

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta managementu

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2011

Bc. Jiří Vejmělek

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta managementu
Katedra managementu veřejného sektoru



ANALÝZA VÝVOJE A VYMÁHÁNÍ
DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ

Autor diplomové práce:	Bc. Jiří Vejmělek
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Martin Musil
Rok obhajoby:	2011

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „Analýza vývoje a vymáhání daňových nedoplatků“ jsem vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označil a uvedl v příloženém seznamu.

V Jindřichově Hradci dne 3. 12. 2010.

Podpis:.....

Anotace

Analýza vývoje a vymáhání daňových nedoplatků

Předmětem této diplomové práce je rozbor daňových nedoplatků evidovaných Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích. Teoretická část práce obsahuje deskripci základních pojmů, jsou v ní uvedeny funkce daní a popsány jednotlivé fáze daňového řízení. Praktická část je věnována analýze evidovaných nedoplatků za sledované období. Je proveden rozbor nedoplatků dle jednotlivých finančních úřadů, které organizačně spadají pod uvedené finanční ředitelství. Nedoplatky jsou také zachyceny dle jednotlivých druhů daňových povinností. V práci jsou uvedeny způsoby zajištění nedoplatků a způsoby jejich vymáhání daňovou exekucí. Cílem práce je upozornit na rostoucí objem daňových nedoplatků, na problémy a překážky spojené s jejich vymáháním. Smyslem je uvést návrhy a doporučení, které by mohly vést k pozitivním změnám a příznivějšímu vývoji sledované problematiky

Září 2010

Poděkování

Za cenné rady, náměty a inspiraci bych chtěl velmi poděkovat **Ing. Martinu Musilovi** z Vysoké školy ekonomické v Praze, Fakulty managementu v Jindřichově Hradci.

Za odbornou pomoc s praktickou částí práce bych chtěl poděkovat vedoucímu vymáhacího oddělení Finančního úřadu v Jindřichově Hradci **Mgr. Petru Hauzrovi**.

OBSAH

OBSAH	6
ÚVOD.....	7
1 VEŘEJNÝ SEKTOR A VEŘEJNÉ FINANCE	9
2 DAŇOVÝ SYSTÉM.....	11
2.1 ZÁSADY DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ	12
2.2 STÁVAJÍCÍ LEGISLATIVA.....	14
2.3 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ A JEHO FÁZE	15
2.3.1 Přípravné řízení	15
2.3.2 Vyměřovací řízení	16
2.3.3 Placení daní	18
2.3.4 Vymáhací řízení	20
3 ZAJIŠTĚNÍ A VYMÁHÁNÍ DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ	22
3.1 ÚLOHA A POUŽITÍ ZAJIŠŤOVACÍCH PROSTŘEDKŮ.....	22
3.2 INSOLVENCE, KONKURZ A LIKVIDACE	23
3.3 PRÁVNÍ PŘEDPOKLADY DAŇOVÉ EXEKUCE	25
3.3.1 Pravomoc správce daně	25
3.3.2 Příslušnost správce daně	26
3.3.3 Způsobilost daňového dlužníka	27
3.3.4 Věcné podmínky vymáhání daňového nedoplatku.....	27
3.4 DRUHY VÝKONU ROZHODNUTÍ.....	29
3.4.1 Exekuční příkaz na peněžní prostředky na účtech vedených u bank	30
3.4.2 Výkon rozhodnutí příkázáním pohledávky na jinou pohledávku	31
3.4.3 Exekuční příkaz na srážku ze mzdy	31
3.4.4 Výkon rozhodnutí prodejem movitých věcí.....	32
3.4.5 Výkon rozhodnutí prodejem nemovitostí.....	33
4 ANALÝZA DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ	35
4.1 FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ JAKO ÚZEMNÍ FINANČNÍ ORGÁN.....	35
4.2 FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH	36
4.2.1 Nedoplatky evidované za Finanční ředitelství v Českých Budějovicích.....	37
4.2.2 Odpisy daňových nedoplatků	48
4.2.3 Nedoplatky vymáhané a vymožené.....	56
4.2.4 Způsoby vymáhání v rámci FŘ v Českých Budějovicích.....	59
5 PROBLÉMY VYMÁHÁNÍ DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ	63
5.1 NEGATIVA S OHLEDEM NA EFEKTIVITU VÝBĚRU DANÍ	65
6 ZÁVĚR.....	69
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A ZDROJŮ	73
SEZNAM GRAFŮ	75
SEZNAM TABULEK.....	75
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	76

ÚVOD

Snaha současné vlády stabilizovat stav veřejných financí je velmi aktuální a představuje intenzivně diskutované téma. Snad každý občan musel zaznamenat navrhovaná úsporná opatření. Tato opatření by měla přispět ke snížení deficitu veřejných rozpočtů prostřednictvím redukce jejich výdajové stránky. Strana příjmů, jejíž podstatnou část tvoří vybrané daňové platby, by měla představovat stejně důležitý předmět zájmu.

Výběr daní v České republice zabezpečuje systém finančních orgánů, který tvoří finanční ředitelství a jednotlivé finanční úřady. Tato pravomoc (i povinnost) je jim svěřena dle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. O efektivitě práce těchto úřadů nejvíce vypovídá objem jimi vybraných finančních prostředků, tedy inkaso daní, a objem evidovaných daňových nedoplatků, respektive neuhrazených daňových povinností. Je v zájmu každé země, aby se daňové nedoplatky snižovaly a suma vybraných daní, které jsou samozřejmě velmi významným zdrojem příjmů veřejných rozpočtů, byla co možná největší.

Téma neuhrazených daňových povinností je objektem zájmu této diplomové práce. Podle mého názoru toto téma je a vždy bude velmi sledované, a to nejen veřejností odbornou, ale i laickou. V této práci částečně vycházím ze své bakalářské práce, ve které jsem prováděl rozbor za konkrétní finanční úřad. Tato problematika mne zajímá zejména proto, že pracuji na finančním úřadě a s problémy v oblasti vymáhání se setkávám z praktického pohledu. Ze své praxe vím, že špatná vymahatelnost daňových nedoplatků spolu s nepřehlednou daňovou legislativou dlouhodobě negativně ovlivňuje efektivitu práce finančních úřadů.

V první části diplomové práce uvedu teoretické souvislosti a poznatky, jejichž zdroji jsou odborné studijní materiály, publikace a související legislativa. Po vysvětlení základních pojmů a zásad analyzované problematiky, budou přiblíženy jednotlivé fáze daňového řízení v České republice, a to se zaměřením na vymáhání daňových nedoplatků a jeho zákonné prostředky.

Ve druhé části práce budu sledovat konkrétní data shromážděná za vybrané finanční ředitelství. Sledována bude efektivita vymáhání splatných daňových nedoplatků. Především

bude analyzován vývoj celkových daňových nedoplatků s ohledem na nedoplatky vymáhané a vymožené. Budou uvedeny způsoby vymáhání a zajištění těchto nedoplatků. Bude proveden rozbor celkových nedoplatků podle jednotlivých druhů daní a podle jednotlivých finančních úřadů. Sledované údaje budou uspořádány do tabulek, pokud to bude vhodné, budou tyto údaje pro lepší přehlednost zachyceny graficky.

