v ust. §262a o.s.ř. Rozdílem však je, že v takovém případě má manžel dlužníka při správě daní dle § 185 odst. 1 DŘ postavení dlužníka, tzn. má stejná procesní práva a povinnosti jako dlužník, a to dokonce i v případě, kdy má správce daně pochybnosti, zda exekucí postihovaný majetek je či není součástí společného jmění manželů. Touto úpravou je zajištěno, že veškeré písemnosti doručované podle daňového řádu dlužníkovi, budou doručeny i manželovi dlužníka, aby tak případně mohl brojit proti rozhodnutí správce daně, kterým by bylo neoprávněně zasaženo do jeho práv. Oba manželé tak jsou příjemci rozhodnutí se samostatným právem odvolání. Explicitní vymezení manžela dlužníka při každém výčtu osob, kterým se písemnosti při daňové exekuci doručují, by tak bylo nadbytečné.

6.6 Odklad a zastavení daňové exekuce

Mezi pravomoci správce daně při vymáhání daní spočívá ve vydání rozhodnutí o odložení, zastavení nebo pokračování daňové exekuce ve smyslu § 181 DŘ. Výčet důvodů po odložení nebo zastavení daňové exekuce je demonstrativní, neboť pouze tak lze zajistit, aby bez neustálých změn zákona bylo možno aplikovat tyto instituty na různé a předem nepředvídatelné reálné situace.

Dva ze tří zákonem vymezených důvodů pro odklad daňové exekuce jsou shodné s důvody dle o.s.ř. Jedná se o situaci, ve které lze očekávat, že daňová exekuce bude zastavena, nebo zjišťují-li se zatím podmínky pro povolení posečkání nebo úhradu daně ve splátkách¹⁵. Dalším důvodem je, že správce daně šetří skutečnosti rozhodné pro vyloučení předmětu exekuce z daňové exekuce, ať už v řízení zahájeném námitkou daňového subjektu proti zahrnutí předmětné věci do soupisu věcí při daňové exekuci prodejem movitých věcí, nebo v řízení ve věci vyloučení majetku z daňové exekuce podle ustanovení § 179 DŘ. Je-li zahájeno řízení podle tohoto ustanovení, není nutné odkládat daňovou exekuci, jelikož po dobu řízení ve věci vyloučení z majetku z daňové exekuce nelze ze zákona tento majetek prodat.¹⁶ K odkladu daňové exekuce může dojít i ze zákona, tímto zákonem může být i daňový řád¹⁷ s insolvenčním zákonem, podle nichž zahájení insolvenčního řízení brání dalšímu provádění nařízené exekuce, respektive exekuce může být nařízena, ale nesmí dojít k jejímu výkonu.¹⁸

Odklad daňové exekuce představuje pouze přechodnou fázi, která je vázána na existenci důvodů, pro něž k odložení došlo. Pominutí těchto důvodů bude mít za následek rozhodnutí správce daně buď o pokračování v exekučním řízení, nebo o zastavení daňové exekuce. Jelikož zákon proti rozhodnutí o odložení, pokračování a zastavení daňové exekuce nepřipouští z důvodu jejich ryze procesního charakteru řádný opravný prostředek, může jakákoli osoba zúčastněná na správě daní a poplatků uplatnit do 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu správce dozvěděla, námitku. Pokud správce daně rozhodnutím zamítne návrh na odložení daňové exekuce, odvolání je přípustné.

Důvody pro zastavení daňové exekuce jsou v DŘ vymezeny širokým demonstrativním výčtem, není proto nutné, již z povahy věci, postupovat podle obecného ustanovení § 106 odst. 1 DŘ o zastavení řízení, jehož důvody jsou taxativně dány a odpovídá svému zařazení v obecné části zákona. Důvodem pro zastavení daňové exekuce je vždy např. povolení posečkání úhrady nedoplatku, vyloučení veškerého exekucí postiženého majetku z daňové exekuce, zánik či úhrada nedoplatku. Částečná úhrada nedoplatku, potažmo prekluze některého z nedoplatků, pro něž byla daňová exekuce nařízena, jsou důvodem pro její zastavení částečné.

¹⁵ §156 DŘ jako jeden z důvodů, pro který lze povolit posečkání či úhradu daně ve splátkách je ohrožení výživy daňového subjektu nebo jeho rodiny z důvodu neprodlené úhrady daně. Podle § 226 odst. 1 o.s.ř. Je důvodem pro odložení výkonu rozhodnutí skutečnost, že by pro povinného a jeho rodinu mohl mít zvláště nepříznivé následky.

¹⁶ § 179 odst. 2 daňového řádu

¹⁷ § 243 odst. 1 daňového řádu

6.7 Vyloučení majetku z daňové exekuce

Právní jistotu osob zúčastněných na správě daní, jejichž majetek se stal neoprávněně předmětem daňové exekuce zásadně zvyšuje institut vyloučení majetku z daňové exekuce dle ustanovení § 179 DŘ, který je ve své podstatě obdobou excindační žaloby podle § 267 o.s.ř. Při daňové exekuci však lze řízení o vyloučení z majetku z daňové exekuce zahájit nejen na návrh, ale taktéž z moci úřední.

Návrh lze podat buď ve lhůtě 15 dnů od doručení exekučního příkazu, nebo do 15 dnů ode dne, kdy se dotčená osoba, které se exekuční příkaz nedoručuje a která má za to, že postižený majetek nemůže být předmětem daňové exekuce, o nařízení daňové exekuce dozvěděla. Z povahy věci lze takovýto návrh podat nejdéle do zahájení dražby či jiného způsobu zpeněžení. Tato lhůta je prekluzivní na rozdíl od pořádkové třicetidenní lhůty, ve které musí správce o návrhu na vyloučení majetku rozhodnout.

Po celou dobu řízení o vyloučení majetku z daňové exekuce nelze tento majetek prodat. Explicitní zákaz prodeje se tak dotýká jakéhokoli majetku, který se stal předmětem tohoto řízení, na rozdíl od úpravy dle o.s.ř., která se omezuje pouze na nemovitosti.

6.8 Náklady exekuce

Náklady exekuce neboli exekuční náklady jsou náklady exekučního řízení související s daňovou exekucí, které je povinen hradit dlužník, pokud nebyla daňová exekuce provedena neoprávněně. Tato povinnost vyplývá nejen z ustanovení § 182 DŘ, ale taktéž z obecného ustanovení § 107 DŘ, které je součástí obecné části zákona společné pro všechna řízení při správě daní. Exekuční náklady představují náklady za nařízení daňové exekuce, náklady za výkon prodeje a hotové výdaje vzniklé při provádění daňové exekuce. Hotové výdaje, které na místo dlužníka nejprve hradí správce daně ze svých rozpočtových prostředků, budou po zpeněžení předmětu daňové exekuce z vymožené částky hrazeny správcem daně jako první v pořadí. Následně se uhrazují zbylé dva druhy exekučních nákladů a teprve poté exekučním příkazem vymáhané nedoplatky včetně případného vzniklého úroku z prodlení, který narůstá až do uhrazení jistiny. Takovýto postup vyplývá z § 184 odst. 3 DŘ, který je speciálním ustanovením k ustanovení § 152 DŘ, které stanoví pořadí úhrad obecně.

¹⁸ § 109 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona

Nařízená exekuce se vede i pro budoucí úrok z prodlení, který vzniká do uhrazení jistiny. Jelikož však objektivně nelze stanovit výši exekučních nákladů z budoucího úroku z prodlení a jejich pozdější stanovení by mohlo být procesně i technicky obtížné, stanovila se právní fikce, že exekuční náklady z budoucího úroku z prodlení nevznikají. To ovšem platí za podmínky, že úrok z prodlení přirostlý po nařízení exekuce bude uhrazen a nebude se tedy nařizovat další daňová exekuce pro již vzniklý, ale neuhrazený úrok z prodlení.

Výše hotových výdajů se odvíjí od skutečné výše, kterou musí správce daně vynaložit, aby mohla být daňová exekuce provedena prodejem movitých věcí nebo nemovitostí. Oproti tomu výše nákladů za nařízení daňové exekuce a nákladů za výkon prodeje se stanovuje v závislosti na výši vymáhaného nedoplatku. Procentuálně vyjádřená částka zůstává v porovnání s ZSDP stejná, tj. 2% z vymáhaného nedoplatku, mění se však výše minimální částky a maximální částka má svou hranici. Výše nákladů za nařízení daňové exekuce a nákladů za výkon prodeje tak bude stanovena v rozmezí 500,- Kč až 500.000,- Kč, přičemž pro týž nedoplatek mlže být požadována pouze jednou. Stanoveny mohou být buď přímo exekučním příkazem, nebo samostatným rozhodnutím¹⁹, vůči němuž je odvolání přípustné v obecné lhůtě 15 dnů od jejich doručení.

Co se týče nákladů za nařízení daňové exekuce, vzniká povinnost k jejich úhradě vydáním exekučního příkazu či samostatného rozhodnutí o výši exekučních nákladů. Povinnost úhrady nákladů za výkon prodeje nastává okamžikem zahájení dražby či zpeněžením předmětu daňové exekuce mimo dražbu, u hotových výdajů je to den doručení rozhodnutí o jejich výši.

¹⁹ Výše hotových nákladů je stanovena vždy v samostatném rozhodnutí.

7 Jednotlivé způsoby daňové exekuce

Vymáhání daní upravuje daňový řád ve svém dílu 5, §§ 175 – 232. Jednotlivé způsoby provedení daňové exekuce dělí na 2 základní skupiny, a to:

a) daňová exekuce postižením majetkových práv, kam patří:

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

b) daňová exekuce prodejem movitých věcí a nemovitostí, kam patří:

- 5) prodejem movitých věcí
- 6) prodejem nemovitostí

7.1 Daňová exekuce majetkových práv

Majetkovým právem, které lze daňovou exekucí postihnout, je právo na mzdu a jiné příjmy¹, právo k peněžním prostředkům na účtu u poskytovatele platebních služeb, právo na jinou peněžitou pohledávku² a jiné majetkové právo³.

Společným znakem pro daňovou exekuci majetkových práv je existence poddlužníka, který je vždy příjemcem exekučního příkazu a bezodkladně má být správcem daně vyrozuměn o nabytí právní moci tohoto příkazu. Okamžik vyrozumění totiž aktivuje jeho povinnost uloženou mu exekučním příkazem nebo zákonem. Splněním této uložené povinnosti se poddlužník zproští své povinnosti vůči dlužníkovi v rozsahu plnění správci daně. Naopak jejím nesplněním získává správce daně pravomoc k podání žaloby k soudu, která mu umožní hradit nedoplatek dlužníka z prostředků poddlužníka, maximálně však v rozsahu, který odpovídá jeho povinnosti vůči dlužníkovi. Poddlužník je po celou dobu exekučního řízení informován o všech

¹ Tzv. Jiné příjmy jsou taxativně stanoveny v § 229 o.s.ř., patří do nich např. podpora v nezaměstnanosti, starobní důchod, rodičovský příspěvek, nemocenská.

² Jde o pohledávku věřitele vůči dlužníkovi, která již vznikla, je převoditelná, jejím předmětem je peněžité plnění rozdílné od mzdy či peněžními prostředky u poskytovatele platebních služeb.

³ Práva mající majetkovou povahu, převoditelná na jinou osobu, rozdílná od předchozích.

důležitých změnách, jakož kupříkladu o změně místní příslušnosti správce daně, o změně exekučního titulu⁴ a zejména o odložení či zastavení daňové exekuce.⁵

Ustanovení §§ 191 odst. 3 a 192 odst. 2 DŘ se týkají stanovení pravomocí správce daně k provedení úkonů, které jsou potřebné pro vyplacení pohledávky nebo pro prodej či uplatnění majetkového práva dlužníka.

7.2 Exekuční příkaz na prikázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb

Jedná se o jeden z nejčastěji užívaných prostředků exekuce. V případě, že je nalezen účet daňového dlužníka s dostatečným množstvím finančních prostředků, je tento způsob nejrychlejší, nejefektivnější a nejehospodárnější jak pro správce daně tak pro daňového dlužníka. Exekucí se postihuje pohledávka, již má dlužník vůči třetí osobě (bance, pobočce zahraniční banky, spořitelnímu družstvu, stavební spořitelně) z titulu vedení jeho účtu u tohoto peněžního ústavu a z této pohledávky se uspokojuje daňový nedoplatek. Peněžní ústav se tak ocitá v roli poddlužníka, kterému jsou exekučním příkazem stanoveny povinnosti a zákazy. Exekuce prikázáním pohledávky lze nařídit pouze na pohledávku daňového dlužníka z jeho běžného, vkladového nebo jiného účtu vedeného v jakékoli měně u peněžního ústavu působícího v ČR. Tento způsob exekuce nelze užít, jednalo-li by se o vklady na vkladních knížkách a vkladních listech. Nelze postihnout ani směnky a šeky, v těchto případech se postupuje exekucí prodejem movitých věcí.

