

VYMÁHÁNÍ DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ EXEKUCÍ A INSOLVENČNÍM ŘÍZENÍM¹

Tomáš Kouba *

Abstract

Tax Enforcement of Execution and Insolvency Proceedings

Taxes and other charges that are paid secure the economic existence of national and public budgets and funds. If a tax debtor refuses to consent to or pay their state tax, the state will not let this act go unpunished. While the issue of tax enforcement through taxation or the execution of insolvency proceedings is a highly interesting topic, it is also a huge and extremely sensitive and topical issue. Tax arrears have emerged within our economy and will continue to increase. Likewise, it is also known that the number of insolvency executions ordered for these non-payers is on the rise. This review focuses on the field of tax enforcement and defines the current position. The objective of this paper is to create the basis for further research into the effectiveness of enforcement instruments.

Keywords: tax law, taxes, law enforcement, legal institutions, tax underpayment, tax arrears

JEL Classification: H26, K34, K42, O17

Úvod

Mezi základní povinnosti každého občana patří placení daní. I přes existenci této povinnosti však ne všichni závazky, které jim vznikají vůči státu, plní. Stejně jako ve všech ostatních oblastech, i v oblasti placení daní neustále přibývá osob, které se snaží v zákoně, který placení daní přikazuje, nalézt mezeru a placení vyhnout. Důvodem může být rozdílné vnímání spravedlnosti, morální povinnosti anebo klasická lidská sobeckost, chamtivost [Webley, Robben, Elffers a Hessing, 1991] či rozdílné kulturní normy společnosti [DeBacker, Heim a Tran, 2015]. Nalezení mezery v zákoně a vyhnutí se placení daní bezpochyby vyžaduje znalost daňových zákonů. Znalost daňového zákona nemusí být vždy společensky žádoucí, ale může vést i k manipulaci a zneužívání znalostí daňového práva [Weisbach, 2013]. Velmi často však existují daňové subjekty, které se nepláťící stávají pouze z důvodu vlastní nepozornosti, nedbalosti či

1 Článek je zpracován jako výstup projektu Veřejné finance v ČR a EU, registrovaného u Interní grantové agentury VŠE pod evidenčním číslem IGA VŠE F1/1/2016.

* Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví (tomskouba@gmail.com).

z neznalosti problematiky správy daní, a správce daně tak zjistí nepřiznaný a nezdaněný příjem v rámci daňové kontroly.

Tento článek se nezabývá daňovými úniky, ale daňovými nedoplatky, jejichž největší podíl je tvořen neuhrazenou doměřenou daňovou povinností z daňových kontrol [GŘ, 2013]. Správce daně má v těchto případech za úkol zajistit, aby pohledávky daňových dlužníků byly vymozeny, a poté putovaly do státního rozpočtu, veřejných rozpočtů a fondů jako příjmy z těchto pohledávek plynoucí. Mezi základní cíle správy daně patří především co nejrychleji a s co nejnižšími náklady, za podmínek, které jsou přesně zákonem vymezené, vybrat daně a jejich příslušenství. Problematika vymáhání daňových nedoplateků je nejen velmi zajímavým tématem, ale také velmi rozsáhlým, a především aktuálním tématem, kterým se zabývali např. [Herald, 2012; Todres, 2009; Pomeranz, 2015; Blank a Levin, 2010]. Mezi prostředky, s jejichž pomocí správce daně v České republice dokáže dlužné pohledávky vymoci, patří především daňová exekuce a insolvenční řízení. Literatura použitá v textu článku je vždy v rozsahu, který koresponduje se současným právním stavem. Přehledový článek mapuje možnosti státu domáhat se svého práva vymoci pohledávku a jeho cílem je seznámit čtenáře se současnou právní úpravou a vytvořit základnu pro další výzkum efektivnosti nástrojů vymáhání.

1. Pojem daň

V současnosti v České republice neexistuje žádný platný a účinný právní předpis, který by obsahoval ustanovení vymezující samotný pojem daň a jehož by bylo dále možno využít pro celý právní řád. I přes nedostatek správného vymezení tohoto základního pojmu však existuje zákon, který pojem daň přeci jen vysvětluje. Jedná se o zákon číslo 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Daň je zde definována jednak jako peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, nebo pokud zákon stanoví jako peněžité plnění, při jehož správě se postupuje podle tohoto zákona, jednak jako peněžité plnění v rámci dělené správy [Dvořáková, 2016]. Ačkoliv v daňových zákonech postrádáme definici pojmu daň, lze odpověď na otázku, co je daň, nalézt v daňové teorii. Ta daň definuje jako povinnou částku stanovenou zákonem, která je s menší či větší pravidelností placená ekonomickými subjekty do veřejných rozpočtů na principu nenávratnosti a neekvivalentnosti [Radvan, 2010]. Při placení daní existují pro daňové subjekty důležité lhůty, které určují, kdy má být která daň zaplacená. N nejen dobrovolnou, ale také nedobrovolnou úhradu daně lze vybírat ve stanovené lhůtě pro placení daně, která je tzv. lhůtou prekluzivní. Základní délka lhůty určené pro placení daně činí šest let a začíná běžet dnem splatnosti daně u daní vyměřovacích, nebo náhradním dnem splatnosti u daní doměřovaných.