Cílem diplomové práce je rozbor daňových nedoplatků evidovaných Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích se zaměřením na příčiny jejich vzniku a způsoby vymáhání. V praktické části zachytím vývoj daňových nedoplatků na uvedeném finančním ředitelství v letech 2003 – 2009 a následně provedu analýzu se zaměřením na zjištění konkrétních příčin negativního vývoje. Snahou této práce je poukázat na dlouhodobě nízkou úspěšnost vymáhání daňových pohledávek a uvést možnosti, návrhy a doporučení, které by mohly vést ke zlepšení stavu a k pozitivnímu ovlivnění budoucího trendu.

Údaje týkající se Finančního ředitelství v Českých Budějovicích byly poskytnuty z interních statistických zdrojů. Veškerá data a informace je možné zveřejnit bez rizika porušení mlčenlivosti ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

1 VEŘEJNÝ SEKTOR A VEŘEJNÉ FINANCE

Veřejný sektor ve vyspělých zemích rozhoduje o alokaci značné části disponibilních zdrojů. Z tohoto důvodu patří problematika financování veřejného sektoru k aktuálním teoretickým i praktickým problémům těchto společností. Veřejný sektor tvoří významnou součást smíšené ekonomiky. Jeho prostřednictvím jsou produkovány či zabezpečovány veřejné statky a veřejné služby. O zaměření a rozsahu jejich poskytování je rozhodováno v rámci veřejné politiky.

V obecném slova smyslu veřejná politika určuje celkovou koncepci a strategii státu, vlády a jejich orgánů při řešení veřejných záležitostí a problémů. Objektem veřejné politiky není celá společnost, ale pouze oblast veřejného sektoru a veřejných zájmů. Ve veřejném sektoru působí řada institucí. Ke klíčovým patří Parlament České republiky, který je zákonodárným orgánem. Do jeho působnosti mimo jiné patří schvalování návrhu zákona o státním rozpočtu. Z pohledu exekutivy je rozhodující úloha vlády České republiky a jednotlivých ministerstev. Z pohledu řízení veřejných financí patří dominantní role Ministerstvu financí ČR. [10,11]

Ministerstvo financí ČR (dále jen MF) hraje z tohoto pohledu mezi ministerstvy roli naprosto klíčovou. Je zodpovědné za realizaci rozpočtové politiky a jeho působnost je stanovena tzv. kompetenčním zákonem¹. V čele MF stojí ministr financí, který je zároveň místopředsedou vlády. Ministr financí mimo jiné odpovídá za sestavení státního rozpočtu, za racionální ekonomické nakládání se zdroji a za vypracování státního závěrečného účtu. MF s ohledem na spravování veřejných financí metodicky vede ostatní rozpočtové kapitoly. [10]

K realizaci veřejných politik jsou finanční zdroje bezesporu naprosto nezbytné. Jejich získáváním a realizací se zabývá rozpočtová politika. Za realizaci rozpočtové politiky odpovídají v daných resortech správci rozpočtových kapitol. Těmi jsou příslušní ministři, resp. nejvyšší představitelé ústředních úřadů, kteří zastupují rozpočtovou kapitolu „navenek“. Tito představitelé jednotlivých rozpočtových kapitol odpovídají parlamentu za hospodárné, efektivní a účelné využití veřejných výdajů. Ze zákona vyplývá povinnost dokladat ekonomicky racionální nakládání s veřejnými zdroji. Tato povinnost je uložena zákonem

o finanční kontrole². Vnější kontrolu, resp. audit veřejných výdajů realizuje Nejvyšší kontrolní úřad. [10]

Problematika veřejného sektoru je zkoumána celou řadou větních disciplín. Jednou z nich je finanční teorie veřejného sektoru. Tato teorie se zabývá analýzou finančních toků ve veřejném sektoru, problematikou financování veřejných statků a služeb a také zkoumáním různých ekonomických aspektů fungování veřejných institucí. Funkční finanční teorie je potřebná pro efektivní financování veřejného sektoru. Financovat ve veřejném sektoru znamená rozhodovat o veřejných financích. Určujícími nástroji k tomuto rozhodování jsou nástroje veřejné volby. Smyslem tohoto druhu financování je rozpočtové pokrytí cílů veřejných politik. Tyto cíle jsou obvykle systémově zformovány ve formě veřejných programů. [10]

Určujícími kritérii pro hodnocení a kontrolu veřejných výdajových programů jsou kritéria hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti (3E).

Obecně lze konstatovat, že je spektrum veřejně prospěšných (a veřejně financovaných) státních aktivit stále rozšiřováno. Zásadní problém spočívá v tom, že s rozšiřováním tohoto spektra se stále obtížněji prosazuje požadavek na vyrovnanost státního finančního hospodaření. K tomu, aby si stát mohl dovolit financovat tyto aktivity, musí zajistit dostatek zdrojů. Nesoulad mezi objemem reálně získaných a reálně použitých veřejných prostředků vede (v případě převažujících výdajů) ke vzniku fiskální nerovnováhy. Ta se v rámci fiskálního roku projevuje rozpočtovým deficitem a z hlediska dlouhého období pak veřejným dluhem. Nárůst fiskální nerovnováhy, pro který jsou charakteristické rozpočtové schodky a rostoucí veřejné zadlužení, patří v posledních letech k nejzávažnějším problémům evropských zemí. Přestože se situace v Evropě v posledních letech pod vlivem maastrichtských kritérií zlepšila, je deficitní hospodaření jevem zcela převládajícím. Aktuálnost problému podtrhuje hrozivý vývoj veřejných financí v Řecku, Irsku, ale také v Portugalsku, Španělsku, Itálii a samozřejmě nejen v těchto zemích. [13]

¹ zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

² zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů.

2 DAŇOVÝ SYSTÉM

Placení daní, které tvoří podstatnou část veřejných příjmů, je ukládáno zákonem a je vynutitelné. Za platbu daní daňový subjekt obratem nezískává protihodnotu, což je v rozporu s přirozenou snahou o maximalizaci jeho užitku a spotřeby. K maximalizaci užitku je potřeba prostředků, proto by bylo placení daní v rozporu s racionálním jednáním každého člověka.

Daňový systém by měl v každé ekonomice plnit celou řadu funkcí a cílů. Za základní funkci daňového systému je považována funkce fiskální. Podstata této funkce spočívá v získávání finančních prostředků pro veřejné rozpočty. Posláním získaných veřejných financí je zajistit fungování neziskového a především veřejného sektoru a tím přispět k dosažení stability a efektivnosti národního hospodářství.