Zahájením daňové exekuce je vydání exekučního příkazu a jeho doručení bance a daňovému dlužníkovi.

Nařídil-li správce daně exekuci z více účtů dlužníka, musí v exekučním příkazu uvést pořadí, v jakém z nich bude pohledávky odepsána.

V souladu s názorem Nejvyššího soudu ČR publikovaném ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek č. 7-8/2002 pod č. 75/2002, lze *exekuci nařídit pouze na peněžní prostředky na účtu, jehož majitelem je daňový dlužník. Pohledávky z jiného účtu není způsobilým předmětem této exekuce, i kdyby na účtu byly uloženy prostředky daňového dlužníka. Takové prostředky by bylo možno postihnout exekucí dle § 320 o.s.ř. Tento právní názor vychází ze skutečnosti, že vznik účtu je odrazem závazkového vztahu*

⁴ § 169 daňového řádu

⁵ Boráková, S. Vymáhání daní podle daňového řádu. Daně a právo v praxi, 4/2011, s.31-40

mezi bankou a majitelem účtu, přičemž majitelem účtu je osoba, pro kterou bank účet zřídila. Účet sám o sobě není majetkovou hodnotou. Banka musí přijmout na účet finanční prostředky bez ohledu na to, kdo je jejich majitel. Exekuční příkaz se vztahuje na pohledávku dlužníka ve výši, v jaké byly peněžní prostředky na účtu v okamžiku doručení exekučního příkazu bance, jakož i na další prostředky přibývší na účet až do šesti měsíců ode dne doručení vyrozumění o nabytí právní moci exekučního příkazu dle ust. § 305 bance, či až do výše vymáhaného nedoplatku.

Vydaný exekuční příkaz se doručí peněžnímu ústavu a daňovému dlužníkovi, přičemž daňovému dlužníkovi nesmí být doručen dříve než peněžnímu ústavu. Doručením exekučního příkazu bance se jí přikazuje (tzv. arrestatorium), aby od doručení exekučního příkazu nevyplácela z účtu dlužníka peněžní prostředky, a to až do výše vymáhaného nedoplatku, neprováděla na ně započtení a ani jinak s nimi nenakládala. Výjimku tvoří účelově určené prostředky, podle kterého předpisy vylučující nebo omezující použití pohledávek z účtu u peněžního ústavu k jinému než stanovenému účelu, nejsou dotčeny ustanoveními o přikázání pohledávky z účtu u peněžního ústavu. Prostředky, které mohou být dlužníkovi vyplaceny dle ust. § 304a o.s.ř. i po doručení exekučního příkazu bance, jsou prostředky určené pro výplatu mezd, náhrad mezd a dalších plnění, která nahrazují odměnu za práci dlužníkovým zaměstnancům, splatných ve výplatním termínu nejbližším následujícím po dni doručení exekučního příkazu bance. Banka peníze dlužníkovi peníze vydá, pokud jí předloží své písemné prohlášení s účelem platby, celkovou částku, jména zaměstnanců s jednotlivými výšemi jejich mzdy. Výplatu bank oznámí správci daně, kterému je dlužník povinen vyplacení zaměstnancům doložit.

Povinnému, tedy daňovému dlužníkovi, je okamžikem doručení exekučního příkazu bance odňato právo v rozsahu uvedeném v exekučním příkazu se zůstatkem na účtu nakládat (jedná se o tzv. inhibitorium). Tento zákaz zbavuje dlužníka možností disponovat se svými peněžními prostředky na účtu, a to až do výše vymáhané pohledávky a jejího příslušenství.

Po nabytí právní moci exekučního příkazu o této skutečnosti správce daně vyrozumí daňového dlužníka a banku, provede předání peněžních prostředků správci v den, který následuje po doručení o vyrozumění o právní moci exekučního příkazu.

Peněžní ústav, banka, je odpovědný za to, že bude při výkonu rozhodnutí postupovat v souladu se zákonem. V případě, že banka poruší své povinnosti, je správce

daně oprávněn domáhat se u obecného soudu banky ve sporném řízení poddlužnickou žalobou, aby banka zaplatila částku, na kterou by měl správce daně nárok, kdyby banka postupovala řádně, a to i když na účtu dlužníka již není dostatek prostředků.

7.3 Exekuční příkaz na přikázání jiné peněžité pohledávky

Jinou pohledávkou se rozumí nárok daňového dlužníka na peněžité plnění vůči třetí osobě. Jedná se o dvě peněžité pohledávky, kdy jednu má správce daně za daňovým dlužníkem a druhou daňový dlužník za svým dlužníkem. Tato třetí osoba vystupuje vůči správci daně jako poddlužník, na kterého je výkon rozhodnutí veden.⁶

Exekuce se týká jak již pohledávky splatné, tak i pohledávky, jejíž splatnost nastane teprve v budoucnu (faktura s pozdější dobou splatnosti), stejně tak, pokud daňovému dlužníkovi budou na základě téhož právního důvodu dílčí pohledávky teprve vznikat (nájemné). Pohledávka však musí v době vydání exekučního příkazu existovat, existence pohledávky je v případě nejasnosti řešena jako otázka předběžná. Pohledávka, již se exekuce týká, musí být v exekučním příkazu jednoznačně specifikována. Exekuce postihuje pohledávku daňového dlužníka do výše vymáhaného nedoplatku. I zde exekuční příkaz obsahuje tzv. inhibitorium, tedy zákaz dlužníkovi, aby se svou pohledávkou jakkoli disponoval a současně tzv. arrestatorium, zákaz poddlužníkovi vyplatit pohledávku dlužníkovi.

Exekuční příkaz je nutno pro nabytí jeho účinků doručit dlužníkovi, poddlužníkovi, ručiteli, případně všem dalším osobám, jimž na jeho základě uloženy povinnosti, přičemž dlužníkovi nesmí být doručeno dříve než poddlužníkovi. Dlužníkovi a poddlužníkovi se doručuje do vlastních rukou. Dnem doručení exekučního příkazu poddlužníkovi ztrácí dlužník právo na vyplacení pohledávky.

Inhibitorium a arrestatorium jsou obsaženy ve výrokové části exekučního příkazu, která dále obsahuje uvedení exekučního titulu, ze kterého exekuční příkaz vychází, jednoznačnou identifikaci daňového dlužníka a dlužníka daňového dlužníka, nezaměnitelné označení pohledávky, jež je exekucí postižena.

Po doručení o vyrozumění o nabytí právní moci exekučního příkazu je poddlužník povinen vyplatit splatnou pohledávku správci daně, v případě, že její splatnost teprve nastane, dnem následujícím po dnu její splatnosti, a to až do vymáhané

výše. Výplatou správci se poddlužník zprošťuje v rozsahu poskytnutého plnění své povinnosti vůči daňovému dlužníkovi.

Nevyplatil-li poddlužník správci daně pohledávku bez odkladu poté, kdy mu bylo doručeno rozhodnutí o nabytí právní moci exekučního příkazu, nebo když se stala pohledávka splatnou, může se správce daně domáhat vlastním jménem na poddlužníkovi vyplacení předmětné pohledávky, a to poddlužnickou žalobou ve sporném řízení u obecného soudu poddlužníka.⁷ Nesmí s poddlužníkem na úkor daňového dlužníka uzavřít smír nebo prominout její zaplacení, poddlužník není oprávněn započíst si vlastní pohledávku vůči správci daně. Neuplatní-li správce daně včas pohledávku daňového dlužníka vůči poddlužníkovi nebo neoznámí-li dlužníkovi, že ji uplatňuje, odpovídá dlužníkovi za škodu, jež by mu tím vznikla.

7.4 Exekuce na jiná majetková práva

Lze nařídit i exekuci postižením jiných majetkových práv. Exekuci tedy lze nařídit i na postižení majetkového práva, které není peněžitou pohledávkou, není postižitelné jiným výkonem rozhodnutí, je převoditelné, není vázáno pouze na osobu daňového dlužníka a je zpeněžitelné. V praxi se tak může jednat např. o právo na vydání movitých věcí vůči třetí osobě, peněžní prostředky dlužníka uložené na účtu jeho manžela, právo na dodání zboží z obchodně závazkového právního vztahu, práva licenční, patentová.

V případě, že tímto způsobem dojde k zániku účasti dlužníka v obchodní společnosti či družstvu se zrušením společnosti, postihuje exekuce pohledávku daňového dlužníka z práva na vypořádací podíl či na likvidačním zůstatku.

7.5 Exekuční příkaz na srážku ze mzdy

Exekuce srážkami ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod. (dále jen „srážky ze mzdy“) je postavena na principu postižení nároku na vyplacení peněžních prostředků, který má dlužník vůči třetí osobě a jeho prostřednictvím je umožněna úhrada vymáhaného nedoplatku. Jde o prostředky, které by v případě nenařízení exekuce

⁶ Usnesení NS ČR ze dne 25. 3. 2004 sp. zn. 20 Cdo 1680/2002 - Exekuci lze nařídit i v případě, že daňový dlužník má pohledávku vůči České republice, pokud povinnost plnit na ni má jiná organizační jednotka než nařizující správce daně.

⁷ Grossová, M. Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi. Praha: Linde, 2007, s. 177

třetí osoba vyplácela přímo daňovému dlužníkovi. Rozsah srážky je limitován, není však určena maximální doba, po kterou mohou srážky trvat.

Za mzdu je považována odměna za práci dle zákoníku práce, tedy odměna za vykonanou práci zaměstnance v pracovním poměru i jiné druhy odměny za vykonanou práci (plat, služné). Mzdové předpisy definují mzdu jako peněžitě plnění nebo jiné plnění peněžitě hodnoty poskytované zaměstnavatelem za práci. Za mzdu nelze považovat jiná plnění poskytované zaměstnanci v souvislosti s jeho pracovním poměrem jako cestovní náhrady, stravné, slevy. Vedle mzdy může být exekučně postižen obdobný dlužníkův příjem nahrazující mzdu, tedy plat, pracovní odměna člena družstva, důchod, nemocenské dávky, stipendium, odměna osoby z výkonu trestu, hmotné zabezpečení uchazeče o práci, odměna z dohody o pracovní činnosti apod., oproti tomu příjem plynoucí z dohody o provedení práce je třeba exekuvovat jako jinou peněžitou pohledávku.

Obecně lze pro tyto pohledávky stanovit znak opěťujícího se plnění, kdy právo na tuto pohledávku může vzniknout pouze fyzické osobě a současně je možno srážet pouze ze mzdy daňového dlužníka.

Vzhledem k tomu, že ze mzdy jsou hrazeny základní životní potřeby dlužníka a jeho rodiny, nesmí být exekucí postižen celý tento příjem. Tzv. zabavitelná část mzdy, výpočet výše srážky je určena v ust. §§ 277-279 o.s.ř. Velikost srážky je závislá na velikosti příjmu, počtu osob odkázaných na výživu dlužníkem i na charakteru vymáhané pohledávky.⁸

Vydaný exekuční příkaz se doručuje plátcí mzdy a dlužníkovi do vlastních rukou.⁹ Správce daně příkazuje plátcí mzdy provádět ve lhůtách splatnosti mzdy na

⁸ Plátce mzdy se musí při výpočtu srážek řídit platnými právními předpisy (nařízením vlády), které určuje výpočet částky, která ze mzdy nesmí být sražena a současně stanoví výpočet částky, nad kterou může být sraženo bez omezení. Srážky se provádějí z čisté mzdy, která se vypočte tak, že se od mzdy odečte záloha na daň z příjmů fyzických osob sražená z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na veřejné zdravotní pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Tyto částky se vypočtou dle podmínek a sazeb platných v měsíci, za který se čistá mzda zjišťuje. Z čisté mzdy, která zůstane po odečtení základní nezabavitelné částky, je možno srazit k vydobytí daňového nedoplatku jednu třetinu. Na přednostní pohledávky dle § 279 odst. 2 o.s.ř. lze srazit z uvedené částky dvě třetiny. Jinou přednostní pohledávkou je dle § 278 odst. 2 písm. d) o.s.ř. i pohledávka daní a poplatků, lze k vydobytí daňového nedoplatku srazit dvě třetiny. Vyšší srážky nejsou přípustné, ani kdyby s nimi dlužník souhlasil.