2. Nedoplatek daně

Po uplynutí lhůty pro placení daně zaniká právo správce daně vzniklý nedoplatek vybrat a vymáhat [Hrstková Dubšeková, 2015]. Daňový řád tedy upravuje nejen lhůty pro placení daně, ale také lhůty k vymáhání nedoplateků. Za nedoplatek je považována ta částka daně, která není uhrzena a u které již den splatnosti uplynul. Daňový nedoplatek tedy může vzniknout až po tom, kdy je daň stanovena a kdy uplynula její splatnost. U takových

nedoplatků, k jejichž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne tato lhůta běžet od náhradního dne splatnosti daně. Daňový řád pak v oblasti placení daní stanovuje maximální možnou délku pro jejich zaplacení až na dvacet let. Toto ustanovení tak vlastně garantuje určitou právní jistotu, že do dvaceti let budou platební vztahy mezi správcem daně a dlužníkem vyrovnány. Jedinou výjimku pak tvoří třicetiletá lhůta k prekluzi práva vybírat či vymáhat nedoplatek, a to v případě, že je tento nedoplatek zajištěn zástavním právem na nemovitých věcech. V případě, že tedy daňový subjekt uloženou daň nezaplatí, dojde tím ke vzniku daňové pohledávky, kterou začne příslušný správce daně spravovat, přičemž vymáhat se dají pouze takové pohledávky, které opravdu existují. Daňová pohledávka tak vzniká okamžikem, kdy ji daňový subjekt přizná anebo ji v konkrétní výši vyměří správce daně. Tímto vznikne dluh ze strany daňového poplatníka, který bude v případě neuhrazení vymáhán v rámci výkonu rozhodnutí. Pro potřeby tohoto článku se daňovým nedoplatkem dále rozumí neuhrazená částka daně včetně příslušenství daně uplynutím dne jejich splatnosti.

3. Vymáhání daňových nedoplatků

Vymáhání nedoplatků je nedílnou součástí správy daní. Výkon rozhodnutí slouží k nucené realizaci pravomocného rozhodnutí soudu nebo orgánu státní správy. Jestliže oprávněnému má podle soudního rozsudku nebo rozhodnutí orgánu státní správy ve správním nebo v daňovém řízení povinný něco plnit a dobrovolně tak neučiní, má oprávněný právo plnění zajistit zákonem danými prostředky [Grossová, 2007]. Vymáhání daní dopadá na oblast, kdy daňový subjekt dobrovolně neuhradí daňový nedoplatek, respektive daňovou pohledávku [Grossová a Matyášová, 2011]. Cílem vymáhacího řízení je především uspokojení práv oprávněných osob, a to vůči daňovým neplatičům prostřednictvím zásahů ze strany státu. Vymáhání daňových nedoplatků v praxi tak nejčastěji probíhá právě prostřednictvím daňové exekuce, kterou provádí správce daně za přiměřeného použití občanského soudního řádu nebo prostřednictvím insolvenčního řízení.

4. Exekuce

Pro správné vymezení pojmu exekuce je třeba využít právní teorii, která exekuci vykládá jako právními předpisy upravený postup, kterým se provádí nucená realizace plnění k tomu oprávněnými orgány. Cílem exekuce je splnění povinnosti, která byla povinnému uložena prostřednictvím pravomocného a vykonatelného rozhodnutí, a to proti jeho vůli [Tripes, 2006]. Při exekuci pak dochází k závažným zásahům do majetku dlužníka. V některých případech exekuce také může dojít k závažným zásahům do majetku a právní sféry dlužníka a někdy také do právní sféry třetích osob. Z tohoto důvodu pak musí být takové zásahy do soukromí prováděny pouze podle stanovených pracovněprávních předpisů. V oblasti daňové exekuce dochází ke střetu dvou základních pojmů – tedy pojmu vymáhání daňových nedoplatků a samotného pojmu daňová exekuce. Vymáhání daňových nedoplatků je v porovnání s daňovou exekucí pojmem širším. Vymáhání daňových nedoplatků zahrnuje např. i zjišťování potřebných údajů o daňovém dlužníkovi, zaslání vyznění o exekuci, která je vykonána jinými způsoby než samotnou daňovou exekucí [Šrotýř, 2007].