Dalšími důležitými funkcemi daní jsou funkce alokační, stabilizační a redistribuční. Alokační funkce daní spočívá ve snaze zamezit neefektivnosti v alokaci zdrojů na těch trzích, kde není dosaženo alokační efektivnosti. Daně jsou vhodným nástrojem pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů a v případě, že ve společnosti dochází k přerozdělení bohatství od bohatších k chudším, mluvíme o redistribuční funkci daní. Poslední zmíněnou funkcí daní je funkce stabilizační. Podstata této funkce spočívá ve zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice země. [1]

Daně je možné dělit z různých pohledů. Nejčastěji jsou daně rozlišovány podle toho, kdo je podle zákona tím, který nese daňové břemeno. V tomto případě je daňový systém členěn na daně přímé a nepřímé. U přímých daní je znám konkrétní subjekt platící daň, tato daň je adresná. Jako daně nepřímé jsou podle uvedeného členění označovány daně ze spotřeby, u nichž je předmětem zdanění spotřeba statků či služeb. V jejich případě není znám konkrétní subjekt, na něhož padá povinnost platit daň. Nepřímé daně je možné dále členit na daně univerzální a selektivní.

Daně je možné třídit také podle progresu zdanění. Na základě tohoto dělení jsou rozlišovány daně progresivní, daně proporcionální a daně regresivní. O progresivním zdanění hovoříme v případě, že se zvyšujícím se základem daně roste daňová povinnost rychlejším tempem.

V případě proporcionálního (lineárního) zdanění je základ daně zdaňován jedinou sazbou, to znamená, že míra zdanění je zachována. U regresivního zdanění dochází při růstu daňového základu k poklesu míry zdanění.

Současné požadavky na dobrý daňový systém jsou takové, že by se měl vyznačovat tím, že bude spravedlivý, ekonomicky efektivní, administrativně jednoduchý, relativně nenákladný z hlediska správy, flexibilní, měl by požadovaným způsobem působit na makroekonomické agregáty a měl by být právně dokonalý a průhledný. [2,5]

Tyto cíle nejsou vždy v souladu, a pokud jsou konfliktní, je nutné upřednostnit ty požadavky, které daná společnost považuje za prioritní.

2.1 Zásady daňového řízení

Stěžejním a zásadním předpokladem pro zákonný průběh daňové řízení je dodržování jeho základních zásad. Těmito zásadami se musí řídit všichni účastníci daňového řízení.

K základním zásadám daňového řízení, dle § 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), náleží tyto zásady a z nich vyplývající práva a povinnosti účastníků řízení:

- **zásada zákonnosti**, která má absolutní platnost pro celé daňové řízení a je postavena na ústavní zásadě obsažené v čl. 11 odst. 5 zákona č. 2/1993 Sb., listina základních práv a svobod, podle které je možné ukládat daně pouze na základě zákona,
- **zásada vzájemné součinnosti a přiměřenosti**, která souvisí s tím, že správci daně v daňovém řízení postupují v úzké součinnosti s daňovými subjekty a volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a současně umožňují dosáhnout cíle řízení. Pro správné stanovení a vybrání daně je právem i povinností všech daňových subjektů se správcem daně úzce spolupracovat,
- **zásada volného hodnocení důkazů** spočívající v tom, že pravidla pro hodnocení důkazů správcem daně nejsou zákonem taxativně vymezena a důkazy jsou hodnoceny podle úvahy správce daně, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy pak v jejich vzájemné souvislosti. Při tom se přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Správce daně zhodnotí důkazy podle svého volného, tj. zákonem neupraveného, uvážení,

- **zásada neveřejnosti a mlčenlivosti**, představující prostředek právní ochrany daňových subjektů v tom smyslu, že zaručují nezneužití informací zjištěných během daňového řízení nepovolanými osobami. Povinnost zachovávat mlčenlivost je blíže upravena v § 24 ZSDP a sankce vyplývající z jejího porušení upravuje § 25 toho zákona. Za porušení povinností zachovávat mlčenlivost, nejde-li o čin přísněji trestný, lze pracovníkovi správce daně, případně i třetí osobě, která byla účastna na daňovém řízení, uložit pokutu až do výše 500 000,- Kč,
- **zásada dispoziční a zásada oficiality** – podle této zásady je správce daně povinen zahájit daňové řízení i z vlastního podnětu, jsou-li splněny zákonné podmínky. Daňové řízení je tak ovládáno jak zásadou oficiality, kdy správce daně řízení zahajuje z vlastního podnětu, tak i zásadou dispoziční, kdy je řízení zahájeno z podnětu daňového subjektu nebo jiné osoby. Tyto zásady se pak odrážejí v ust. § 21 odst. 1 ZSDP, podle kterého je řízení zahájeno tím dnem, v němž podání subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na daňovém řízení dojde správci daně, anebo tím dnem, kdy je daňový subjekt, nebo jiná osoba zúčastněná na řízení, vyrozuměn a prvním úkonu správce daně. Tyto zásady nelze chápat zúženě, pouze ve smyslu zahájení řízení, týkají se stejně tak vyhledávací činnosti, provádění daňové kontroly, zastavení daňového řízení, obstarávání si důkazních prostředků atd.,
- **zásada rovnosti subjektů** vyjadřující skutečnost, že před správcem daně jsou si ve smyslu zákona o správě daní a poplatků všechny daňové subjekty rovny. Tyto subjekty jsou si rovny bez ohledu na jejich majetek, velikost firmy či na výsledek voleb. Tato rovnost ovšem platí pouze mezi subjekty, nikoliv mezi správcem daně na jedné straně a daňovým subjektem na straně druhé. Správce daně pak v tomto vztahu vystupuje z pozice vrchnostenské a má úplně jiná práva a povinnosti než daňový subjekt. [3]

Výše uvedené zásady nepředstavují deklaratorní a nezávazné požadavky, ale mají stejnou právní závaznost jako kterékoliv další speciální ustanovení. Zásady řízení, tedy základní pravidla řízení, jsou důležitým prostředkem ke správné interpretaci ostatních ustanovení daňových zákonů. Při aplikaci jednotlivých ustanovení daňových zákonů je tedy nutno dbát na jejich soulad s těmito základními zásadami, které vyjadřují postup (a přístup) nezbytný pro dosažení cíle řízení, tj. pro správné stanovení a včasné vybrání daně. [3]

Mezi základními zásadami daňového řízení není např. uvedena tzv. zásada „materiální (objektivní) pravdy“. Tato skutečnost totiž vyplývá z rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení. Povinností správce daně totiž není zjišťování úplného a přesného skutkového stavu věci, pokud mu k tomu daňový subjekt nevytvoří předpoklady. Naopak je na tomto subjektu, aby prokázal, že jím uváděné skutečnosti jsou pravdivé. Převážnou část důkazního břemene v daňovém řízení tedy nese daňový subjekt. [1,3]

2.2 Stávající legislativa

Činnost finančních orgánů je upravena legislativními předpisy, které spadají do oblasti správního práva. Daňové řízení je tedy zvláštním případem správního řízení, které nese obecné znaky správního řízení, ale podle správního řádu se při něm nepostupuje. Problematika vymáhání daňových nedoplatků je upravena řadou zvláštních daňových zákonů. Základním procesněprávním předpisem daňového řízení, včetně vymáhání daňových nedoplatků, je ZSDP, tedy zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon má povahu zákona speciálního a má tedy přednost před zákonem obecným.