⁹ Co se týče soudního přezkumu exekučního příkazu na srážky ze mzdy, vyjádřil svůj názor ve svém nálezu ze dne 12. 10. 2000sp. zn. III. ÚS 358/99 Ústavní soud tak, že daňová exekuce na majetek daňového dlužníka je vážným zásahem do subjektivních práv tohoto účastníka správního řízení, a proto musí být takovéto rozhodnutí vždy přezkoumatelné příslušným obecným soudem v režimu správního soudnictví podle části páté o.s.ř., pokud tento účastník řízení své postavení daňového dlužníka v daňovém řízení zpochybňuje a uvádí konkrétní skutečnosti, o něž své důvody opírá. Odmítnutím soudního

úhradu vymáhaného nedoplatku srážky ze mzdy daňového dlužníka až do výše uvedeného nedoplatku včetně příslušenství, včetně exekučních nákladů. Povinnost provádět srážky ze mzdy dlužníka vzniká plátcí dnem doručení exekučního příkazu společně se zákazem vyplácet stanovené srážky dlužníkovi – arrestatorium. Inhibitorium směřuje vůči dlužníkovi, kterému zakazuje s postiženou částí jeho mzdy jakkoli nakládat. Výrok exekučního příkazu tedy obsahuje jednak arrestatorium, dále inhibitorium, označení exekučního titulu, ze kterého exekuční příkaz vychází, přesné stanovení výše daňového nedoplatku, identifikaci daňového dlužníka a plátce mzdy.

Po nabytí právní moci exekučního příkazu o tom správce daně vyrozumí plátce mzdy a ten je povinen vyplácet sražené částky mzdy správci daně. Exekuce se vztahuje i na případného nového plátce mzdy, pokud dlužník např. změní svého zaměstnavatele. Změnu zaměstnavatele, respektive plátce mzdy musí dlužník oznámit správci daně do 8 dnů. Stejně tak plátce mzdy musí správci daně ve lhůtě 8 dnů sdělit, že u něj dlužník přestal pracovat a vyúčtuje provedené a vyplacené srážky. Zjistí-li nový plátce mzdy, že jeho zaměstnanci byla nařízena exekuce srážkami ze mzdy, oznámí to bez odkladu správci daně, který tuto exekuci nařídil. Povinnost provádět srážky vzniká novému plátcí mzdy dnem, kdy se od dlužníka i správce daně dozví, že tato exekuce byla nařízena, nejpozději dnem, kdy mu bylo doručeno vyrozumění správce daně o nařízené exekuci srážkami ze mzdy. V tomto vyrozumění seznámí plátce s dosavadním průběhem exekuce, výší nedoplatku, pořadím a vyzve jej, aby ve srážkách ze mzdy pokračoval a upozorní ho na jeho povinnosti jakožto plátce mzdy.

Nesplní-li plátce mzdy některou ze svých povinností, může se správce daně domáhat, aby mu plátce vyplatil částky, na které by měl nárok, kdyby plátce mzdy řádně splnil svou povinnost.

Pobírá-li dlužník u více plátců, vztahuje se nařízení exekuce na všechny tyto mzdy. Správce určí každému plátcí mzdy, jakou část základní částky nemá srážet.

přezkumu takového rozhodnutí správního orgánu s odvoláním na jeho procesní povahu, by účastník správního řízení zůstal bez soudní ochrany, čímž by došlo k porušení jeho ústavně zaručeného práva dle čl. 36 odst. 1 a 2 LZPS. Na tento právní názor navázal NSS ČR ve svém rozhodnutí ze dne 26. 10. 2005 sp. zn. 8 Afs 4/2005, který uvedl, že soudní přezkum v těchto případech nemůže zpochybňovat souslednost a provázanost jednotlivých fází daňového řízení. Námitkami proti exekučnímu příkazu proto nelze účinně brojit proti samotnému daňovému nedoplatku, stanovenému samostatným správním rozhodnutím, a rovněž následný soudní přezkum může být zaměřen zejména na vhodnost proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoli na již přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. Soudní přezkum lze v těchto případech označit do určité míry za omezený a koncentruje se na případné vybočení z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce.

Správce daně může exekuci odložit, v takovém případě plátce mzdy neprovádí srážky ode dne, kdy mu bylo rozhodnutí o odkladu doručeno až do dne, kdy mu bude doručen příkaz správce daně v exekuci pokračovat. Již sražené částky se dlužníkovi nevyplácí, k jejich výplatě dlužníkovi by došlo v případě, že by byla exekuce zastavena. Na návrh dlužníka nebo plátce mzdy správce daně zastaví exekuci srážkami ze mzdy, pokud dlužník po dobu delší jednoho roku nepobírá mzdu vůbec, nebo v takové výši, ze které by mohly být srážky provedeny.

7.6 Exekuční příkaz na prodej movitých věcí

7.6.1 Exekuce prodejem movitých věcí – obecně

Úprava daňové exekuce movitých věcí a nemovitostí obsahuje druhou zásadní změnu vymáhacího řízení provedenou daňovým řádem, která zvyšuje vymahatelnost nedoplatků. Soupis věcí při daňové exekuci prodejem movitých věcí nebo oznámení exekučního příkazu na prodej nemovitosti aktivuje zákaz disponovat s exekucí postiženým majetkem. Za porušení tohoto zákazu hrozí sankce, která v předchozí úpravě dle ZSDP odkazující na o.s.ř. chyběla. Sankce má podobu neplatnosti právního úkonu, kterým k porušení zákazu došlo, a to ex lege – ze zákona. Exekucí postižený majetek tak může změnit vlastníka až na základě rozhodnutí správce daně o příklepu uděleného při dražbě nebo na základě protokolu o přímém prodeji sepsaných věcí,¹⁰ nebude-li však daňová exekuce dříve zastavena. Nejzazší okamžik pro její zastavení je den nabytí právní moci rozhodnutí o příklepu, byla-li provedena dražba, nebo den uskutečnění přímého prodeje. Jedním z důvodů pro zastavení daňové exekuce bude úplná úhrada exekučním příkazem vymáhaných nedoplatků. Ta však v souladu s ustanovením § 152 DŘ bude možná až v případě, kdy správce daně nebude mít v evidenci jiné, exekučním příkazem dosud nevymáhané, nedoplatky, a to i tehdy, kdy by šlo o nedoplatky mladší.

Zpeněžování při daňové exekuci prodejem movitých věcí a nemovitostí probíhá nejčastěji prostřednictvím nařízené veřejné dražby. Věci, které se rychle kazí, se zpeněžují přímým prodejem, a to libovolnému zájemci, který učiní nejvyšší nabídku, minimálně však ve výši poloviny zjištěné ceny, kterou určil daňový exekutor odhadem

¹⁰ §214 DŘ – prodej věcí, jež se rychle kazí; §213 – věci kulturní hodnoty; §212 – věci, jejichž prodej je zakázán, nebo které nejsou obchodovatelné bez povolení.

při soupisu věcí. Přímý prodej je realizován také v případě prodeje věcí kulturní hodnoty, o jejichž koupi projevila zájem příslušná organizační složka státu, avšak při splnění podmínky, že nabídnutá cena není nižší, než cena zjištěná znalcem dle § 209 odst. 2 DŘ. K přímému prodeji dochází také u věcí, jejichž prodej je zakázán, nebo nejsou obchodovatelné bez povolení, a to osob, která je oprávněna k jejich nákupu, nebo prostřednictvím osoby oprávněné k obchodu s nimi. V tomto případě musí prodejní cena činit nejméně polovinu zjištěné ceny¹¹

K výkonu exekuce prodejem movitých věcí ve vlastnictví dlužníka je příslušný správce daně, u nějž je dlužník evidován. Mezi movité věci obvyklé se řadí i cenné papíry (bude podrobněji popsáno níže), zlato¹², umělecké předměty, živá zvířata, zemědělské produkty, zásoby, které mohou představovat vysokou majetkovou hodnotu.

Pod pojem věc se pro potřeby daňové exekuce řadí hmotné věci ve vlastnictví dlužníka, jež jsou ovladatelné a užitečné, zpeněžitelné. Přitom je třeba vyloučit věci nemovité (samostatná exekuce), tedy pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem a věci, které výkonu rozhodnutí nepodléhají (věci, které dlužník nezbytně potřebuje k uspokojování hmotných potřeb svých a své rodiny, nebo k plnění svých pracovních úkolů, jakož i jiné věci, jejichž prodej by byl v rozporu s morálními pravidly). Z výkonu rozhodnutí jsou tedy vyloučeny věci osobní potřeby – běžné oděvní součásti, obvyklé vybavení domácnosti, snubní prsten a jiné předměty obdobné povahy, zdravotní potřeby, které dlužník potřebuje vzhledem ke své nemoci, hotové peníze do částky odpovídající dvojnásobku životního minima jednotlivce podle zvláštního právního předpisu a zvířata, u nichž hospodářský efekt není hlavním účelem chovu a která slouží člověku jako jeho společník.

Můžeme tak stanovit dvě skupiny movitých věcí vyloučených z výkonu rozhodnutí, a to skupinu věcí jejichž prodej je vyloučen ze zákona, objektivně, a skupinu věcí, které by výkonu rozhodnutí obecně podléhaly, ale pro subjektivní vztah dlužníka je nastolen zákonný důvod jejich vyloučení. U druhé skupiny je třeba striktně

¹¹ §212 daňového řádu

¹² Vkladní knížky, vkladní listy a jiné formy vkladů, listinné cenné papíry jako akcie, směnky, šeky, jež je třeba předložit k uplatnění práva z nich, tvoří zvláštní skupinu movitých věcí podléhajících exekuci prodejem movitých věcí. Tyto věci se sice sepíší stejně jako jiné movité věci, avšak jejich prodej se neuskuteční při dražbě movitých věcí dlužníka. V případě vkladní knížky či obdobné formy vkladu správce daně předloží bance a vybere částku, na kterou by měl nárok daňový dlužník. Jedná-li se o listinné cenné papíry nebo jiné listiny, jichž je třeba předložit k uplatnění práva, správce daně dle povahy listiny vyzve toho, kdo má plnit, aby plnění odevzdal přímo jemu, nebo listinu zpeněží. Postupuje přiměřeně dle exekuce příkázání pohledávky, přičemž úkony, jež by k uplatnění práva měl provádět daňový dlužník

posuzovat konkrétní případ.¹³ Další omezení se týkají případu, kdy je daňový dlužník podnikatelem. Tehdy se exekuce nemůže týkat věcí, které dlužník nezbytně potřebuje k výkonu své podnikatelské činnosti, to neplatí, jde-li o vymožení pohledávky správce daně, která je zajištěna zástavním právem vázoucím na těchto věcech. Pro posouzení, které věci jsou nezbytné pro výkon podnikatelské činnosti dlužníka je rozhodující, aby byla zachována možnost této činnosti, byť může být podstatně snížena, nesmí však být vyloučena.

Pro tento druh exekuce je charakteristický požadavek na její rychlost, neboť většina movitých věcí časem spíše na své hodnotě ztrácí. Stejně tak se u této exekuce dostává do popředí požadavek na proporcionalitu úkonů správce daně, neboť správce daně, respektive jeho pověřený pracovník – daňový exekutor, při úkonech na místě výskytu movitých věcí nezřídka značně zasahuje do oblasti základních práv daňového subjektu. Stejně tak je důležité zvážit efekt tohoto způsobu exekuce, tedy zda předpokládaný výtěžek z prodeje movitých věcí pokryje náklady na jeho realizaci a vymáhaný daňový nedoplatek.

Exekuce prodejem movitých věcí lze provést pouze proti věcem ve vlastnictví daňového dlužníka. Vzhledem k charakteru movitých věcí (snadná přemístitelnost) je určit jejich vlastnictví někdy obtížné. Výhodou je v tomto případě exekuce vedená na podnikatele, neboť údaje o vlastnictví lze čerpat z jeho účetní evidence. Daňový exekutor je oprávněn v souvislosti s daňovým řízením provádět místní šetření jak u daňového dlužníka tak i u jiných osob, žádat kopie z účetních dokladů, informace zaznamenané na technických nosičích dat apod. O provedení místního šetření sepíše exekutor dle povahy věci úřední záznam nebo protokol. Při exekuci na movité věci u fyzické osoby nepodnikatele, exekutor zpravidla zapíše do seznamu všechny movité věci nalézající se na místě s pouhým záznamem o tvrzení osob k vlastnictví věci a ponechá na dlužníkovi či třetí osobě, aby prokázali neoprávněnost zápisu konkrétní movité věci do seznamu.

V případě spoluvlastnictví movité věci dlužníkem a třetí osobou, doručí správce daně tomuto spoluvlastníkovi exekuční příkaz při provedení soupisu, nebo poté, co zjistí, že je věc ve spoluvlastnickém podílu a oznámí mu dražební rok. Učiní-li následně

provede správce daně. Právní režim se řídí zákonem č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů.

¹³ Např. prodej automobilu u dlužníka bydlicího ve městě oproti dlužníkovi bydlicího s rodinou na samotě.

při dražbě spoluvlastník stejné nejvyšší podání jako jiný dražitel, udělí se mu příklep. Spoluvlastnický vztah tak spoluvlastníkovi přiznává přednostní postavení mezi dražiteli.