4.1 Exekuce a vymáhání daňových nedoplatků

Při vymáhání nedoplatků daně hovoříme o exekuci daňové, kterou je oprávněn provádět finanční úřad, u něhož je daňový dlužník evidován. Daňovou exekuci nelze provést bez existence exekučního titulu, jímž se obecně rozumí listina vydaná k tomuto účelu oprávněným orgánem, která má předepsanou formu, ukládá určité osobě povinnost v určité lhůtě něco plnit a je opatřena doložkou vykonatelnosti [Spirit, 2014]. Exekuční titul je pak vydán ve formě rozsudku, usnesení, schváleného smíru nebo dohody, nebo také prostřednictvím platebního rozkazu. Správce daně může následně daňovou exekuci provést na základě vykonatelného výkazu nedoplatků, jenž představuje výpis z evidence daní, kterou vede příslušný správce. Výpis z evidence daní musí obsahovat označení správce daně, který jej vydal, jedací číslo, označení daňového subjektu, jehož se nedoplatek týká, údaje o jednotlivých nedoplatecích, potvrzení o vykonatelnosti, den, k němuž je výkaz sestaven, a v neposlední řadě také podpis úřední osoby, která výkaz vydala společně s jejím celým jménem, pracovním zařazením a otiskem úředního razítka. Výkaz nedoplatků se pak stává vykonatelným tehdy, jsou-li vykonatelné všechny položky v něm uvedené. Tento výkaz nedoplatků není rozhodnutím správce daně a daňovému dlužníkovi se nedoručuje.

Dalším dokumentem, na jehož základě je možno provést exekuci, je vykonatelné rozhodnutí, prostřednictvím kterého se ukládá peněžité plnění. V tomto případě se jedná o rozhodnutí, proti němuž se nelze odvolat, nebo které nemá odkladný účinek anebo o rozhodnutí, jehož lhůta k plnění již uplynula. Třetím dokumentem, na jehož základě může správce daně provést daňovou exekuci, jsou splatné částky zálohy na daň [Czigle, 2004]. Dalším věcným předpokladem, důležitým pro zahájení daňové exekuce, je skutečnost, že dlužník uloženou daň dobrovolně nezaplatil a zároveň mu nebyly povoleny splátky či odklad zaplacení vyměřené daně. Aby mohla daňová exekuce začít, je velmi důležité především to, že právo daň vymáhat nezaniklo – není prekludováno a lze se ho domáhat [Vondráková, 2011].

4.2 Exekuční orgány

Orgán, který provádí exekuci, je souhrnně uváděn jako správce daně a plní funkce vymáhacího orgánu [Breburda, 2013]. Pojem správce daně je legislativní zkratka, kterou používá daňový řád, a v případě, že se správce daně rozhodne vymáhat daňový nedoplatek daňovou exekucí, bude se nacházet v pozici exekučního orgánu a zároveň v pozici oprávněného. Postavení správce daně pak mají: Ministerstvo financí České republiky, územní finanční orgány, orgány celní správy, jiné správní úřady, soudy a obce [Mrkývka, 2004]. Správci daně si tedy prostřednictvím daňové exekuce vynucují plnění daňové povinnosti, kterou daňový dlužník dobrovolně nesplnil.

Z daňového řádu vyplývá, že daňovým dlužníkem je každý, kdo je podle zvláštního zákona povinen platit daň nebo vybranou a sraženou daň odvádět, přičemž jeho daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle daňového řádu. V prodlení je tak každý subjekt, který je v postavení daňového dlužníka, který nezaplatil splatnou daň v odpovídající částce, a to nejpozději v den její splatnosti, a pokud nedisponuje rozhodnutím o povolení splátek či posečkání zaplacení daně [Novotný, 2006].

Vymáhání nedoplatků prostřednictvím exekuce je prováděno především proto, aby nedošlo k tomu, že rozhodnutí státních orgánů o zaplacení pohledávky zůstane nevymohžené. Správce daně má vždy možnost volby, zda bude vymáhat daňový nedoplatek sám prostřednictvím daňové exekuce, nebo zda podá návrh na výkon rozhodnutí k soudu, či požádá o vymození nedoplatku soudního exekutora. Postup, jak lze zahájit exekuci prostřednictvím exekučního soudu nebo soudního exekutora, je upraven v občanském soudním řádu a v exekučním řádu. Exekuční návrh u soudu podávají především finanční úřady, které mají do 50 zaměstnanců, a i v tomto případě je správce daně oprávněn vyzvat daňového dlužníka k zaplacení daňového nedoplatku. Rozhodnutí správce daně pak musí být formálně i materiálně vykonatelné, jinak je soud ani soudní exekutor nemohou vykonat [Kindl, 2006].

4.3 Zásady exekučního řízení

Exekuční řízení, v jehož rámci se provádí daňová exekuce, se řídí určitými zásadami. Jednou z nich je zásada dispoziční, která určuje, že k zahájení exekučního řízení dochází na návrh oprávněného. Zahájení daňového exekučního řízení je ovládáno zásadou oficiality, která zaručuje, že správce daně vydá exekuční příkaz, jímž se zahajuje exekuční řízení z úřední povinnosti, jsou-li splněny všechny podmínky přípustnosti [Schelleová, 2008].