V případě daňové exekuce je obecným zákonem chápán, zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OSŘ“). ZSDP pro výkon daňové exekuce v § 73 odst. 7 odkazuje na přiměřené použití OSŘ. ZSDP vymáhání daňových nedoplatků řeší pouze v § 73 a § 73a (speciální ustanovení o daňové exekuci). Při výkladu právní úpravy se tedy vychází ze speciální úpravy ZSDP, který má absolutní přednost a až následně je přiměřeně použita úprava „Výkon rozhodnutí“ obsažená v části šesté OSŘ.

Přiměřené použití OSŘ je v souladu se základními zásadami daňového řízení. Rozdíly mezi těmito řízeními jsou dány používanou terminologií, kdy některá slova a názvy mají jiný ekvivalent (např. soudní vykonavatel – exekutor apod.). [6]

Právo vymáhat daňové nedoplatky je finančním úřadům svěřeno v souladu se zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. V praxi dochází často k situaci, že vedle správce daně vede souběžně exekuci na majetek dlužníka též jiný orgán, aby nedocházelo ke střetu kompetencí těchto orgánů, byl přijat zákon č. 119/2001

Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí. Dalšími právními předpisy, které mají úzký vztah k daňové exekuci, jsou:

- zákon č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 186/2006 Sb., o insolvenčním řízení, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti a o změně dalších zákonů (exekuční řád), v platném znění,
- zákon č. 531/1992 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek,
- 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.

2.3 Daňové řízení a jeho fáze

Daňové řízení v České republice se podle ZSDP, dělí do několika fází. První fází představuje řízení přípravné, během kterého jsou správcem daně zajišťovány podklady pro daňové řízení. Při následující činnosti, označované jako vyměřovací řízení, dochází k určení konkrétní daňové povinnosti daňového subjektu. Poslední fází je placení daní. Placení daní je uvedeným zákonem rozděleno na dvě samostatné části, a to vlastní placení daní a vymáhací řízení. Placení daní upravuje možnosti a okolnosti vznikající při úhradě daňových povinností. Vymáhací řízení, jemuž se hodlám podrobněji věnovat, obsahuje způsoby zajištění plateb, vymáhání, možný průběh vymáhání a další souvislosti této činnosti.

2.3.1 Přípravné řízení

V průběhu přípravného řízení dochází k registraci daňových subjektů, díky které správce daně zjistí, komu může vzniknout daňová povinnost. Poplatník nebo plátce má, dle § 33 ZSDP, povinnost registrace pokud získá oprávnění k podnikání nebo začne provozovat jinou samostatnou výdělečnou činnost. Přihlášku k registraci je povinen podat u místně příslušného správce daně také ten, kdo má pravidelně se opakující příjmy, kromě poplatníků, kteří mají

příjmy ze závislé činnosti a příjmy, ze kterých je daň vybírána zvláštní sazbou. Registrovat se nemusí subjekt, jemuž vznikla nahodilá nebo jednorázová daňová povinnost, nebo u něhož je předmětem zdanění jen nemovitost, nemá-li registrační povinnost kvůli jiné dani. Každý zaregistrovaný subjekt dostává od správce daně osvědčení o registraci a daňové identifikační číslo. Daňové identifikační číslo obsahuje kód „CZ“ a kmenovou část, kterou tvoří obecný identifikátor. Tímto identifikátorem je u fyzické osoby rodné číslo, nestanoví-li zvláštní zákon jinak, a u právnické osoby je to pak identifikační číslo organizace. Tímto číslem je každý daňový subjekt identifikovatelný, neboť jej uvádí při obchodním styku na daňových dokladech. Současně má povinnost jej uvádět také vždy, kdy vchází do styku se správcem daně. Díky přípravnému řízení jsou finančnímu úřadu známi všichni poplatníci a plátcí daně a jsou získávány informace potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti.

Do přípravného řízení ZSDP řadí také činnosti související se zajištěním informací a podkladů pro vlastní daňové řízení na základě výzev k součinnosti třetích osob. Současně do této fáze patří vyhledávací činnost, jejímž cílem je ověření úplnosti údajů a úplnosti registru daňových subjektů. Správci daně jsou pro vynucení zákona přiznány pravomoci k udělení pokuty. Pokutu může dle § 37 odst. 1 ZSDP opakovaně, a to až do výšek 2 000 000 Kč, udělit tomu, kdo nesplní ve stanovené lhůtě svou povinnost nepeněžitě povahy. Při opakovaném porušování této povinnosti daňovým subjektem má správce daně dokonce právo pozastavit mu na dobu třiceti dnů jeho podnikatelskou činnost.

2.3.2 Vyměřovací řízení

Podstatou vyměřovacího řízení je určení konkrétní výše základu daně a daně a dále případných záloh na daň. Daň je určena na základě podaného daňového přiznání vyměřením a předepsáním. Daňové přiznání je nejdůležitějším podáním daňového subjektu, který tím plní svou povinnost ve shodě s příslušným zvláštním daňovým zákonem.

Jestliže není rozdíl mezi daní přiznanou daňovým subjektem a daní vyměřenou správcem daně, pak správce daně nemusí daňovému subjektu sdělovat výsledek vyměření. Je-li výše daně, kterou přiznal daňový subjekt v přiznání, vyměřena správcem daně odlišně, pak správce daně sdělí a předepíše vyměřenou daň daňovému subjektu platebním výměrem. Nepodal-li daňový subjekt přiznání (včetně dodatečného) ani po výzvě správce daně nebo neodstranil-li

ani po výzvě vady v přiznání nebo vzniknou-li pochybnosti o správnosti řádného nebo dodatečného přiznání, o předložených dokladech nebo o pravdivosti údajů v dokladech daňovým subjektem předložených, má finanční úřad možnost stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem, v souladu s § 44 ZSDP.

Pokud je po vyměření daně správcem daně např. daňovou kontrolou zjištěno, že vyměřená daň je nižší než jaká má správně být, pak ji daňovému subjektu vyměří dodatečným platebním výměrem ve výši rozdílu a tento rozdíl předepíše. Takto stanovená daň je splatná do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daně.

V souladu s § 40 ZSDP je poplatník (plátce) povinen podat daňové přiznání nebo vyúčtování v zákonem stanovené lhůtě na formuláři vydaném ministerstvem financí nebo na počítačové sestavě, která má údaje, obsah i uspořádání údajů zcela totožné s tiskopisem vydaným ministerstvem financí, pokud mu vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo pokud ho správce daně k podání přiznání vyzval. Ve lhůtě pro podání přiznání je možné podat řádné nebo opravné daňové přiznání. Po této lhůtě je možné podat řádné daňové přiznání pouze v případě, že v zákonném termínu pro podání přiznání nebylo přiznání podáno a správcem daně nebyla daň vyměřena. Opravné nebo dodatečné přiznání je poplatník nebo plátce povinen podat v zákonem stanoveném termínu, pokud zjistí, že jeho daňová povinnost je vyšší než správci daně oznámil. Opravné přiznání podává daňový subjekt v termínu pro podání přiznání, po tomto termínu již podává přiznání dodatečné.