Specifické, byť běžné, situace nastávají v případech, kdy je movitá věc ve společném jmění manželů. Dle české právní úpravy je taková věc cele ve vlastnictví každého z manželů, a proto musí být manželovi daňového dlužníka přiznáno postavení účastníka řízení. Za majetek patřící do společného jmění manželů se pro účely exekuce považuje též majetek, který do společného jmění manželů (dále jen „SJM“) nepatří pouze proto, že byl smlouvou mezi manžely zúžen zákonem stanovený rozsah SJM, nebo proto že byl vznik SJM smlouvou vyhrazen ke dni zániku manželství. Při exekuci se dále nepřihlíží ke smlouvě, kterou byl zúžen zákonný rozsah SJM o majetek, který do SJM patřil v době vzniku pohledávky. Stejně se postupuje v případě, že bylo SJM rozšířeno o majetek dlužníka, který nepatřil do SJM v době vzniku pohledávky. Manžel dlužníka se může vylučovací žalobou domáhat u soudu ochrany v případě, že byl exekucí postižen majetek v SJM, přestože závazek dlužníka vznikl za trvání manželství jen jednomu z manželů – daňovému dlužníkovi při používání majetku, který dle smlouvy o zúžení o SJM nebo dle smlouvy o vzniku SJM ke dni zániku manželství nepatřil do SJM, a oprávněnému byl obsah smlouvy v době vzniku pohledávky znám, nebo při používání majetku, který náležel výhradně daňovému dlužníkovi (nabyl jej před manželstvím, darem, dědictvím, za majetek náležející do jeho výlučného majetku, restitucí, měl před manželstvím, byl mu vydán jako právnímu nástupci původního vlastníka, slouží dle své povahy pouze jeho osobní potřebě).

Jak již bylo podrobněji rozebráno výše, vzhledem k tomu, že manžel daňového dlužníka má postavení dlužníka, je třeba mu vždy doručit vyrozumění o provedení soupisu, a které věci byly sepsány. Jsou-li postiženy věci patřící do SJM, je třeba mu doručit exekuční příkaz, a to až po provedení soupisu.

7.6.2 Exekuční příkaz a jeho doručení

Daňová exekuce je zahájena vydáním exekučního příkazu na prodej movitých věcí. V exekučním příkazu správce daně zakáže daňovému dlužníkovi, aby nakládal s věcmi, které exekutor sepíše. Zákaz dispozice¹⁴ se sepsanými věcmi (věcmi uvedenými v soupisu) brání tomu, aby byl zmařen účel vymáhání – uspokojení daňového nedoplatku. Exekutor při soupisu upozorní daňového dlužníka a další osoby

přítomné při provádění výkonu rozhodnutí, že nesmí se sepsanými věcmi nakládat od okamžiku jejich zahrnutí do soupisu movitých věcí. Porušení tohoto zákazu zakládá trestní odpovědnost osoby.

Exekuční příkaz je nutno doručit daňovému dlužníkovi, ručiteli a dalším osobám, kterým jsou jím ukládány povinnosti, v případě soupisu věcí patřících do SJM i manželu daňového dlužníka. Exekuční příkaz se dlužníkovi o jeho manželku doručuje až při samotném provádění výkonu rozhodnutí. Není-li při provádění výkonu rozhodnutí daňový dlužník přítomen, doručí se mu exekuční příkaz až poté současně s vyrozuměním o tom, že byl proveden soupis věcí movitých, a které věci byly do soupisu zahrnuty. Účelem je zamezit dlužníkovi, aby věci před vlastním soupisem skryl a bránil výkonu rozhodnutí.

7.6.3 Provedení exekuce

Výkon exekuce prodejem věcí movitých probíhá zpravidla v několika fázích:

- 1) činnost správce před nařízením exekuce,
- 2) provedení soupisu věcí,
- 3) odhad ceny věcí,
- 4) dražba,
- 5) rozvrh výtěžku dražby.

ad 1) – činnost správce před nařízením exekuce

Správce daně, respektive daňový exekutor, zpravidla zjišťuje movité věci ve vlastnictví daňového dlužníka. Zjištění vlastnictví movitostí provádí správce daně nejčastěji pomocí vytěžení informací z registrů, např. registru silničních vozidel, registr zbraní, Centrální depozitář cenných papírů, a.s., plavební, námořní či letecký rejstřík, dále vlastní činností, místním šetřením.

ad 2) – provedení soupisu věcí

Exekuce je zahájena, jakmile exekutor oznámí dlužníkovi nebo jeho zástupci příčinu svého příchodu a počne psát protokol o soupisu věcí. Bezprostředně před soupisem movitých věcí vyzve exekutor dlužníka k dobrovolnému plnění. Nebyl-li dlužník zastížen, dotáže se přítomné zletilé osoby či pověřeného zaměstnance, jsou-li

¹⁴ Věc nesmí být zcizena, odstraněna, zničena, poškozena, zatajena, učiněna nepotřebnou, nesmí

ochotni plnit za dlužníka. Pokud dlužník dobrovolně neplní, nebo plní pouze částečně, exekutor začne zapisovat movité věci do protokolu o soupisu. Tvrdí-li dlužník, že již na nedoplatek již plnil, tuto skutečnost exekutor do protokolu poznamená, včetně přiložení hodnověrného dokladu o zaplacení, jehož kopii pořídí. Soupis se provádí jen do výše, která zbývá k plnému uspokojení vymáhaného daňového nedoplatku včetně nákladů exekuce za výkon zabavení, a to i nákladů předpokládaných (např. odměna znalce). Dlužník může dobrovolně plnit po celou dobu průběhu soupisu či i po jeho skončení do rukou exekutora, s takovým peněžitým plněním se nakládá stejně jako s částkou nalezenou při soupisu.

Pro samotnou možnost soupisu je nutné zabezpečit exekutorovi vlastní přístup k movitým věcem dlužníka. Z tohoto důvodu má ten, kdo provádí výkon rozhodnutí, exekutor, oprávněn učinit osobní prohlídku dlužníka¹⁵ a prohlídku bytu, sídla či místa podnikání a jiných místností, jakož i skříní nebo jiných schránek v nich umístěných, kde má dlužník svůj majetek. Za tím účelem je oprávněn zjednat si do bytu či do jiné místnosti přístup, uzamčené skříně či schránky otevřít. Daňový dlužník je povinen exekutorovi umožnit přístup na všechna místa, kde má svůj majetek, stejně tak každý, v jehož objektu jsou místnosti dlužníkem užívané musí strpět prohlídku těchto místností exekutorem. Exekutor je oprávněn zjednat si do těchto míst přístup.

Exekutor sepíše - s přihlédnutím ke kritériím obvyklosti a nezbytnosti (viz. výše – skutečnost, že určité věci tvoří obvyklé vybavení domácnosti neznamená, že jde o věci nezbytně potřebné - zejména hotové peníze, cennosti, drahé kovy, umělecké a starožitné předměty a věci, které lze snadno přenést a zpeněžit, a současně které může dlužník a jeho rodina nejspíše postrádat. Věci podléhající rychlé zkáze se sepíše jen tehdy, není-li jiných vhodných věcí a lze zajistit jejich rychlý prodej. Pokud byla do soupisu zahrnuta věc, k jejímuž užívání je potřeba příslušný doklad (např. technický průkaz), nechávají se tyto doklady nadále u dlužníka, jen pokud nebylo provedeno zajištění této věci.

Zapsané věci se ponechají na místě s výjimkou peněz, drahých kovů, předmětů z drahých kovů a cenných papírů. Současně upozorní dlužníka a ostatní osoby, že se

s ní být nakládáno žádným způsobem, který by mařil výkon rozhodnutí.

¹⁵ Při osobní prohlídce je třeba postupovat s náležitým šetřením práv prohlížené osoby, zejména je třeba, aby prohlídku provedla vhodná zletilá osoba stejného pohlaví, poučená o povinnosti zachovávat mlčenlivost a právních důsledcích jejího porušení. O úkonu se sepíše protokol, který prohlízející osoba podepíše.

sepsanými věcmi nesmí nijak nakládat a sepsané věci označí tak, aby bylo zřejmé, jakým správcem daně byly sepsány a v jaké věci.

Tvrdí-li dlužník, jeho manžel nebo jiná osoba, že na věci vážne zástavní nebo jiné právo, exekutor věc sepíše, není-li jiné vhodné věci postačující k úhradě nedoplatku. Exekutor tvrzení osoby zaznamená do protokolu o soupisu s uvedením jména, příjmení, zaměstnání a bydliště osoby a právního důvodu, ze kterého je uplatňováno právo na vyloučení věci z exekuce. Exekutor je zároveň povinen poučit osoby, jakým způsobem lze tvrzená práva uplatnit.

Po skončení prohlídky se skříně, je-li to možné, opět uzavřou, dveře od bytu či jiných místností a prostor se vždy uzamknou a klíče se předají dotčeným osobám (dlužník, manžel, zaměstnanec, osoba blízká apod.), případně se vyrozumí o tom, kde si mohou klíče vyzvednout.

Protokol musí být sepsán nejpozději při skončení úkonu a zpravidla na místě úkonu. Kromě exekutora protokol podepisuje daňový dlužník a osoby přítomné úkonu. Odepře-li někdo podepsat protokol, do protokolu se o tom učiní poznámka s uvedením důvodu odepření podpisu.

ad 3) – odhad ceny věcí

Sepsané movité věci se prodají v dražbě, jejímž předpokladem je mimo jiné i stanovení odhadní ceny. Pro její určení jsou stanoveny tři postupy. Jednak může jít o věci, u kterých je cena stanovena úředně¹⁶, dále proveden odhad ceny správce daně, a pokud v jednotlivých případech tento odhad nestačí (např. umělecké dílo), přibere se k určení ceny znalec. Správce daně při svém odhadu ceny postupuje s ohledem na své zkušenosti z předchozích dražeb a obecné situace prodeje daných věcí. Prodej v dražbě zaručuje, že i případný nízká odhadní cena a z ní se odvíjející ceny vyvolávací bude posléze navýšena jednotlivými podáními dražitelů. Stanovení ceny nemá povahu rozhodnutí a případné námitky mohou dotčené osoby uplatnit v rámci námitek proti rozhodnutí o nařízení dražebního jednání. Odhadní cena je základem pro stanovení nejnižšího podání, které v případě dražby movitých věcí činí 1/3 odhadní nebo úředně stanovené ceny.

Před nařízením dražby je třeba zjistit, zda některé ze sepsaných věcí nepodléhají zvláštnímu režimu a nemají být nabídnuty ke koupi institucím, jejichž

¹⁶ zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů; § 328 o.s.ř.

úkolem je péče o památky. Správce daně doručí nabídku ke koupi jednotlivým institucím, které mají třicetidenní lhůtu na své vyjádření, jinak věc bude prodána v dražbě.¹⁷

ad 4) – dražba

Dražba je prodej, při němž se určitá movitá věc nabízí ke koupi neurčitému počtu zájemců – dražitelů a prodá se udělením příklepu tomu, kdo nabídne nejvyšší cenu.¹⁸

Správce daně oznámí dražební rok daňovému dlužníkovi (jeho manželovi) a orgánu obce, v jejímž obvodu bude dražba konána a v jejímž obvodu má dlužník bydliště, doručení dražební vyhlášky.¹⁹ Kromě toho se dražební rok zveřejní způsobem v místě obvyklým (zpravidla úřední deska správce daně a obce). Uveřejnění dražební vyhlášky je jedním ze základních předpokladů provedení dražby a její úspěšnosti, proto je vhodné zveřejnit dražební vyhlášku i jiným způsobem, např. tiskovinou, rozhlasem.

Místem konání dražby jsou zpravidla vhodné prostory správce daně, nebo jiné vhodné místo – kde se movité věci nacházejí. Dražbu provádí pověřený pracovník správce daně, exekutor, z dražby jsou jakožto dražitelé vyloučeni zaměstnanci správce daně a jejich rodinní příslušníci, daňový dlužník a jeho manžel.²⁰ O dražbě se sepisuje protokol.

¹⁷ Jedná se o zvlášť významná díla a památky; rukopisy zvlášť významných literárních děl; osobní památky a korespondence zvlášť významných spisovatelů a kulturních činitelů, jakož i jiné upomínkové předměty muzeální povahy po těchto osobách; předměty větší kulturní historické hodnoty a jejich soubory.

¹⁸ Hendrych, D. a kol. Právní slovník. Praha: C.H.BECK, 2003

¹⁹ Dražební vyhláška musí obsahovat zejména:

- 1) místo, datum a čas zahájení dražby,
- 2) čas pro registraci dražebníka, podmínky účasti na dražbě,
- 3) místo, datum a čas prohlídky dražených věcí,
- 4) označení a popis předmětu dražby, práv a závazků na předmětu dražby vázoucích a s ním spojených, pokud podstatným způsobem ovlivňují hodnotu předmětu dražby, popis stavu, v němž se předmět dražby nachází,
- 5) je-li předmětem dražby kulturní památka, tuto skutečnost,
- 6) odhadní a úředně stanovenou cenu, jednotku nebo množství, nejnižší podání = vyvolávací cenu a stanovený minimální příhoz, který může dražitel učinit,
- 7) upozornění pro účastníky dražby, že se draží za hotové a nejvyšší podání je nutno uhradit hned na místě,
- 8) podmínku, že účastnit se dražby předmětu, pro jehož držení je nutné právním předpisem stanovené oprávnění, může jen držitel takového oprávnění,
- 9) oznámení, zda se jedná o dražbu první nebo opětovnou.