V exekučním řízení platí také zásada přiměřenosti, která se projevuje několika způsoby. Nejčastěji správce daně podle této zásady zvolí způsob vymáhání nedoplatku tak, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku. Další zásadou je pak zásada ochrany daňového dlužníka, která se dále aplikuje např. i v případě stanovení rozsahu srážek ze mzdy nebo v případě odkladu či zastavení daňové exekuce, jak o tom bude pojednáno dále. K již uvedeným zásadám exekučního řízení je nutno doplnit také zásady zákonnosti, zákonného účelu, rovnosti, součinnosti a spolupráce, klientského přístupu a zásadu nevejřnosti. Samotné vymáhání pak může být zahájeno buď tak, že správce daně dlužníkovi zašle výzvu k uhrazení daňového nedoplatku, která musí vždy obsahovat základní náležitosti – takový postup dává dlužníkovi určitou druhou šanci svou daňovou povinnost splnit –, anebo se v některých případech přistupuje k vymáhání daňových nedoplatků bez předem zaslané výzvy. Takový způsob je zajisté přísnější, avšak v některých případech, kdy hrozí například nebezpečí zmaření účelu vymáhání nedoplatků, jde o způsob nezbytný.

4.4 Exekuční náklady

Pokud se při vymáhání daňových nedoplatků objeví pochybnost, že nedoplatky vznikly neoprávněně, náleží daňovému dlužníkovi nebo ručiteli za neoprávněně vymožené částky dvojnásobný úrok. V případě, že exekuce stále trvá, zruší ji správce daně z úřední povinnosti. Je-li škoda způsobená daňovému dlužníkovi vyšší než přiznaný úrok, pak se do úhrady dané škody započítává [Kobík, 2005]. Náklady exekuce představují odměnu exekutora, náhradu hotových výdajů, náhradu za ztrátu času při provádění exekuce, náhrada za doručení písemností, odměna a náhrada nákladů správce. V případě, že je exekutor plátcem daně z přidané hodnoty, započítává se do nákladů také tato daň. Náklady

exekuce pak ze zákona hradí povinný, tedy dlužník a jejich výše se v jednotlivých zemích liší [Brychta, 2015].

Daňový zákon dále upravuje daňové exekuční náklady tak, že jejich výši stanovuje správce daně exekučním příkazem nebo samotným rozhodnutím proti kterému se lze do patnácti dnů od jeho doručení odvolat. Exekuční náklady se dlužníkovi evidují na jeho osobním daňovém účtu a vymáhají se současně s nedoplatkem. Výše exekučních nákladů je pak podle zákona stanovena na náklady za samotné nařízení daňové exekuce ve výši 2 % z částky, pro kterou je daňová exekuce nařízena, a to nejméně ve výši 500 Kč a nejvýše do výše 500 000 Kč. Povinnost zaplatit tento typ exekučního nákladu vzniká dlužníkovi vydáním exekučního příkazu anebo dnem, kdy dojde k vydání samostatného rozhodnutí, které stanoví výši exekučních nákladů [Marková, 2016].

4.5 Uložení daňové povinnosti

V případě, že k daňové exekuci opravdu dojde, uloží správce daně prostřednictvím exekučního příkazu daňovou povinnost dlužníkovi a poddlužníkovi, který je oprávněn s majetkovým právem dlužníka nakládat. Za poddlužníka je tedy považován například plátcce mzdy dlužníka nebo poskytovatel jeho platebních služeb. Daňová povinnost pak může být podle daňového řádu provedena několika způsoby. Jedním z nich je srážka ze mzdy, kterou zaměstnavatel provádí na základě soudního exekučního rozhodnutí vydaného pověřeným soudním exekutorem či nařízením správce daně. Skutečnost, že mzda je ve většině případů vyplácena pravidelně jednou za kalendářní měsíc, činí z tohoto typu exekuce způsob nejefektivnější. Srážky ze mzdy jsou prováděny z čisté mzdy dlužníka. Důležité je však to, že mu vždy musí být ponecháno tzv. životní minimum.

Za zvláštní druh soudní exekuce je považováno oddlužení při tzv. osobním bankrotu [Šubrt, 2013]. Další možností výkonu exekuce je přikázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, která se provádí odepsáním peněžních prostředků dlužníka z jeho bankovního účtu s tím, že poskytovatel platebních služeb je od okamžiku doručení exekučního příkazu a po dobu trvání daňové exekuce povinen dlužníkovi nevyplácet žádné peněžní prostředky. Daňová exekuce přikázáním jiné peněžité pohledávky pak postihuje jinou peněžitou pohledávku dlužníka, než je nárok na mzdu nebo pohledávku z účtu poskytovatele platebních služeb. Dalším častým způsobem je postižení jiných majetkových práv. k tomu se přistupuje v případech, kdy daňovému dlužníkovi vzniká nárok například na vydání movitých věcí, cenných papírů uložených v soudní nebo notářské úschově či v případě dlužníkovu podílu v obchodní společnosti, a to vůči třetí osobě. V tomto případě se jedná o majetkové právo, které není osobním právem dlužníka a je zároveň převoditelné.