Jedním z nejdůležitějších ustanovení pro celé daňové řízení je ustanovení § 47 ZSDP, ve kterém jsou stanoveny lhůty pro vyměření, doměření, či přiznání nároku na daňový odpočet. Těmito lhůtami je dáno právo správce daně daňovému subjektu daň vyměřit nebo doměřit. Lhůta je stanovena na tři roky od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání, nebo kdy byl daňový subjekt povinen uhradit daňovou povinnost, při níž mu nevznikla povinnost podat daňové přiznání. Pokud byl správcem daně před uplynutím této lhůty proveden úkon směřující k vyměření daně či jejímu dodatečnému vyměření, pak začíná tříletá lhůta znovu plynout od konce roku, ve kterém byl daňový subjekt o tomto zpraven. Aby nebylo možné tuto lhůtu donekonečna prodlužovat, je ZSDP stanoveno, že daňovou povinnost lze vyměřit nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období,

ve kterém byl subjekt povinen podat daňové přiznání nebo kdy mu vznikla daňová povinnost bez povinnosti podávat daňové přiznání.

2.3.3 *Placení daní*

Daňovou povinnost jsou daňové subjekty povinny platit v české měně, přičemž musí uvést na jakou daň je platba určena. Pokud je platba správci daně doručena bez dostatečného označení, pak ji zaúčtuje na účtu nejasných plateb a vyzve daňového dlužníka, aby v přiměřené lhůtě oznámil, na kterou daň je platba vykonána. Neodpoví-li dlužník včas, tzn. nesdělí finančnímu úřadu, jakou daň platil, pak správce daně zaúčtuje platbu na daň, na kterou sám určí.

Daň lze podle ZSDP platit:

- bezhotovostním převodem z účtu vedeného u banky nebo spořitelního a úvěrního družstva na příslušný účet správce daně,
- v hotovosti
 - o osobám pověřeným správcem daně výhradně přijímat od daňových dlužníků platby na daň v hotovosti, přičemž součet těchto plateb na všechny druhy daně za jednoho daňového dlužníka nesmí v průběhu jednoho kalendářního dne u jednoho správce daně přesáhnout částku 500 000 Kč; na přijatou platbu je správce daně povinen vydat potvrzení,
 - o výkonnému úředníku při výkonu exekuce, jde-li o platby, které mají být exekucí vymoženy a není-li v exekučním příkaze nařízeno jinak,
 - o pracovníku správce daně v blokovém řízení,
- kolkovými známkami, stanoví-li tak zvláštní předpis; každý správce daně, u něhož připadá v úvahu placení kolkovými známkami, je povinen mít přiměřenou zásobu kolkových známek a prodávat je daňovým dlužníkům,
- platebními známkami, jde-li o úhradu daní do územních rozpočtů a stanoví-li tak zvláštní předpis,
- přeplatkem na jiné dani³.

³ § 59 odst. 3 ZSDP

Pro placení daní jsou daňovými subjekty využívány především tyto druhy úhrad: bezhotovostní převod, hotovostní platba a přeplatek na jiné dani. V případě, že platba na úhradu nedoplatku není provedena daňovým dlužníkem, je finanční úřad povinen tuto platbu přijmout stejně, jako kdyby ji uhradil dlužník. Vrácení takto uhrazené částky ZSDP vylučuje.

Do této fáze daňového řízení patří také evidence daní. Evidence daní slouží správci daně ke zjišťování výše daňové povinnosti daňového subjektu. Správce daně vede každému daňovému subjektu osobní účet. Na osobním daňovém účtu daňového dlužníka mohou nastat tři stavy, a to přeplatek, nedoplatek nebo rovnost daňové povinnosti s platbou. Způsob evidence daní je u všech finančních úřadů totožný, protože jej definuje ZSDP v ustanovení § 62. Z tohoto ustanovení vychází Automatizovaný daňový informační systém (ADIS)⁴. V tomto systému jsou na osobním daňovém účtu daňového dlužníka na debetní straně evidovány předpisy a odpisy daňových povinností a jejich případné opravy. Kreditní strana pak eviduje platby a vratky daně.

Účty vedené správcem daně slouží především k evidenci daňových povinností a plateb (např. vystavování výkazů nedoplatků, zjišťování aktuálních stavů osobních daňových účtů). Na tzv. podrozvahových účtech jsou evidovány odepsané nedoplatky, přičemž dluh daňového dlužníka trvá, dokud není vybrání daně promlčeno. V této souvislosti je pro správce daně velmi důležité provést před vypršením promlčecí lhůty úkon, jímž se běh zákonné lhůty obnoví (např. výzvou k zaplacení nedoplatku).

Pokud má daňový dlužník na jedné dani (jednom druhu příjmů) více nedoplatků, určuje ZSDP přesné pořadí jejich úhrady. Úhrada daně je použita na úhradu nedoplatků v tomto pořadí:

- a) náklady řízení,
- b) pokuty a penále,
- c) zvýšení daně,
- d) nejstarší nedoplatky na dani,
- e) běžné platby daní,
- f) úrok⁵.

⁴ ADIS je aplikačně technickou podporou daňové správy s celorepublikovou působností včetně jednotné technické infrastruktury.

⁵ § 59 odst. 5 ZSDP v platném znění

Příslušenstvím daně se rozumí penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky a pokuty uložené podle ZSDP nebo dle jiného daňového zákona. Příslušenství daně, s výjimkou pokut, sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak. Zvláštní zákon může stanovit u příslušenství daně jeho rozpočtové určení odchylně od rozpočtového určení daně, k němuž bylo vyměřeno.⁶

2.3.4 Vymáhací řízení

Jak již bylo uvedeno výše, je vymáhání daňových nedoplatků konkrétně upraveno v ustanoveních § 73 a § 73a ZSDP. Legislativní úprava tímto zákonem však není komplexní a z tohoto důvodu je v § 73 odst. 7 stanoveno, že se pro výkon daňové exekuce použije přiměřeně OSŘ, tedy zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.

V praktickém využití to znamená, že ustanovení o výkonu rozhodnutí podle občanského soudního řádu se v řízení o vymáhání daňových nedoplatků použijí s tím, že pojmy a procesní postupy správce daně jsou stanoveny normou hlavní, tedy ZSDP. Při použití OSŘ je pak potřebné přihlédnout k jinému procesnímu postavení správce daně v řízení o vymáhání ve srovnání se soudem v občanském soudním řízení. Správce daně je při přiměřeném použití OSŘ v procesním postavení soudu a současně oprávněného. [18]

Řízení o vymáhání daňových nedoplatků zahajuje správce daně vždy z úřední povinnosti (*ex offio*), tedy bez návrhu. Podle § 73 odst. 3 ZSDP může správce daně požádat o provedení exekuce též soud (podáním návrhu na soudní výkon rozhodnutí) nebo soudního exekutora (§ 35 o exekučním řízení dle zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád, ve znění pozdějších předpisů)⁷.