²⁰ K provedení dražby správce daně často ustanoví ze svých zaměstnanců dražební komisi – vedoucí dražební komise, licitátor, pokladník, zapisovatel, pořádková služba, pomocný personál.

Exekutor po uplynutí stanoveného času pro počátek dražebního jednání vyhlásí ukončení možnosti přihlásit se do dražby, oznámí, kdo dražbu provádí, seznámí dražitele stručně s obsahem dražební vyhlášky. Licitátor zahájí dražbu předmětů dražby dle pořadí určeného dražební vyhláškou, tak že vyvolá předmět dražby, popíše jej, sdělí úředně stanovenou nebo odhadní cenu, uvede nejnižší podání, které činí 1/3 odhadní ceny, minimální příhoz, upozorní na skutečnost, že dražitelem je i spoluvlastník věci. Následně licitátor vyzve dražitele, aby činili své nabídky k vydražení. Dražitel činí k vyvolávací ceně nabídku ve stejné výši anebo příhozem vyvolanou cenu zvýší hlasitým vyvoláním výše nabídky nebo příhozu s viditelným vztyčením svého dražebního čísla. Dražba pokračuje dokud dražitelé na licitátorovu výzvu „poprvé“ či „podruhé“ činí své nabídky. Není-li dalších nabídek či příhozů, licitátor upozorní dražitele, že nebude-li učiněn další příhoz, udělí po vyzvání slovy „potřetí“ příklep tomu dražiteli, který příhozem učinil nejvyšší podání. Dražitel musí příhoz učinit do zvolání „potřetí“. Pokud nabídku ve stejné výši učiní více dražitelů, licitátor po výzvě „potřetí“ dražbu přeruší a určí losem, kterému dražiteli bude příklep udělen. Dražitelé jsou svými podáními vázáni do doby, než je učiněno podání vyšší. Výše ceny vydražené věci není omezena cenovými předpisy.

Po udělení příklepu musí vydražitel věci příklepnuté nejvyšší podání ihned zaplatit a vydraženou věc převzít. Nezaplatí-li, draží se věc znovu, bez účasti původního vydražitele. Vlastnictví věci přechází na vydražitele udělením příklepu a zaplacením tohoto nejvyššího podání. Přechodem vlastnictví na vydražitele zaniká zástavní a zadržovací právo, jakož i další právní vady na věci váznoucí. Dražba končí, jakmile výtěžek postačuje k uspokojení vymáhaného nedoplatku s příslušenstvím a předpokládaných nákladů řízení. Dražba také končí vydražením všech předmětů, byť nedošlo k plnému uspokojení správce daně. Nebyli-li některé předměty vydraženy, správce daně nařídí opětovnou dražbu. Pokud se věc neprodá ani v opětovné dražbě, může správce daně poté věc převzít do majetkové evidence správce daně. prodej uskutečněný převzetím má tytéž účinky jako prodej v dražbě. Nepřevzaté předměty dražby správce vyloučí ze soupisu a vrátí je dlužníkovi.

O průběhu dražby je třeba bezodkladně po jejím skončení sepsat protokol.²¹

²¹ Protokol o průběhu dražby obsahuje zejména:

- 1) označení správce daně,
- 2) datum, místo a čas provedení dražby,
- 3) zda se jedná o první nebo opětovnou dražbu,
- 4) označení předmětů dražby a jejich stav,

ad 5) – rozvrh výtěžku dražby

Pouze při daňové exekuci movitých věcí a nemovitostí je možné, aby i jiný věřitel, než jen správce daně, který exekuci nařídil, mohl žádat o spokojení své pohledávky z majetku dlužníka v rámci rozvrhového řízení podle § 228 a násl. DŘ. Musí však být splněny zákonem stanovené podmínky. Předně musí být pohledávka přihlášena včas, tj. do zahájení dražby nebo přímého prodeje, a do té doby musí být i doložena příslušnými listinami. Další podmínkou je, že přihlašovaná pohledávka musí mít alespoň jednu z vlastností stanovených zákonem – musí být zajištěna zástavním nebo zadržovacím právem, nebo musí jít o pohledávku jiného správce daně., než toho, který exekuci nařídil. Nesplnění alespoň jedné podmínky má za následek odmítnutí návrhu na přihlášení pohledávky rozhodnutím správce daně, vůči němuž nelze uplatnit opravné prostředky.

Pohledávku přiznanou soudem nelze až na jednu výjimku uplatnit. Touto výjimkou je situace, kdy do rozvrhového řízení přihlásí svou pohledávku přiznanou soudem takový věřitel, který má ohledně téhož exekuovaného majetku postavení oprávněného z exekuce podle zvláštního právního předpisu.²² v této situaci pak provádí rozvrhové řízení na návrh správce daně podle úpravy o.s.ř. soud, podle jehož pravomocného usnesení o rozvrhu správce daně vyplatí výtěžek dražby. Provádí-li rozvrhové řízení správce daně, uhradí z výtěžku dražby nejprve exekuční náklady, následně pohledávku věřitele zajištěnou zadržovacím právem, teprve poté ostatní pohledávky podle jejich pořadí.²³ S výsledkem rozvrhového řízení jsou všechny dotčené osoby seznámeny prostřednictvím rozhodnutí o rozvrhu, vůči němuž má odvolání odkladný účinek.

Nepřihlásí-li platně svou pohledávku žádný věřitel a neváznou-li na předmětu exekuce závady, rozvrhové řízení se nebude provádět a daňová exekuce bude časově splývat s exekučním řízením. V opačném případě bude v rámci exekučního řízení probíhat nejprve daňová exekuce ve smyslu dosažení výtěžku, a poté řízení rozvrhové,

-
- 5) jméno a příjmení exekutora, případně dražební komise,
 - 6) stručné vylíčení průběhu dražby dražených předmětů,
 - 7) dosažené ceny za vydražené předměty,
 - 8) u vydražitele jméno, příjmení, bydliště, rodné číslo, u podnikatelů název, sídlo/místo podnikání, IČ, přidělená dražební čísla.

²² Protokol o dražbě podepisuje vždy exekutor, licitátor, případně vedoucí dražební komise.

²² Zákon č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí.

²³ §229 odst. 2 daňového řádu

ať už prováděné správcem daně nebo soudem. Právní mocí usnesení o rozvrhu je rozvrhové, a tedy i exekuční řízení jako takové, ukončeno.

Cílem rozvrhu je stanovit, kolik z rozdělované podstaty – z výtěžku dražby, případně na úhradu nedoplatku po srážce nákladů řízení. Nedoplatek uvedený v exekučním příkaze může být uhrazen jen z výtěžku prodeje vydražených předmětů, které byly sepsány ve prospěch tohoto exekučního příkazu. Převyšuje-li dosažený výtěžek dražby daňový nedoplatek včetně úhrady nákladů exekuce, vyplatí se zbytek výtěžku daňovému dlužníkovi.

Byla-li v dražbě prodána věc, jež na níž vázlo zadržovací právo k zajištění závazku daňového dlužníka ve prospěch jeho věřitele, správce daně vyplatí nejprve výtěžek z prodeje věci tomuto věřiteli. Co se týče věřitele, jehož pohledávka byla zajištěna zástavním právem na věci dlužníka, nebo převodem práva a současně správce daně, který věc sepsal, postupuje se při výplatě těchto věřitelů dle pořadí. Pro pořadí zástavního práva a zajišťovacího převodu práva je rozhodný den jejich vzniku.

7.7 Exekuční příkaz na prodej nemovitosti

Exekuce postižením nemovitosti ve vlastnictví dlužníka je posledním ze způsobů exekuce, jež má správce daně plně ve své dispozici. Exekuce prodejem nemovitosti vzhledem k předpokládaným vyšším hodnotám nemovitosti umožňuje úhradu i vyšších částek daňových nedoplatků. Výhodou tohoto způsobu exekuce je snazší určení vlastnictví nemovitosti, díky evidenci vedené příslušným katastrálním úřadem. Na druhou stranu bude nutné vždy důkladně zvážit, zda se ve vztahu k vymáhanému daňovému nedoplatku jedná o vhodný a přiměřený prostředek, jak pohledávku uhradit.

Za nemovitost se považuje pozemek nebo stavba spojená se zemí pevným základem, exekuce prodejem nemovitosti se vztahuje nemovitost se všemi jejími součástmi a příslušenstvím, včetně movitých věcí, jež se staly příslušenstvím nemovitosti (např. vestavné klimatizace, skříně). Součástí věci je vše, co k ní dle povahy věci náleží a nemůže být od věci odděleno, aniž by se věc znehodnotila. Příslušenstvím věci jsou věci, které náležejí vlastníkově věci hlavní a jsou jí určeny k tomu, aby byly s věcí hlavní trvale užívány.

Realizace exekuce je koncipována jako soubor jednotlivých fází tohoto řízení, kdy jedna fáze následuje až poté, co předchozí pravomocně skončila. V průběhu výkonu

rozhodnutí o.s.ř. předpokládá řadu rozhodnutí – o nařízení dražebního jednání, o ceně, o příklepu, o ustanovení znalce, rozvrhové apod. Jediné řízení je pro přehlednost možno rozdělit do těchto fází:

- 1) činnost správce před nařízením daňové exekuce,
- 2) nařízení daňové exekuce,
- 3) určení ceny nemovitosti a jejího příslušenství,
- 4) dražba,
- 5) rozvrh výtěžku dražby.

ad 1) – činnost správce před nařízením daňové exekuce

Předpokladem zahájení exekuce prodejem nemovitosti je zjištění, že daňový dlužník je vlastníkem nemovitosti. Publicita vlastnických a jiných věcněprávních vztahů k nemovitostem v katastru nemovitostí ulehčuje správci daně zjišťování této informace. Vlastnictví dlužníka bude zpravidla doloženo výpisem z katastru nemovitostí, avšak vzhledem k tomu, že výpis z katastru nemusí ve výjimečných případech odpovídat faktickému vlastnickému stavu, je možno vlastnictví prokázat i jinak – např. pravomocným rozhodnutím soudu. I v případě této exekuce je na místě zvážit výzvu správce daně k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, kdy je tak ponechán teoretický prostor, aby dlužník zcizil nemovitost ve svém vlastnictví třetí osobě a mařil tak vymožení úhrad svého nedoplatku (správce daně by musel podat odpůrčí žalobu na neplatný právní úkon dlužníka).

V případě, že je daňový dlužník spoluvlastníkem nemovitosti, stává se další spoluvlastník osobou zúčastněnou na řízení, jíž se doručuje exekuční příkaz a dražební vyhláška a jež má právo se odvolat proti dražební vyhlášce a proti rozhodnutí o příklepu. Zúčastní-li se spoluvlastník dražby a učiní nejvyšší podání společně s jiným dražitelem, je příklep udělen spoluvlastníkovi.

Dlužník může být vlastníkem více nemovitostí. V takovém případě je na volbě správce daně, kterou nemovitost svou exekucí postihne, přičemž je vázán základními zásadami daňového řízení, z nichž v tomto případě vyvstává do popředí zásada přiměřenosti. Volbu správce dále bezesporu ovlivní, pokud na některé z nemovitostí váznou zástavní práva jiných věřitelů s lepším pořadím a k jakému účelu je která nemovitost dlužníkem využívána.

ad 2) - nařízení daňové exekuce

Po zjištění a volbě nemovitosti je správcem daně vydán exekuční příkaz na prodej nemovitosti (případně spoluvlastnického podílu na nemovitosti). Dnem zahájení exekuce je den, kdy je dlužník vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v řízení správce učinil, v tomto případě jde o doručení exekučního příkazu. V případě daňové exekuce je správce daně doručuje exekuční příkaz daňovému dlužníkovi, jeho manželu a katastrálnímu úřadu (vyznačí tzv. plombu). Po právní moci se exekuční příkaz dále doručuje osobám, o nichž je známo, že mají k nemovitosti předkupní právo, věcné právo, nájemní právo, spoluvlastníkovi nemovitosti a současně je exekuční příkaz vyvěšen na úřední desce. O nabytí právní moci se vyrozumí katastrální úřad.