Kromě daňové exekuce, která postihuje majetková práva, se lze také setkat s daňovou exekucí prováděnou prodejem movitých či nemovitých věcí. K tomuto typu exekuce dochází prostřednictvím dražby, která je považována za zvláštní formu prodeje a užívá se poměrně často. Samotný průběh dražby řídí daňový exekutor a správce daně má možnost pověřit další úřední osobu k provedení licitačních úkonů a také určit další úřední osoby, které dokážou zajistit řádný průběh dražby. Seznam movitého majetku, který může být předmětem dražby, si správce daně může zjistit v elektronické databázi evidence vozidel, leteckém rejstříku, výzvou k součinnosti na úřad plavební správy, popř. místním šetření či osobním ohledáním či v registru zaknihovaných cenných papírů.

5. Insolvenční řízení

Daňový nedoplatek je vedle daňové exekuce ještě možno vymoci v insolvenčním řízení, které se řídí zákonem o úpadku a způsobech jeho řízení, tedy insolvenčním zákonem, jenž nahradil dřívější zákon o konkurzu a vyrovnání. Insolvenční řízení má ze zákona před exekucí řízením přednost. Součástí každého insolvenčního řízení jsou procesní subjekty, za které jsou obecně považovány takové subjekty, které svou činností dokáží právně ovlivnit samotný proces a současně jsou vybaveny procesními právy a povinnostmi [Hásová a Moravec, 2013]. Podle insolvenčního zákona jsou procesními subjekty vedle insolvenčního soudu a účastníků insolvenčního řízení také zvláštní subjekty reprezentující veřejný zájem, a to státní zastupitelství za podmínky, že z vlastní vůle vstoupí do insolvenčního řízení, a dále insolvenční správce a likvidátor dlužníka. Účastníky jsou však pouze dlužník, kterým v insolvenčním řízení může být jak podnikatelský, tak nepodnikatelský subjekt, a věřitelé, kteří do insolvenčního řízení přihlásili své pohledávky vůči dlužníkovi a mají tak značný vliv na průběh celého insolvenčního řízení.

5.1 Podání insolvenčního návrhu

Insolvenční řízení je možné zahájit na základě insolvenčního návrhu. K podání tohoto návrhu je oprávněn buď sám dlužník, nebo jeho věřitel, a to tak, že dlužník může návrh podat nejen pro úpadek, ale také proto, že mu úpadek hrozí, a věřitel může podat insolvenční návrh pouze tehdy, nachází-li se dlužník ve stavu úpadku [Richter, 2008]. V případě, že insolvenční návrh podá někdo jiný než dlužník, vyzve jej soud, aby se k podanému návrhu vyjádřil, a to v rozmezí 8 až 15 dnů od doručení návrhu. Součástí návrhu jsou podklady, které dokazují, že má navrhovatel vůči dlužníkovi skutečně platnou pohledávku, a také přihláška takové pohledávky. Návrh je adresován příslušnému insolvenčnímu soudu a měl by být podepsán úředně ověřeným podpisem nebo (je-li podáván v elektronické podobě) zaručeným elektronickým podpisem.

5.2 Způsob insolvenčního řízení

V první fázi insolvenčního řízení se zkoumá především to, zda existuje úpadek a jak ho řešit. Následně po rozhodnutí o úpadku se insolvenční řízení diferencuje, a to tak, že pro každý ze způsobů řešení úpadku je zvolen jiný postup [Zelenka, 2008]. Samotné insolvenční řízení pak probíhá před tzv. insolvenčním soudem, který rozhoduje buď statutárně, kdy vydává příslušná rozhodnutí, nebo v rámci dohlédací činnosti, kdy vykonává dohled nad činností ostatních procesních subjektů. Insolvenční soud má také na starost vydání rozhodnutí, prostřednictvím kterého jmenuje insolvenčního správce, stanoví způsob řešení úpadku, dohlíží na činnost dalších subjektů, nebo může vyžadovat od insolvenčního správce zprávy o průběhu insolvence [Maršíková, 2011].