V případě, že správce daně požádá o provedení exekuce výše uvedené subjekty práva, může dojít k tomu, že daňová pohledávka bude uspokojena (zprostředkována) jiným druhem exekuce než správci daně umožňuje jeho procesní postavení dle ZSDP. [20]

⁶ § 58 ZSDP v platném znění

Daňový dlužník má možnost požádat i v průběhu výkonu rozhodnutí o splátky daně, posečkání daně nebo prominutí daně. Pokud je mu vyhověno, je výkon rozhodnutí odložen. Poslední možností, kterou ZSDP umožňuje účetně vypořádat nedoplatek, je odpis daňového nedoplatku pro nedobytnost. Správce daně je oprávněn odepsat daňový nedoplatek na základě ustanovení § 66 ZSDP. Nedoplatek může být odepsán, pokud jej správce daně považuje za zcela nedobytný. Za nedobytný se považuje nedoplatek, který byl bezvysledně vymáhán na daňovém dlužníkovi i na jiných osobách, na kterých mohl být vymáhán, nebo je zřejmé, že vymáhání by nevedlo k výsledku nebo je-li pravděpodobné, že by náklady vymáhání přesáhly jeho výtěžek. Stejně se postupuje, pokud by vymáhání nedoplatku bylo spojeno se zvláštními a nepoměrnými obtížemi.

3 ZAJIŠTĚNÍ A VYMÁHÁNÍ DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ

V této části diplomové práce nejprve uvedu možnosti správců daně používané k zajištění daňových nedoplatků. Dále budou pojmenovány právní předpoklady pro zahájení daňové exekuce a následně specifikovány jednotlivé druhy výkonu rozhodnutí, které jsou správcům daně pro vymáhání daňových nedoplatků umožněny platnou legislativou.

3.1 Úloha a použití zajišťovacích prostředků

K zajištění výběru daňových nedoplatků umožňuje ZSDP správcům daně použít, v případě ohrožení vybrání daňové povinnosti, zajišťovací prostředky, a to zajišťovací příkaz a zástavní právo.

Správce daně může již v průběhu daňového řízení dospět k názoru, že daň, která v dané fázi řízení ještě není splatná nebo není dosud ani stanovena, bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná, příp. bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Pro takový případ umožňuje ZSDP, konkrétně pak § 71, vydání zajišťovacího příkazu, kterým správce daně uloží daňovému subjektu, aby nejdéle do tří dnů zajistil v příkaze uvedenou částku ve prospěch správce daně, a to příkázaným způsobem. Tímto způsobem je zejména složení jistoty na účet správce daně nebo do určené depozitní úschovy. Složí-li daňový subjekt dostatečnou jistotu, jiné zajištění se neprovede a již provedené zajišťovací úkony správce daně zruší.

Zajišťovací příkaz není rozhodnutím o daňové povinnosti, je to prostředek, za jehož pomoci může správce daně preventivně předcházet problémům, které vznikají v souvislosti s vybíráním a vymáháním daňových nedoplatků. Tento prostředek je možné používat pouze v odůvodněných případech a jeho účinnost je časově omezena datem doručení platebního výměru. [2]

Proti zajišťovacímu příkazu se daňový subjekt může odvolat, odvolání nemá odkladné účinky. Pokud odvolací orgán nerozhodne o odvolání do třiceti dnů po jeho podání, zajišťovací příkaz

pozbývá platnosti. Legislativní úprava lhůty pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu je však pro správce daně poněkud nešťastná. Pokud je totiž odvolání neúplné a je třeba je doplnit, správce daně je povinen vydat výzvu k doplnění, dle § 48 odst. 5 ZSDP. Vydání této výzvy ovšem nezastavuje běh třicetidenní lhůty pro vyřízení odvolání.

Při plnění zajišťovacího příkazu se použijí přiměřeně ustanovení o vymáhání daňových nedoplatků. Výši dosud nestanovené ohrožené daně určí správce daně prozatímně podle vlastních pomůcek. Pokud nehrozí nebezpečí prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby v třídenní lhůtě sdělil údaje potřebné pro prozatímní určení daňového základu a daně.

K zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství může správce daně svým rozhodnutím zřídit zástavní právo. K této možnosti zajištění předmětu zástavy je správce daně oprávněn podle § 72 ZSDP. V ostatním platí ustanovení zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, o zástavním právu. Zástavní právo slouží k zajištění daňové pohledávky, a to včetně příslušenství daně. Zástavní právo tedy nezaniká zaplacením daně, pokud není zaplaceno i příslušenství zajištěné daně.

Nedoplatky zajištěné zástavním právem mají zvýhodněné postavení jak při výkonu rozhodnutí, tak při konkurzním řízení, kdy uznaná pohledávka konkurzního věřitele je označena jako tzv. zajištěná⁸. [10]

3.2 Insolvence, konkurz a likvidace

V této souvislosti krátce uvádím způsoby řešení úpadku dlužníka, které se zajištěním daňových nedoplatků úzce souvisí.

Insolvence je řešena zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon upravuje řešení úpadku a hrozícího úpadku dlužníka soudním řízením některým ze stanovených způsobů tak, aby došlo k uspořádání majetkových vztahů k osobám dotčeným dlužníkovým úpadkem nebo hrozícím úpadkem

⁸ Tuto pohledávku může uplatnit věřitel, který má nějakou věc v zástavě. Oddělený věřitel bude uspokojen z prodeje této zástavy.

a k co nejvyššímu a zásadně poměrnému uspokojení dlužníkůvých věřitelů. Přičemž dlužník je v úpadku, jestliže má více věřitelů a peněžité závazky po dobu delší 30 dnů po lhůtě splatnosti a tyto závazky není schopen plnit, tzn. je v platební neschopnosti. Dlužník, který je právnickou osobou nebo fyzickou osobou - podnikatelem, je v úpadku i tehdy, je-li předlužen. O předlužení hovoříme tehdy, má-li dlužník více věřitelů a souhrn jeho závazků převyšuje hodnotu jeho majetku.

Způsobem řešení úpadku nebo hrozícího úpadku dlužníka v insolvenčním řízení se rozumí konkurs, reorganizace, oddlužení a zvláštní způsoby řešení úpadku, které uvedený zákon stanoví pro určité subjekty nebo pro určité druhy případů. Rozhodnutím insolvenčního soudu o způsobu řešení úpadku se v případě konkurzu rozumí rozhodnutí o prohlášení konkursu na majetek dlužníka. Pokud jde o reorganizaci, je tímto rozhodnutím rozhodnutí o povolení reorganizace a jde-li o oddlužení, rozhodnutí o povolení oddlužení.