Kromě obecných náležitostí rozhodnutí, musí exekuční příkaz obsahovat stanovení výše nedoplatku a jeho příslušenství, exekuční titul a dobu, kdy se stal vykonatelným, výrok, že se nařizuje prodej nemovitosti v dražbě, předmět nemovitosti, již se exekuce týká, její přesné označení, zákaz dlužníkovi, aby nemovitost převedl na jiného nebo ji zatížil a příkaz, aby dlužník do 15 dnů oznámil, kdo má k nemovitosti předkupní právo, výrok o exekučních nákladech.

ad 3) - určení ceny nemovitosti a jejího příslušenství

Poté, co exekuční příkaz nabude právní moci, je správcem daně ustanoven znalec k určení ocenění nemovitosti a jejího příslušenství, ocenění práv a závad na nemovitosti váznoucích. Rozhodnutí o ustanovení znalce se doručuje dlužníkovi a jeho manželu, podání znaleckého posudku je vázáno právní mocí rozhodnutí o ustanovení znalce. Daňový dlužník, případně i další osoby jsou povinny umožnit prohlídku nemovitosti a jejího příslušenství. V případě nutnosti provést ohledání nemovitosti, je nutno den ohledání nemovitosti stanovit rozhodnutím tak, aby toto mohlo být v předstihu doručeno všem adresátům – znalci, dlužníkovi, jeho manželu. Při ohledání by měly být vzneseny návrhy a poznámky mající vliv na ocenění. Pokud povinné osoby odmítnou správci daně potřebnou součinnost, lze porušení této povinnosti sankcionovat.

Jestliže nemovitost byla oceněna v době jednoho roku před nabytím právní moci exekučního příkazu a nezměnily se skutečnosti rozhodné pro její ocenění, může správce od nového ocenění upustit. Podle výsledku znaleckého ocenění správce určí cenu nemovitosti, cenu jednotlivých práv a závad na ní váznoucích, určí závady, které jejím prodejem zaniknou a které nikoli (jejich cena se odečítá od ceny nemovitosti) a z toho

se odvíjející výslednou cenu. Rozhodnutí o výsledné ceně se doručuje dlužníkovi a případnému spoluvlastníkovi. Závady, jež nemohou prodejem v dražbě zaniknout, jsou věcná břemena, o nichž to stanoví zvláštní předpisy (např. vodní zákon, energetický zákon) a nájem bytu. O zániku ostatních věcných břemen a nájemních vztahů rozhoduje správce daně vzhledem k okolnostem konkrétního případu s měřítkem zájmu společnosti na tom, aby nemovitost dále zatěžovala či nikoli. Rozhodnutí o ceně nemovitosti správce daně odůvodní a doručí jej dlužníkovi, jeho manželu a osobám, o nichž mu je známo, že v jejich prospěch vážnou na nemovitosti práva nebo závady.

ad 4) - dražba

Dražba se nařizuje vydáním rozhodnutí o nařízení dražebního jednání – dražební vyhlášky.²⁴ Termín dražby musí být stanoven tak, aby dražební vyhláška byla vydána alespoň třicet dnů před termínem konání dražebního jednání. Dražební vyhláška se doručuje dlužníkovi, jeho manželu, osobám s předkupním, jiným věcným či nájemním právem, osobám, jež přihlášily své vymahatelné pohledávky nebo své pohledávky zajištěné svým zástavním právem a příslušnými listinami jej prokázaly a dále katastrálnímu úřadu, aby ji zveřejnil na své úřední desce. Správce daně vyvěsí dražební vyhlášku na úřední desce a požádá obecní úřad v jehož obvodu se nemovitost nachází, aby vhodným způsobem zveřejnil její obsah. dražební vyhláška je též doručována též finančním a obecním úřadům, orgánům vybírajícím pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

- 1) ²⁴ čas a místo dražebního jednání
- 2) označení nemovitosti a jejího příslušenství
- 3) výsledná cena
- 4) výše nejnižšího podání
- 5) výše jistoty a způsob jejího zaplacení
- 6) práva a závady vážnoucí na nemovitosti
- 7) závady, které prodejem nemovitosti nezanikají
- 8) předpoklady, za kterých vydražitel může převzít vydraženou nemovitost a za kterých se stane vlastníkem
- 9) upozornění, že při rozvrhu podstaty se mohou další věřitelé dlužníka domáhat uspokojení svých vymahatelných pohledávek nebo pohledávek zajištěných zástavním právem, jestliže je přihlásí nejpozději do zahájení dražebního jednání
- 10) výzvu, aby ostatní věřitelé povinného, kteří požadují uspokojení svých pohledávek při rozvrhu podstaty, správci daně sdělili, zda žádají zaplacení svých pohledávek s upozorněním, že nepožádají-li o zaplacení před zahájením dražebního jednání, může vydražitel dluh povinného vůči nim převzít
- 11) výzvu, aby každý, kdo má právo, které nepřipouští dražbu, je uplatnil u soudu a aby takové uplatnění práva prokázal nejpozději před zahájením dražebního jednání, s upozorněním, že jinak k jeho právu nebude při provedení výkonu rozhodnutí přihlíženo
- 12) upozornění, že osoby, které mají k nemovitosti předkupní právo, je mohou uplatnit jen v dražbě jako dražitelé a že udělením příklepu předkupní právo zaniká.

Nejnižší podání může být stanoveno ve výši $2/3$ výsledné ceny, výše jistoty je třeba stanovit dle okolností konkrétního případu, nejvýše však v částce nepřevyšující $3/4$ nejnižšího podání. Jistota musí být složena před počátkem dražebního jednání. S počátkem dražebního jednání spojuje o.s.ř. další okolnosti. Před zahájením dražebního jednání má dlužník poslední možnost plnit dobrovolně na vymáhaný nedoplatek.

Dlužník se nesmí dražby jako dražitel účastnit.

Dražbu vede správce daně, respektive jeho pověření pracovníci, dražební komise.

Draží se osobně, nebo prostřednictvím zástupce a pouze ti, kdož včas složili jistotu. Složená jistota se dražiteli započte na jeho nejvyšší podání. Vlastní průběh dražby je obdobný jako průběh dražby věcí movitých, který byl rozebrán v této kapitole výše, proto se nyní zaměřím pouze na odlišnosti. Licitátor před počátkem dražby ověří, které osoby splnily předpoklady pro účast ve dražbě s přihlédnutím ke specifikům dražby nemovitosti, ověří, zda nebyla podána vylučovací žaloba, ověří uplatnění předkupního práva atd. Licitátor uvede vyvolávací cenu (nejméně $2/3$ výsledné ceny) a minimální výši příhozu. Před udělením příklepu se licitátor dotáže přítomných, zda mají proti udělení příklepu námitky. Námitky dražitele nebo dlužníka se uvedou v protokolu. Neshledá-li licitátor námitky za oprávněné, rozhodne o nich ihned do protokolu, jinak odepře vzhledem k důvodné námitce příklep a pokračuje v dražbě vyvoláním předposledního podání. Pokud byl příklep vydražiteli udělen, dražba končí. V rozhodnutí o příklepu správce daně stanoví vydražiteli lhůtu k zaplacení, která počne běžet dnem právní moci rozhodnutí o příklepu a nesmí být delší dvou měsíců (správce poté může ještě stanovit dodatečnou lhůtu ne delší jednoho měsíce). Pokud vydražitel včas nezplatí, opakuje se dražba s původními pravidly. Tzv. obmeškanému vydražiteli je pak z jeho jistoty sražena částka tvořící rozdíl mezi nejvyšším podáním původní a opakované dražby a náklady opakované dražby. Současně je tento obmeškaný vydražitel z opakované dražby vyloučen.

Jestliže dražitel podal proti rozhodnutí o příklepu námitky, vrátí se mu jistota až po právní moci rozhodnutí o příklepu. Rozhodnutí o příklepu se doručuje dlužníkovi, vydražiteli a dražitelům, kteří proti příklepu vznesli námitky. Tito osoby mohou podat proti rozhodnutí o příklepu odvolání.

Pokud v dražbě nebylo učiněno ani nejnižší podání, správce daně dražbu skončí. Další dražba je nařízena nejdříve po uplynutí tří měsíců, kdy je nejnižší podání

stanoveno sníženo na polovinu výsledné ceny, pokud správce daně nenařídí další dražbu, exekuci zastaví.

Po udělení příklepu se vydražitel ujímá držby nemovitosti. Vlastnické právo na něj přechází po nabytí právní moci rozhodnutí o příklepu a po zaplacení nejvyššího podání (s účinky ex tunc - ke dni rozhodnutí o příklepu).

Pravomocné rozhodnutí o příklepu je třeba doručit katastrálnímu úřadu jako podklad pro zápis do katastru nemovitostí, a to až po plném uhrazení nejvyššího podání.

ad 5) – rozvrh výtěžku dražby

Jde o závěrečnou fázi exekuce prodejem nemovitosti, tzv. vyúčtování dražby, která nastává po právní moci rozhodnutí o příklepu a po zaplacení nejvyššího podání vydražitelem. Správce daně nařídí k rozvrhu rozdělované podstaty jednání, k němu předvolá dlužníka, vydražitele, platně přihlášené věřitele a osoby, jejichž práva k nemovitosti mají právní mocí o rozvrhu zaniknout. Cílem jednání je zejména určení nároků a jejich pořadí. Při rozvrhu se totiž uplatňují pravidla, dle kterých mají některé pohledávky přednostní pořadí, zatímco u jiných záležitostí na době jejich vzniku. Ve smyslu ust. § 337c odst. 1 o.s.ř. jsou pohledávky a nároky na uspokojení z rozdělované podstaty rozděleny do šesti skupin. Pohledávky v každé skupině se řadí dle svého pořadí.²⁵ Pohledávky téže skupiny a stejného pořadí se uspokojí poměrně.

²⁵ § 337c o.s.ř.

(1) Podle výsledků rozvrhového jednání se z rozdělované podstaty uspokojují postupně podle těchto skupin:

a) pohledávky nákladů řízení vzniklých státu v souvislosti s prováděním dražby, nové dražby nebo další dražby,

b) pohledávky z hypotečních úvěrů nebo části těchto pohledávek sloužící ke krytí jmenovité hodnoty hypotečních zástavních listů,

c) pohledávka oprávněného, pohledávka toho, kdo do řízení přistoupil jako další oprávněný, pohledávky zajištěné zástavním právem a náhrada za věcná břemena nebo nájemní práva s výjimkou těch, o nichž bylo rozhodnuto, že prodejem nemovitosti v dražbě nezaniknou [§ 336a odst. 1 písm. c)],

d) pohledávky nedoplatků výživného,

e) pohledávky daní a poplatků, pojistného na veřejné zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění, pokud nebyly uspokojeny podle písmena c),

f) ostatní pohledávky.

(2) Nelze-li plně uspokojit všechny pohledávky patřící do téže skupiny, uspokojí se podle pořadí; pohledávky patřící do téže skupiny, které mají stejné pořadí, se uspokojí poměrně.

(3) Nesplacené pohledávky zajištěné zástavním právem se považují při rozvrhu za splacené.

(4) Úroky, úroky z prodlení nebo poplatek z prodlení za poslední tři roky před rozvrhovým jednáním, jakož i náhrada nákladů řízení se uspokojují v pořadí jistiny. Nestačí-li rozdělovaná podstata, uhradí se před jistinou. Pokud ke krytí jmenovité hodnoty hypotečních zástavních listů slouží jen část pohledávky z hypotečního úvěru, uspokojují se nároky uvedené ve větě první poměrně.

(5) Pro pořadí je rozhodující

Každý z věřitelů přítomných při jednání je povinen vyčíslit svou pohledávku včetně příslušenství ke dni rozvrhového jednání a uvést do jaké skupiny patří včetně skutečností určujících její pořadí. Pohledávky přihlášených věřitelů, kteří se na jednání nedostaví, se určí dle spisového materiálu.

Případné námitky a popření pohledávek je nutno zaznamenat do protokolu, který podepisují všichni účastníci rozvrhového jednání.

Po skončení rozvrhového jednání vydá správce daně rozvrhové rozhodnutí, v němž vyčíslí rozdělovanou podstatu, rozhodne, které z pohledávek z ní budou uspokojeny a v jaké výši, v jaké skupině a pořadí, přizná úhradu pohledávek, které vydražitel převzal, přizná vydražiteli náhradu za věcné břemeno nebo nájemní právo, pokud s tím osoba již toto právo svědčí souhlasila.

Po nabytí právní moci rozhodnutí o rozvrhu správce daně vyplatí částky přiznané rozvrhovým rozhodnutím a vyrozumí příslušný katastrální úřad, která zástavní práva zanikla a která působí vůči vydražiteli a která věcná břemena zanikla a která nikoli.

a) u pohledávky oprávněného den, kdy k soudu výkonu došel jeho návrh na nařízení výkonu rozhodnutí,

b) u pohledávky toho, jenž do řízení přistoupil jako další oprávněný, den, který se považuje za přistoupení k řízení,

c) u přihlášené pohledávky den, kdy k soudu došla přihláška,

d) u pohledávky zajištěné zástavním právem den vzniku zástavního práva,

e) u náhrad za věcná břemena den vzniku věcného břemene,

f) u náhrad za nájemní práva den vzniku nájemního práva.