Formou soudního rozhodnutí v rámci rozhodovací činnosti insolvenčního soudu je usnesení. Při své rozhodovací činnosti pak soud rozhoduje o hlasovacím právu věřitelů, jejichž pohledávka nebyla zjištěna, o návrhu na moratorium, o úpadku dlužníka a způsobu jeho řešení. V rámci dohlédací činnosti pak insolvenční soud rozhoduje o záležitostech, které se týkají průběhu insolvenčního řízení, vydává opatření, která jsou potřebná k zajištění účelu insolvenčního řízení, a také ukládá povinnosti týkající se činnosti jednotlivých

subjektů řízení. Hlavními účastníky insolvenčního řízení jsou tedy dlužník a věřitelé, kteří uplatňují své právo vůči dlužníkovi [Schönfeld, 2011]. Za daňové nedoplatky se pro účely insolvenčního řízení považují daňové pohledávky vznikající v důsledku skutečností zakládajících daňové povinnosti, včetně příslušenství daně, které nastaly v době od účinnosti rozhodnutí o úpadku do vydání rozhodnutí, jímž se insolvenční řízení končí. Dále mezi ně patří daňové pohledávky s nárokem na uspokojení ze zajištění a další přihlášené daňové pohledávky, které vznikají v důsledku skutečností zakládajících daňové povinnosti, včetně příslušenství daně, které nastaly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku.

6. Nedobytný daňový nedoplatek a doměření daně

V případě, že se daňový nedoplatek stane nedobytným nebo v případě, že se jedná o nedoplatek, jehož vymáhání je spojeno se zvláštními a nepoměrnými obtížemi, nebude jej správce daně vymáhat a pouze je odepíše z osobních daňových účtů daňových subjektů. Za nedobytný se považuje nedoplatek fyzické nebo právnické osoby, který byl správcem daně bezvýsledně vymáhán. Dále se za nedobytný považuje ten daňový nedoplatek, jehož vymáhání by zřejmě nevedlo k výsledku [Prudký a Lošťák, 2011]. K této situaci může dojít například v případě, kdy dlužník zemře a nezanechá po sobě žádný majetek. Od vymáhání nedoplateků se také odstupuje v případě, že by náklady na takové vymáhání přesáhly výtěžek. Nedobytnost nedoplatku ovšem neznamená, že nedoplatek zaniká [Lichnovský, 2016].

Co se týče nedobytného nedoplatku, jedná se vlastně o vnitřní rozhodnutí správce daně a jeho smyslem je vyčlenit jej z rozpočtových zdrojů a zrealizovat tak přípravu rozpočtu na příští rok. I přesto, že se jedná pouze o vnitřní rozhodnutí správce daně, musí takové rozhodnutí obsahovat všechny zákonné náležitosti, ale bez možnosti, aby se daňový dlužník mohl proti takovému rozhodnutí vzepřít. Takové rozhodnutí daňového správce se pak stává podkladem pro vyhotovení odpisného poukazu, který zároveň slouží jako předpisný poukaz pro příslušný podrozvahový účet, na němž se tento odepsaný nedoplatek musí stále evidovat [Kalous, 1996]. V případě, že dojde ze strany správce daně k zahájení daňové kontroly vůči daňovému subjektu, může tento z moci úřední přistoupit k doměření daně. Tento typ daně je splatný do patnácti dnů ode dne právní moci platebního výměru. Podle finanční správy tvoří významný podíl daňových nedoplateků právě daně doměřené. Problém však nastává v okamžiku, kdy k doměření daně dochází, až když daňový dlužník již nedisponuje majetkem, který by mohl být právě v exekučním či insolvenčním řízení postižen. Špatně vymahatelné jsou i nedoplatky subjektů, které vykazují fiktivní ekonomickou činnost a nevlastní žádný majetek. Daňové nedoplatky vzniklé doměření se často stávají nedobytnými proto, že daňový subjekt je již bez majetku, nebo zanikne bez právního nástupce anebo stojí před insolvenčním řízením [Kouba, 2016].

Všichni účastníci daňového řízení si musí být vědomi toho, že v každém takovém řízení mají povinnost dodržovat zákonný postup, tedy že se musí řídit obecně závaznými právními normami a používat pouze takové prostředky, které jsou v souladu s právem. V hierarchii právních norem v daňovém řízení před obecnou úpravou uvedenou v zákoně o správě daní a poplatků mají přednost úpravy zákonů o jednotlivých daních a před nimi je zase dávana přednost mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění [Kubátová, 2005]. Daňové nedoplatky se monitorují a vymáhají snad ve všech zemích a v některých

mají pro rizikové nebo velké dlužníky dokonce zvláštní úřady. V oblasti organizačních záležitostí se jednotlivé země liší. Finanční úřady některých států mají možnost přímého vstupu do evidence obyvatel, nemovitých věcí a také přímo na bankovní účty dlužníků. Daňová správa má také možnost nahlédnout v případě potřeby do registrů neplatičů.