Konkurz je tedy v českém právu jedním ze způsobů řešení úpadku dlužníka. Jedná se o zvláštní typ soudního řízení, ve kterém je prováděno zpěnění majetku dlužníka (úpadce⁹) a výtěžek je rozdělen mezi jeho věřitele. Konkurz je v současné době řídí insolvenčním zákonem. O prohlášení konkursu rozhoduje na návrh věřitele nebo dlužníka soud. Konkurzní podstatu tvoří veškerý majetek dlužníka. [21]

Likvidaci společnosti řeší zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Je-li společnost zrušena tímto způsobem, vstupuje do likvidace ke dni, k němuž je zrušena, pokud zákon nestanoví jinak. Vstup společnosti do likvidace se zapisuje do obchodního rejstříku. Po dobu likvidace je firma povinna ke svému názvu připojit dovětek "v likvidaci". Likvidátor činí jménem společnosti jen úkony směřující k likvidaci společnosti. Při výkonu této funkce plní závazky společnosti, uplatňuje pohledávky a přijímá plnění, zastupuje společnost před soudy a jinými orgány, uzavírá smíry a dohody o změně a zániku práv a závazků a uplatňuje práva společnosti. Nové smlouvy může uzavírat jen v souvislosti s ukončením nevyřízených obchodů, nebo je-li to potřebné k zachování hodnoty majetku společnosti nebo k jeho využití, nejedná-li se o pokračování v provozu podniku. Likvidátor je oprávněn jednat jménem společnosti též ve věcech zápisu do obchodního rejstříku. Zjistí-li

⁹ Pojem úpadce je odvozen z latinského concursus creditorum, což znamená řadu věřitelů.

likvidátor předlužení likvidované společnosti, podá bez zbytečného odkladu návrh na zahájení insolventního řízení¹⁰.

3.3 Právní předpoklady daňové exekuce

Základním předpokladem pro zahájení vymáhání daňových nedoplatků a nařízení daňové exekuce je to, že daňový subjekt nezaplatil v zákonem stanovené lhůtě daň, příslušenství daně nebo jinou peněžitou povinnost u příslušného správce daně, případně nesplnil svou povinnost ve správné výši a existuje vykonatelný exekuční titul.

Předpokladem pro vlastní vymáhání daňového nedoplatku jsou procesní podmínky, které musí být splněny a které musí správce daně posoudit před samotným zahájením daňové exekuce. Především se jedná o odpovídající pravomoci správce daně, o jeho příslušnost k provádění potřebných úkonů a způsobilost daňového dlužníka nabývat práv a povinností vyplývajících z daňového řízení. [19]

3.3.1 Pravomoc správce daně

Pravomoc je možné definovat jako soubor oprávnění a povinností, které stát prostřednictvím zákona přiznává svým orgánům k výkonu jejich činností. Jde o vymezení nejen obsahu, ale zejména rozsahu oprávnění a povinností. Státní orgán nesmí vykonávat žádné činnosti, které jsou nad rámec jeho zákonem vymezené pravomoci. [19]

Pravomoc územních finančních orgánů je vymezena zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ZÚFO"). Tímto zákonem byly ke dni 1. 1. 1991 zřízeny finanční ředitelství a finanční úřady, které tvoří soustavu územních finančních orgánů.

Rozsah působnosti při správě daní je vymezen především v ustanoveních § 1 ZSDP. Ustanovení § 1 odst. 3 tohoto zákona stanoví, že *„podle tohoto zákona postupují územní finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány obcí*

¹⁰ Zákon č. 63/2001 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

v České republice, věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní (dále jen "správce daně"), jakož i třetí osoby stanovené v tomto zákoně". Postup správců daní v daňovém řízení, tedy i řízení o vymáhání daňových nedoplatků, je striktně podmíněn dodržováním zákonů a jiných obecně závazných právních předpisů.

3.3.2 Příslušnost správce daně

Daňové řízení je zvláštním druhem řízení správního. Pravidla o příslušnosti určují, který konkrétní správní orgán je oprávněn a současně povinen vést správní řízení.

Příslušností rozumíme určení konkrétního orgánu, do jehož pravomoci je věc dána, který má danou věc projednat a rozhodnout, tzn. vymezení okruhu působnosti mezi územními finančními orgány navzájem. Procesní teorie rozlišuje příslušnost věcnou, funkční a místní. [19]

Příslušnost věcná vymezuje rozsah působnosti mezi jednotlivými druhy územních finančních orgánů. Tato příslušnost zejména určuje, který územní finanční orgán má rozhodnout o určitých věcech v první instanci. Věcná příslušnost je vymezena v § 6 a v § 9 ZÚFO. U daňové exekuce je věcně příslušný finanční úřad v rámci výkonu správy daní jako první instance. Tento finanční úřad je současně funkčně příslušný. Pro přezkoumání rozhodnutí v odvolacím řízení je funkčně příslušné finanční ředitelství. [19]

Funkční příslušnost vymezuje rozsah působnosti mezi územními finančními orgány různého druhu při projednávání téže věci po sobě. Dle § 9 ZÚFO finanční ředitelství vykonává správu daní v rozsahu stanoveném ZSDP (zejména se stává odvolacím orgánem) a přezkoumává rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správním řízení. [19]

Místní příslušnost vymezuje rozsah působnosti mezi územními finančními orgány, které mají stejnou věcnou i funkční příslušnost v dané věci, a to z hlediska místa - sídla územního finančního orgánu. Místní příslušnost týkající se vymáhání daňových nedoplatků je speciálně určena v ustanovení § 73 odst. 3 ZSDP. V tomto ustanovení je uvedeno, že vymáhání nedoplatku provádí správce daně, u něhož je daňový dlužník evidován.

3.3.3 *Způsobilost daňového dlužníka*

Způsobilost k jednání před správcem daně je upravena v ustanovení § 9 ZSDP. V tomto ustanovení se uvádí, že před správcem daně může každý samostatně jednat v tom rozsahu, v jakém má způsobilost vlastními úkony nabývat práva a brát na sebe povinnosti.

Způsobilost fyzické osoby je třeba rozlišovat na věcnou a procesní. Způsobilost věcná je dána samotnou existencí fyzické osoby, naproti tomu způsobilost procesní, tedy způsobilost k právním úkonům, vzniká, až když tato fyzická osoba dosáhne plnoletosti. Věková hranice pro tuto způsobilost je v České republice zákonem č. 40/1964 Sb., občanským zákoníkem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), stanovena na 18 let. Daňový subjekt, který nemá procesní způsobilost, musí být v daňovém řízení zastoupen. [3]

Způsobilost právnických osob podrobněji upravuje znovu občanský zákoník, a to v § 18 až § 21 ZSDP pouze uvádí, že za právnickou osobu jedná statutární orgán nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn za ni jednat.