Pořadí pohledávky se stanoví podle toho hlediska, které je pro ni výhodnější.

(6) Po úhradě všech pohledávek, které mají být uspokojeny, se zbytek rozdělované podstaty vyplatí povinnému.

8 Mezinárodní prvek při výkonu rozhodnutí v daňovém řízení

8.1 Historický exkurz

Před vstupem České republiky do Evropské unie byla úprava mezinárodní spolupráce v tomto odvětví realizována pouze na základě mezinárodních smluv, a to převážně smluv o zamezení dvojího zdanění. Se vstupem České republiky do Evropské unie se spolupráce v oblasti mezinárodní správy daní rozšířila, a dochází tak k usnadnění práce při zjišťování velkého množství údajů o daňových subjektech.

O mezinárodní pomoci při správě daní můžeme hovořit v několika směrech. Jednak tuto problematiku nalezneme v předpisech Evropských společenství, jednak v úpravě vnitrostátní. Mezinárodní pomoci při správě daní se taktéž zabývají některé mezinárodní organizace.

Právo Evropských společenství upravuje mezinárodní spolupráci při správě daní zejména směrnicí Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní. Uvedená směrnice byla přijata za účelem zamezení daňovým únikům, které přesahují teritoriální působnost jednotlivých zemí a přispívají ke značným rozpočtovým ztrátám, k popření zásady daňové spravedlnosti a mohou narušit pohyb kapitálu a podmínky hospodářské soutěže. Důvodem zdůrazňujícím potřebu sjednocující regulace byla také skutečnost, že spolupráce mezi daňovými správami pouze na základě dvoustranných smluv již nedostačuje pro odhalování nových forem daňových deliktů.¹

Další významnou směrnicí je směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření. Stejně jako směrnice předchozí, i tato byla implementována do našeho právního řádu. Problematika mezinárodní správy daní a potírání daňových úniků je v naší vnitrostátní právní úpravě zakotvena jednak v zákoně č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci při správě daní“), jímž je upraven postup při výměně informací získávaných při správě daní a obdobných platebních povinností a podmínky, za kterých orgány České

republiky poskytují, dožadují se nebo přijímají za účelem správného vyměření a placení daní mezinárodní pomoc při jejich správě a to ve vztahu k jiným členským státům Evropské unie a případně na základě mezinárodní smlouvy, již je Česká republika vázána a která byla vyhlášena. Jménem České republiky jedná Ministerstvo financí ČR, popřípadě jím pověřený správce daně. Při poskytování pomoci příslušnému úřadu smluvního státu se postupuje dle ZSDP.

Až do 1. ledna 2012 upravoval problematiku mezinárodní správy daní a potírání daňových úniků zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání“). Tento zákon se vztahoval na daně přímé (daně z příjmů, daně z nemovitostí, daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, v ostatních státech stejných nebo podobných daní, které mají charakter daně z příjmu nebo daně z majetku), ale taktéž na daně z pojistného.

8.2 Nová právní úprava

Dne 16.3.2010 byla schválena směrnice Evropské unie č. 2010/24/EU (dále jen „nová směrnice“) s cílem odstranit nedostatky dosavadní úpravy a sjednotit postupy členských států při vymáhání pohledávek, implementována do českého právního řádu byla zákonem č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, s účinností od 1.1.2012.

Nová směrnice stanovuje svoji působnost při vymáhání pohledávek z cel, veškerých daní a poplatků včetně souvisejících pokut, úroků a penále, dále náhrad intervencí a dalších opatření Evropského zemědělského záručního fondu a Evropského zemědělského fondu rozvoje venkova, jakož i dávek či jiných poplatků v rámci společné organizace trhů v odvětví cukru.²

Jedním z praktických problémů předchozí úpravy spočíval v tzv. automatické uznatelnosti dokladu o vykonatelnosti státem dožádaného orgánu, což fakticky znamenalo, že doklad, který byl exekucním titulem pro vymáhání pohledávky ve státě dožadujícího orgánu, musel být bez dalšího považován za exekucní titul pro vymáhání

¹ Mrkývka P. a kol. Finanční právo a finanční správa – 2.díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 113.

² Vztahuje se tak např. na pokutu za opožděné tvrzení daně, penále, úrok z prodlení atd. dle DŘ, nedále se nevztahuje na finanční pohledávky vzniklé z pojistného na všeobecné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení.

pohledávky ve státě dožádaném. Toto pojetí bylo proto novou směrnicí opuštěno a byl zaveden jednotný titul pro vymáhání finančních pohledávek, formulář jednotného dokladu o vymahatelnosti s předepsanými obsahovými náležitostmi, které jsou nedílnou součástí každé žádosti o vymáhání. Jednotný doklad o vymahatelnosti pak musí být dožádanému orgánu zaslán v jednom z úředních jazyků dožádaného členského státu.

Ve vazbě na rozsudek Soudního dvora Evropské unie - Evropského soudního dvora ve věci Kyrian³ nová směrnice výslovně specifikuje, že spory týkající se platnosti doručení náleží do pravomoci soudu členského státu, ve kterém má sídlo dožádaný orgán, jsou oprávněny ověřit, že byl exekuční titul dlužníkovi řádně doručen. Nadále však platí, že přezkumnou pravomoc ve vztahu k aktům napadajícím pohledávku nebo doklad o vymahatelnosti mají výhradně orgány členského státu, ve kterém má sídlo orgán dožadující.

Byl zaveden nový procesní institut žádost o předběžné opatření, použitelný v situaci, kdy je pohledávka v dožadujícím členském státě v době podání žádosti napadena nebo se na pohledávku ještě nevztahuje akt umožňující její vymáhání. Do českého právního řádu se příslušná ustanovení promítla v podobě zajištění pohledávky. Pokud tedy český správce daně vystupuje v pozici dožádaného orgánu, může využít pouze takové prostředky zajištění, jaké mu umožňuje daňový řád – institut zástavního práva dle § 170 DŘ.

Obdobně jako v případě vymáhání, byl zaveden jednotný doklad pro doručení, u něžž byly stanoveny pouze minimální obsahové náležitosti. Tento jednotný formulář má zajistit, aby se adresát doručovaného dokumentu mohl seznámit se všemi informacemi potřebnými k efektivní obraně svých práv, musí být doručován v úředním jazyce státu, v němž je doručován.

Orgánem odpovědným za kontakty s Evropskou komisí při provádění mezinárodní pomoci je ministerstvo financí. Vlastní komunikaci s orgány jiných členských států při provádění mezinárodní pomoci pak zajišťuje kontaktní orgán. Jako ústřední kontaktní orgán v České republice bylo pověřeno Generální finanční ředitelství. V praxi pak naprostou většinu úkonů při poskytování mezinárodní pomoci zajišťuje

³ Kyrian, C 233/08, <http://curia.europa.eu>, z rozsudku ESD vyplynulo, že předchozí úprava v zásadě neumožňovala dožádanému orgánu zpochybnit platnost a vykonatelnost aktu nebo rozhodnutí, jehož doručení požaduje dožadující orgán, nicméně soudy členského státu, ve kterém má sídlo dožádaný orgán, mají pravomoc ověřit, zda byl exekuční titul dlužníkovi řádně doručen. Z rozsudku ESD lze dále dovodit, že exekuční titul musí být dlužníkovi doručen v jazyce, kterému rozumí.

pověřený správce daně. V této souvislosti byla řešena i komunikace mezi kontaktními orgány jednotlivých členských států, přičemž k zajištění co nejefektivnějšího procesu mezinárodní spolupráce striktně nastavuje požadavek elektronické komunikace prostřednictvím existující komunikační sítě Evropské unie CCN v oblasti daní a cel. Veškerá komunikace mezi kontaktními orgány se pak musí odehrávat v jednacím jazyce dožádaného orgánu, fakultativně pak v jazyce, který si příslušné kontaktní orgány mezi sebou dohodly.

Větší pozornost je věnována i problematice lhůt, otázce promlčení. Rozhodující je stav lhůty dle právní úpravy dožadujícího členského státu, pokud lhůta pro vymáhání finanční pohledávky v dožadujícím státě uplynula, je tento povinen o této skutečnosti bez zbytečného odkladu dožádaný členský stát informovat, aby byl proces vymáhání zastaven. Tedy v podmínkách, že dožadujícím státem bude Česká republika, je rozhodná lhůta pro placení daně dle § 160 DŘ. Běh lhůty k vymáhání nicméně ovlivňují úkony dožádaného orgánu. Bylo stanoveno základní pravidlo, že úkon provedený dožádaným orgánem je způsobilý přerušit, prodloužit či stavět lhůtu k vymáhání v dožadujícím státě za předpokladu, že účinek, který úkon dožádaného orgánu vyvolal v dožádaném státě, je možný i podle právní úpravy dožadujícího státu. Pokud úkon provedený dožádaným orgánem nemá dle právních předpisů dožádaného státu na běh lhůty žádný vliv, nicméně v případě, že by jej provedl dožadující orgán by dle právní úpravy dožadujícího státu účinky na běh lhůty měl, z hlediska účinků na běh lhůty se úkon provedený dožádaným orgánem posuzuje jakoby jej provedl dožadující orgán. Nová směrnice zavedla i další nové nástroje spolupráce, jedním z nich je přímá spolupráce úředních osob při procesu zajištění, respektive vymáhání, tj. pověřená osoba z orgánu dožadujícího členského státu se může přímo účastnit úkonu na území dožádaného státu, který zde činí orgán dožádaný.

Byl zachován koncept z úroků z prodlení, který vzniká dlužníkovi v dožádaném státě podle právní úpravy dožádaného státu od okamžiku, kdy dožádaný orgán obdrží bezchybnou žádost o vymáhání, do ukončení vymáhacího řízení.

Stejně jako v předchozí úpravě ponechala nová směrnice na úvaze kontaktního dožádaného orgánu, zda přistoupí k vymáhání pohledávky nižší 1.500 Eur, což bylo plně přejato do § 19 zákona č. 471/2011 Sb.

Rovněž tak nadále platí, že dožádaný orgán není povinen žádost o poskytnutí mezinárodní pomoci přijmout v případě, že mezi dnem, kdy se finanční pohledávka stala ve státě dožadujícího orgánu splatnou, a dnem podání první žádosti o poskytnutí mezinárodní pomoci vztahující se k této finanční pohledávce, uplynulo více než 5 let⁴.

⁴ Buršík, R., Krakovičová, M. Mezinárodní vymáhání daňových pohledávek ve světle nové právní úpravy. *Daně a právo v praxi*. 2/2012, s. 20-23

9 Shrnutí, závěry a doporučení

Daňová exekuce má nezastupitelnou úlohu při vymáhání dobrovolně neuhrazených daňových nedoplatků. Aplikační a interpretační problémy jež přetrvávaly ve staré právní úpravě byly odstraněny novým daňovým řádem účinným od 1. 1. 2011, kde je postavení správce daně jakožto vykonávajícího subjektu již přesně zakotveno přímo a normativní úprava daňové exekuce jako takové v tomto předpise získala podrobnější úpravu. A je bezesporu kladem, že úprava daňové exekuce je účelně rozvíjena v rámci daňového řádu.

Při vlastním výkonu daňové exekuce je třeba trvat na odborném, rychlém a efektivním postupu správce daně, aby bylo zabezpečeno dosažení účelu exekuce při dodržení procesních postupů a základních zásad řízení.

Jedním z dalších aspektů ovlivňujících v čím dál vyšší míře správu daní a jejich vymáhání je mezinárodní prvek. Je kladen čím dál větší důraz na mezinárodní spolupráci mezi berními orgány jednotlivých států, a to z důvodu narůstající integrace jednotlivých státních trhů, respektive v rovině Evropské unie hovoříme o jednotném trhu, čemuž však nedopovídá jednotný právní systém. Můžeme tedy dospět k doporučení, že z budoucího pohledu bude třeba zaměřit se i na oblast mezinárodní spolupráce a trvat na důsledném využívání všech možností, jež nám právní systém a mezinárodní dohody dávají.

Rovněž je třeba zdůraznit požadavek na dodržování a aplikaci zásad vzájemné součinnosti a přiměřenosti daňového řízení, jež by neměly zůstat prázdnými teoreticko-filosofickými formulacemi, ale praxe by měla nacházet čím dál více cest k jejich reálnému využití, tak aby došlo k protnutí zájmů správce daně (státu) a daňových subjektů.

Považuji za nutné podotknout, že žádný byť sebedokonalejší právní předpis sám o sobě není schopen zajistit řádné fungování oblasti právních vztahů jím upravovaných. Nutnou podmínkou důsledné aplikace práva je nezbytně zvýšený důraz kladený na jeho vymahatelnost. To platí jak v rovině obecné, tak v oblasti práva daňového, tím spíše pak v daňové exekuci samé.