Ve většině států podávají finanční úřady návrhy na prohlášení konkurzu na majetek dlužníků. V České republice tomu však brání částečně povinnost mlčenlivosti, a především pak neúčelnost tohoto řešení. Výtěžek z konkurzu bývá totiž s velkou pravděpodobností nižší než výtěžek z vlastního vymáhání. Jediným pozitivem podávání návrhů na prohlášení konkurzu tak může být zabránění tvorbě dalších velkých dluhů, které jsou nesplratelné a nevymahatelné [Radková, 2007]. V různých státech dochází k zavádění nejružnějších efektivních opatření, která lze v oblasti vymáhání daňových nedoplatků navrhnout. Mezi taková opatření patří například odebrání živnostenského oprávnění, odebrání registrační značky vozidla, záznam do celostátních registrů s poznámkou, že osoba je hledaná pro neplacení daní, zrušení registrace k DPH u osob, které jsou brány jako osoby nekontaktní či zavedení společné odpovědnosti osob v řetězcích DPH a zvýšení osobní odpovědnosti managementu. Další opatření jsou namířena proti firmám, které ve skutečnosti nemají potřebný kapitál.

Závěr

Cílem správy daní je daň nejen správně stanovit, ale v případě, že je daňový subjekt, resp. dlužník v prodlení, je správce daně povinen úhradu daně zabezpečit. Procesní předpis poskytuje správci daně nástroje, které mu umožňují vybrat daňový nedoplatek v případě, že dlužník svou platební povinnost nesplní dobrovolně. Účinnost vymáhání daňových nedoplatků snižuje několik typů problémů.

První okruh takových problémů může vzniknout uvnitř samotné finanční správy, a to buď špatnou legislativou, nebo chybnými procesními postupy pracovníků mimo daňovou správu. Do tohoto okruhu patří problémy způsobené buď chybnými postupy třetí osoby, nebo nedostatečným dodržováním právních předpisů. Konkrétně se často jedná o sídlo obchodních společností, trvalý pobyt podnikatele či adresu provozovny, kdy se zejména právnické osoby stěhují nejčastěji do hlavního města za účelem snížení počtu kontrol. Fyzické osoby pak své trvalé pobyty uvádějí nejčastěji na takzvaných ohlašovacích městských či obecních úřadech. Vymáhání nedoplatků daně také stěžují obchodní společnosti, které fungují bez kontaktních orgánů, problematické osoby a dále nedostatečná aktualizace veřejných i neveřejných registrů.

Druhý okruh problémů mohou způsobit pracovníci daňové, resp. finanční správy nebo právní normy, jimiž se obecně správci daně řídí. Nedostatečná či zdlouhavá komunikace mezi jednotlivými odděleními finančních úřadů a územních pracovišť představuje další velký problém při vymáhání nedoplatků. Každé daňové exekuci nebo vydání zajišťovacího institutu předchází vyhledávací činnost, a proto jsou nedostatečná přístupová práva do veřejných i neveřejných registrů jednotlivých pracovníků rovněž velkým problémem. Daňový řád poskytuje správci daně možnost volby, jak k realizaci vymáhání daňového nedoplatku přistoupit, a to, zda zvolí daňovou exekuci nebo soudního exekutora. Daňový řád rovněž pamatuje na specifické případy, které mohou nastat u dlužníka, a proto má správce daně zmocnění uplatnit daňovou pohledávku v řízení realizovaném podle právní úpravy, která řeší úpadkové právo anebo přihlásí nedoplatek do veřejné dražby.

Předložený článek měl za cíl poskytnout východisko pro srovnání a kvalitativní výzkum vymáhání nedoplatků v České republice a okolních státech a dále pro zjištění efektivnosti a účelnosti jednotlivých nástrojů vymáhání. Výsledky výzkumu budou publikovány následně formou odborného článku.

Literatura

- BLANK, J. D. a LEVIN, D. Z., 2010. When is Tax Enforcement Publicized? *Virginia Tax Review* [online]. [cit. 27. 10. 2016]. Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/757233759?accountid=17203>
- BREBURDA, J., 2013. *Exekuce srážkami ze mzdy 2013*. Olomouc: Anag. ISBN 978-80-7263-758-4.
- BRYCHTA, I., 2015. *Daň z příjmů 2015*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 8074787389.
- CZIGLE, M., 2004. Vymáhání daňových nedoplatků daňovou exekucí [online]. [cit. 15. 9. 2016]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2720v3538-vymahani-danovych-nedoplatku-danovou-exekuci/>
- DEBACKER, J., HEIM, B. T. a TRAN, A., 2015. Importing Corruption Culture from Overseas: Evidence from Corporate Tax Evasion in the United States. *Journal of Financial Economics*, 117 (1), 122 –138, <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2012.11.009>
- DVOŘÁKOVÁ, V., 2016. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2016*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-035-7.
- GROSSOVÁ, M. E., 2007. *Exekuce na peněžitě plnění v současné právní praxi* (5. vyd.). Praha: Linde. ISBN 78-80-7201-621-1.
- GROSSOVÁ M. E. a MATYÁŠOVÁ, L., 2011. *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges. ISBN 978-80-87212-70-7.
- HÁSOVÁ, J. a MORAVEC, T., 2013. *Insolvenční řízení*. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-459-9.
- HERALD, P., 2012. Cortalim Villagers Demand Recovery of Tax Arrears [online]. [cit. 28. 10. 2016]. Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/1025002197?accountid=17203>
- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. 2015. *Meritum Daňový řád* (3. vyd.). Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-695-2.
- GFŘ (Generální finanční ředitelství), 2013. Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2013 [online]. [cit. 14. 2. 2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2013.pdf
- KALOUS, S. a KOHOUTKOVÁ, A., 1996. *Správa daní, aneb Daňový subjekt versus správce daně*. Praha: Pragoeduca. ISBN 80-85856-39-5.
- KINDL, M., 2006. Problémy s pojmem „správce daně“. *Správní právo*, 39(4), 205–211. ISSN 0139-6005.
- KOBIK, J., 2005. *Správa daní a poplatků s komentářem* (4.vyd.). ISBN 80-7263-269-8.
- KOUBA, T., 2016. Zločin a racionalita v oblasti daňových úniků a daňových nedoplatků. *Český finanční a účetní časopis*, 11(1), 83–97. ISSN 1802-2200.
- KUBÁTOVÁ, K., 2005. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Praha: ASPI. ISBN 80-7357-092-0.
- LICHNOVSKÝ, O., 2016. *Daňový řád: komentář* (3. vyd.). Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-604-3.
- MARKOVÁ, H., 2016. *Daňové zákony 2016: úplná znění platná k 1.1.2016* (25. vyd.). Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0022-4.

- MARŠÍKOVÁ, J., 2011. *Insolvenční zákon: s poznámkami, judikaturou, nařízením Rady ES 1346/2000 a prováděcími předpisy, ve znění zákonů č. 69/2011 Sb. a č. 73/2011 Sb.* Praha: Leges. ISBN 978-808-7212-752.
- MŘKÝVKA, P., 2004. *Finanční právo a finanční správa*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 80-210-3579-X.
- NOVOTNÝ, V., 2006. *Přehled judikatury ve věcech veřejných zakázek*. Praha: ASPI. ISBN 80-735-7222-2.
- POMERANZ, D., 2015. No Taxation without Information: Deterrence and Self-Enforcement in the Value Added Tax. *The American Economic Review*, 105(8), 2539-2569, <https://doi.org/10.1257/aer.20130393>
- PRUDKÝ, P. a LOŠŤÁK, M., 2011. *Vzory korespondence podle daňového řádu*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-680-8.
- RADKOVÁ, M., 2007. Analýza rizik: Efektivnější vymáhání daní nepotřebujeme? *Daňový expert*, 4. ISSN 1801-2779.
- RADVAN, M., 2010. *Czech Tax Law* [multimediální učební text]. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 978-80-210-4441-8.
- RICHTER, T., 2008. *Insolvenční právo*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-329-4.
- SCHELLEOVÁ, I., 2008. *Exekuce*. Ostrava: Key Publishing. ISBN 978-80-87071-91-5.
- SCHÖNFELD, J., 2011. *Moderní pohled na oceňování pohledávek: problém aktiv zvláště v insolvenčním řízení*. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-302-8.
- SPIRIT, M., 2014. *Úvod do studia práva* (2. vyd.). Praha: Grada. ISBN 978-80-247-5280-8.
- ŠROTÝŘ, J., 2007. Výkon rozhodnutí prodejem movitých věcí v režii správce daně. *Daně a finance*, 15(5), 18–20. ISSN 1801-6006.
- ŠUBRT, B., 2013. *Exekucní a ostatní srážky ze mzdy a z jiných příjmů: pro roky 2013 a 2014*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-378-4.
- TODRES, J. L., 2009. Recovery of Interest on a Tax Underpayment Caused by a Tax Advisor's Negligence. *St. John's Legal Studies Research Paper No. 09-0178*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1474927>
- TRIPES, A., 2001. *Exekuce v soudní praxi* (3. vyd.). Praha: C. H. Beck. ISBN 80-717-9489-9.
- VONDRÁKOVÁ, A. a kol., 2011. *Vymáhání pohledávek* (2. vyd.). Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-686-8.
- WEBLEY, P., ROBBEN, H., ELFFERS, H. a HESSING, D., 1991. *Tax Evasion: An Experimental Approach*. Cambridge: Cambridge University Press. ISBN 0521374596.
- WEISBACH, D. A., 2013. Is Knowledge of the Tax Law Socially Desirable? *American Law and Economics Review*, 15(1), 187–211, <https://doi.org/10.1093/aler/aht002>
- ZELENKA, J., 2008. *Insolvenční zákon – poznámkové vydání s důvodovou zprávou* (2. vyd.). Praha: Linde. ISBN 978-80-7201-707-2.