Možností, jak vylepšit výběr a vymáhání daní je jistě více. Za všechny mohu zmínit účinnější boj proti karuselovým obchodům a podvodům s DPH, posílení a

rozšíření pravomocí daňové exekuce v duchu nedávných úprav občanského soudního řádu a exekučního řádu (viz správa nemovitosti, postižení bankovního účtu či mzdy manžela, postižení podniku atd., zde jistě rovněž stojí za zamyšlení důvodnost značné různosti několikeré úpravy exekuce v našem právním řádu), zvýšení efektivity práce finanční správy nebo, a to především, obecně pevnější zakotvení postavení státních úředníků přijetím zákona o státních úřednících. Takovou úpravu dosud Česká republika nemá jako jediný stát Evropské unie. Na její přijetí je vázáno čerpání dotací v hodnotě zhruba 500 miliard korun a týkat se má téměř 70.000 státních zaměstnanců. Odpolitizování úřednického aparátu, za konkrétně vymezených kritérií jasně stanovený služební postup s dostatečným finančním ohodnocením úředníků, zvýšení nároků na jejich kvalifikaci a z toho plynoucí odpovědnost jednotlivých zaměstnanců by měly být základními stavebními kameny a zároveň vytčenými cíly nového právního předpisu.

Malá decentralizovaná pracoviště finanční správ jistě mají své výhody ve větší znalosti místních poměrů a podnikatelského prostředí. Přináší s sebou ale i nedostatečnou efektivitu kontrolních a vymáhacích procesů. Dochází ke kumulaci pracovních činností zaměstnanců, nedostatečné specializaci, extrémní vyčerpání, poddimenzování některých pracovišť a jejich úseků a naopak k nesmyslně nadstandardní personální saturaci jiných pracovišť. Průběžná optimalizace by jistě byla na místě. Nesmí však za žádných okolností přerůst ke zborcení a rozkladu fungujícího systému v systém nefunkční. Naopak by mělo být jejím cílem na dané podmínky z průměrně fungujícího systému vytvořit systém fungující výborně.

Posledním předpokladem pro zdravé fungování daňové politiky státu, jež by kvůli své společenské důležitosti mělo být prioritou každé vlády, je stabilita právního a politického prostředí a důsledná aplikace a vymahatelnost práva jak v rovině úpravy práva daňového tak na úrovni možných sankčních postihů vrcholících uplatněním práva trestního.

Summary

This thesis is focused on analysis of tax procedure specifically on the procedure of the tax enforcement which is a particular issue of law and regulated with special rule. The status of the tax administrator who acts in the tax enforcement as an exacting body as well as a beneficiary body is specific and therefore it is regulated with special rule as well – Tax Procedure Code.

The basic condition for the beginning and the order of a tax enforcement execution is an existence of the enforceable executory title. There are several ways of the tax enforcement and they are enumerative specified, the tax administrator can carry out enforcement by these instruments mentioned by law. Another possibility is to request enforcement at the court or the judicial distrainer.

The tax debtor has to pay back payment but also costs of execution are included. The beginning of the tax enforcement is situation when the tax debtor does not pay his payable tax. The tax administrator can appeal tax debtor to pay the debt in an alternative term, but the tax execution can be carry into effect without this call. Before the tax administrator chooses one of the forms of enforcement he has to find out the property of debtor. The purpose of enforcement is fast and effective gap of taxes.

The Act No. 280/2009 Coll., Tax Procedure Code, brings to law of tax procedure more accurate taxonomy, modern terminology and more elaborate description of the tax execution.

The thesis itself is divided into nine chapters. The first one is more like general preface of the thesis. The second chapter deals with historical context of the tax procedure issue. The third and fourth part are focused on the past legislation, the Act No. 377/1992 Coll., Administration of Taxes and Charges. The content of the fifth chapter is a description of general institutes and basic platforms of Tax Procedure Code. Concrete means of tax enforcement are described in the sixth and seventh chapter in detail. The eight chapter deals with international aspects of tax enforcement and the last part of the thesis includes final recapitulation, reflection and possible proposals for future.

Seznam použité literatury

Prameny:

- Ústavní zákon č. 1/1993, ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- Listina základních práv a svobod (Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, jak vyplývá ze změny provedené ústavním zákonem č. 162/1998 Sb.)
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád
- Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád) ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 79/1896 ř.z. o řízení exekucním a zajišťovacím, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n. o přímých daních ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů.

- Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 87/1995 Sb., o spotřebních a úvěrních družstvech a některých opatřeních s tím souvisejících a o doplnění zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o znění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 252/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou rozhodnutím orgánu státu nebo jeho nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška Ministerstva financí České republiky č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška Ministerstva financí České republiky č. 162/1953 Ú.1., kterou se upravuje řízení ve věcích daňových vydávají se společné předpisy k provedení daňových zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Směrnice Rady č. 76/308/EHS
- Směrnice Rady č. 79/1071/EHS
- Směrnice Rady č. 92/12/EHS

- Směrnice Rady č. 2001/44/EHS
- Směrnice Rady č. 2002/94/EHS
- Směrnice Rady č. 77/794/EHS

Literatura :

- *Baxa, J. a kol.* Daňový řád Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011.
- *Baxa, J. a kol.* Přehled judikatury ve věcech daňového řízení. Praha: ASPI, a.s., 2007.
- *Bakeš, M. a kol.* Finanční právo. 3. aktualizované vydání. Praha: C.H.Beck, 2003.
- *Boněk, V. a kol.* Lexikon – daňové pojmy. Ostrava: Sagit, 2001.
- *Boněk, V.* Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. Praha: 1997.
- *Brusák, F. a kol.* Komentář k zákonu o přímých daních. Praha: Státní tiskárna v Praze, 1937.
- *Bureš, J., Drápal, L., Mazanec, M.* Občanský soudní řád. Komentář. Praha: C.H.Beck, 2001.
- *Čepeláková, U.* Daňová exekuce. Bakalářská práce, Univerzita Pardubice, 2008.
- *Dokoupil, A.* Daňová exekuce prováděná finančními a celními orgány. Diplomová práce, Západočeská univerzita v Plzni, 2008.
- *Eheberg, K.T.* Finanční věda. Praha: Všeherd, 1903.
- *Flegl, V.* Přestupky a jiné správní delikty. Praha: C.H.Beck, 1998.
- *Funk, V.* Naše berní právo. Praha: Náklad knihovny sborníku věd státních a právních, 1934.
- *Grossová, M.* Exekuce na peněžité plnění v současné právní praxi. Praha: Linde , 2007.
- *Hanuš, J. a kol.* Správa daní jak ji neznáte. Ostrava: MIRAGO, 1999.
- *Hendrych, D. a kol.* Právní slovník. Praha: C.H.BECK, 2003.
- *Hendrych, D.* Správní právo. Praha: 2001.
- *Hobza, A. a kol.* Exekuční řízení berní a soudní. Praha: Právnícké knihkupectví a nakladatelství, 1933.
- *Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M.:* Občanský zákoník. Komentář. Praha: C.H.Beck, 2001.
- *Karban, P.* Vymáhání daňových nedoplatků. Bakalářská práce, Západočeská univerzita v Plzni, 2007.

- *Kainová, L., Schillerová, A.* Správa daní, úplné znění zákona, komentář, judikatura. Praha: ASPI, 2005, s. 352
- *Kindl, M., Telecký, D., Válková, H.* Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. Praha: C.H.Beck, 2002.
- *Knappová, M., Švestka, J. a kol.* Občanské právo hmotné. Praha: ASPI, 2002.
- *Kobík, J. a kol.* Daňové spory, jejich prevence a řešení. Praha: CODEX BOHEMIA, s.r.o., 1998, s. 182
- *Kobík, J.* Správa daní a poplatků s komentářem komplexní pohled na problémy správy daní. Olomouc: ANAG, pol. s r.o., 2001.
- *Kobík, J. a kol.* Orientační průvodce novým daňovým řádem. Praha: 1. VOX, a.s. – Nakladatelství, 2010.
- *Kohoutek, J.* Exekuce v daňovém řízení. Diplomová práce, Západočeská univerzita v Plzni, 2004.
- *Kubátová, K.* Daňová teorie a politika. Praha: 2000.
- *Klíma, K.* Ústavní právo. Praha: Bohemia iuris kapitál, 1999.
- *Lichnovský a kol.* Daňový řád. Komentář. Druhé vydání. Praha: C. H. Beck, 2011.
- *Macur, J.* Kurs občanského práva procesního. Praha: C. H. Beck, 1998.
- *Matyášová, L.* Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb. Praha: Leges, 2011
- *Merkl, A.* Obecné právo správní – díl první. Praha: ORBIS, 1931.
- *Merkl, A.* Obecné právo správní – díl druhý. Praha: ORBIS, 1932.
- *Němeček a kol.* Úvod do studia finanční vědy a českého finančního práva. I., II. Praha: Všehrad, 1996.
- *Outlá, V. a kol.* Úvod do studia práva EU. Plzeň: ZČU, 2002.
- *Pražák, J.* Rakouské právo správní. Praha: Jednota právnická v Praze, 1905.
- *Schelleová, I. a kol.* Exekuční řízení. Praha: Eurolex Bohemia, 2005.
- *Šámal, P., Púry, F., Rizman, S.* Trestní zákon. Komentář. Praha: C.H.Beck, 2001.
- *Tripes, A.* Exekuce v soudní praxi. Praha: C.H.Beck, 2006.
- *Vrcha, P.* Civilní judikatura, výběr aktuálních rozhodnutí Nejvyššího soudu a Ústavního soudu české republiky. Praha: Linde Praha, 2003.
- *Vrcha, P.* Civilní literatura. Praha: Linde Praha, 2003.
- *Vybral, V.* Nástin Československého práva finančního. Praha: ORBIS, 1934.
- *Winterová, A. a kol.* Civilní právo procesní. Praha: LINDE, 2006

Články v odborných časopisech:

- *Alexa, K.* Pojem daňového řízení v novém daňovém řádu. *Daně a finance*, 2012, č. 2
- *Lodek, J.* Zásada materiální pravdy a správní uvážení při správě daní. *Daně a finance*, 2011, č. 2
- *Kohoutková, A.* Ochrana práv daňového subjektu podle daňového řádu. *Daně a finance*, 2010, č. 12
- *Šmejkal, V.* Ke konceptu daňového procesu jakožto samostatného odvětví práva. *Daně a finance*, 2010, č. 5 – 6
- *Dubšeková, L.* Jaké prostředky může využít daňový subjekt podle daňového řádu?. *Daně a právo v praxi*, 2011, č. 9
- *Dubšeková, L.* Zásadní změny daňového řádu v souvislosti s technickou novelou. *Daně a právo v praxi*, 2011, č. 6
- *Dubšeková, L.* Korespondence od správce daně vůči daňovému subjektu. *Daně a právo v praxi*, 2011, č. 5
- *Lichnovský, O.* Dokazování v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi*, 2011, č. 3
- *Buršík, R.* Mezinárodní vymáhání daňových pohledávek ve světle nové právní úpravy. *Daně a právo v praxi*, 2012, č. 2
- *Solilová, V.* Mezinárodní spolupráce: Výměna informací pro daňové účely ve světle nových skutečností – první část. *Daně a právo v praxi*, 2012, č. 12
- *Solilová, V.* Mezinárodní spolupráce: Výměna informací pro daňové účely ve světle nových skutečností – druhá část. *Daně a právo v praxi*, 2013, č. 3
- *Boráková, S.* Vymáhání daní podle daňového řádu. *Daně a právo v praxi*, 2011, č. 2
- *Trubač, O.* Trestní odpovědnost právnických osob. *Daně a právo v praxi*, 2012, č. 5
- *Šimek, K.* Daňový řád: K procesu vzniku nového zákona. *Daně a Finance*, 2009, č. 11.
- *Kindl, M.* Vztah správního řádu a daňového řádu. *Daně a Finance*, 2009, č. 6
- *Kindl, M.* O použití správního řádu při správě daní. *Daně a Finance*, 2010, č. 1-2
- *Všetečka, P.* Daňová exekuce prodejem nemovitostí. *Daně a Finance*, 2009, č. 1-2
- *Tanzer, V.* Vymáhání daňových pohledávek v rámci EU. *Daně a Finance*, 2009, č. 1-2

- Šrotýř, J. Zástavní právo a úskalí jeho aplikace v praxi. Daně a Finance, 2009, č. 6

Další zdroje:

- www.cds.mfcr.cz
- www.cs.mfcr.cz
- www.nsoud.cz
- www.nssoud.cz
- www.cnb.cz
- www.law.muni.cz, Schillerová, P. Mezinárodní spolupráce při vymáhání finančních pohledávek. Masarykova univerzita, stav k 5.6.2010.
- www.pravnik.cz, Spirová, K. Mezinárodní pomoc při správě daní. stav k 4.6.2010
- www.pravniradce.ihned.cz, Pátek, V. Nový daňový řád. zdroj, stav k 6.6.2010
- www.epravo.cz/top/clanky/novy-danovy-rad, stav k 7.6.2010