3.3.4 *Věcné podmínky vymáhání daňového nedoplatku*

Kromě procesních podmínek musí být před zahájením exekučního řízení splněny také podmínky věcné. Vzhledem k tomu, že podstatou exekučního řízení je nucený výkon rozhodnutí, je základním předpokladem pro nařízení výkonu rozhodnutí exekuční titul. [19]

Obecně lze exekučním titulem nazvat pravomocné a vykonatelné rozhodnutí správního nebo soudního orgánu, které přiznává oprávněnému subjektu právo na to, aby se v případě nutnosti mohl domáhat splnění závazkového vztahu exekutivně. Jedná se o případy, kdy je zákonem nebo oprávněným subjektem práva uložena určitá povinnost, a tato povinnost nebyla ve stanovené lhůtě splněna řádně (ve správné výši) dobrovolně. Přičemž vykonatelné a pravomocné rozhodnutí správního nebo soudního orgánu poskytuje oprávněnému určitou míru jistoty, že se domůže svého práva na uspokojení vzniklé pohledávky nebo jiného práva. [20]

Exekucním titulem pro vymáhání daňového nedoplatku, tj. daňovou exekuci, je podle ustanovení § 73 odst. 4 ZSDP:

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

Vykonatelný výkaz nedoplatků, který je sestaven z údajů evidence daní, vedené správcem daně, musí obsahovat náležitosti, které jsou taxativně vymezené v § 73 odst. 5 ZSDP, tj.

1. přesné označení daňového dlužníka v prodlení,
2. druh daně,
3. výši nedoplatku na této dani,
4. údaje o původní splatnosti dlužné daně,
5. den, k němuž je výkaz nedoplatků sestavován
6. a doložku vykonatelnosti.

Výkaz nedoplatků je vykonatelný, pokud jsou vykonatelné všechny jeho položky, tzn., jsou-li vykonatelná všechna rozhodnutí, která byla podkladem pro zanesení příslušných částek do evidence daní a splatné všechny částky, do této evidence zanesené přímo na základě zákona (splatné částky záloh na daň). Výkaz nedoplatků se daňovému dlužníkovi nedoručuje, jedná se o interní písemnost, která není rozhodnutím správce daně. [19]

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

Splatná částka zálohy na daň je peněžitá povinnost vyplývající přímo ze zákona, který výši placení záloh stanoví nebo z rozhodnutí správce daně o zálohách. [19]

Vedle exekucního titulu je dalším věcným předpokladem pro zahájení daňové exekuce skutečnost, že daňový dlužník nezaplatil splatný daňový nedoplatek a ani neučinil vůči správci daně žádný úkon, který by signalizoval, že se snaží o jeho zaplacení. [19]

3.4 Druhy výkonu rozhodnutí

Pokud jsou splněny výše uvedené předpoklady, je správce daně oprávněn zahájit vymáhací řízení. Vymáhání na daňovém dlužníkovi je zpravidla zahájeno výzvou k zaplacení daňového nedoplatku podle § 73 odst. 1 ZSDP. Správce daně vyzve daňového dlužníka, aby svůj nedoplatek zaplatil v náhradní lhůtě, nejméně osmidenní, a upozorní ho, že po uplynutí této náhradní lhůty bude bez dalšího přikročeno k vymáhání daňového nedoplatku. Proti výzvě se lze odvolat ve lhůtě patnácti dnů ode dne doručení, toto odvolání nemá odkladný účinek.

Vymáhání daňového nedoplatku lze, podle § 73 odst. 2 ZSDP, zahájit i bez výzvy, pokud hrozí nebezpečí, že účel vymáhání bude zmařen, nebude-li k vymáhání přistoupeno neprodleně. K vymáhání bez výzvy je přistupováno, pokud má správce daně podezření nebo informace o tom, že u majetku, který by bylo možné postihnout daňovou exekucí, hrozí nebezpečí, že bude převeden na jinou osobu či jinak znehodnocen.

Při splnění výše uvedených zákonných předpokladů může správce daně, podle § 73 odst. 6 ZSDP, přistoupit k daňové exekuci, která se provádí vydáním exekučního příkazu na:

- příkázání pohledávky na peněžní prostředky daňového dlužníka na účtech vedených u bank nebo na jinou pohledávku,
- srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod.,
- prodej movitých věcí,
- prodej nemovitostí¹¹. [23]

Exekuční příkaz je rozhodnutím správce daně podle § 32 ZSDP. Vedle základních náležitostí vyplývajících z tohoto ustanovení ZSDP, exekuční příkaz obsahuje další náležitosti. Zejména musí obsahovat přesné vymezení práv a povinností k plnění, jako např. příkazy, zákazy, povinnosti účastníků řízení, poučení o povinnosti zachovávat mlčenlivost, poučení o opravných prostředcích, přesný rozsah a obsah plnění vyplývajících z exekučního titulu, údaje o nákladech řízení apod. [18]

¹¹ Způsoby řešení střetu exekuce soudní a daňové jsou předmětem zákona č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí.

Exekuční příkaz se doručuje daňovému dlužníkovi nebo ručiteli a dalším osobám, kterým jsou tímto příkazem ukládány povinnosti. Všechny tyto osoby proti němu mohou podat do patnácti dnů námitky, o kterých rozhodne správce daně, který exekuci nařídil. Pokud byla nařízena exekuce bez předchozí výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, je proti exekučnímu příkazu připuštěno odvolání. [23]

3.4.1 Exekuční příkaz na peněžní prostředky na účtech vedených u bank

Tento výkon rozhodnutí je upraven v ustanovení § 303 a následujících OSŘ. Exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na účtech vedených u bank lze nařídít na běžný, vkladový nebo jiný účet vedený v jakékoliv měně u tuzemské banky. Tento způsob vymáhání nelze použít na peněžní prostředky na vkladních knížkách či vkladových listech, které jsou platnou legislativou považovány za movité věci, a způsob exekuce by této skutečnosti musel odpovídat.

V exekučním příkazu správce daně prikazuje peněžnímu ústavu, aby od okamžiku, kdy mu bude exekuční příkaz doručen, „z účtu daňového dlužníka až do výše vymáhané pohledávky a jejího příslušenství nevyplácel peněžní prostředky, neprováděl na ně započtení a ani jinak s nimi nenakládal“. Správce daně exekuční příkaz doručí daňovému dlužníkovi a peněžnímu ústavu, přičemž daňový dlužník nesmí exekuční příkaz obdržet dříve než peněžní ústav¹². O nabytí právní moci exekučního příkazu správce daně vyrozumí peněžní ústav, v souladu s § 305 OSŘ.

Nařízená daňová exekuce se, dle ustanovení § 306 OSŘ, vztahuje i na částky, které dojdou na účet povinného po té, kdy bylo peněžnímu ústavu doručeno nařízení výkonu rozhodnutí, nejdéle však do šesti měsíců ode dne, kdy byl peněžní ústav vyrozuměn o právní moci nařízeného výkonu rozhodnutí¹³. Výkon rozhodnutí se provede odepsáním vymáhané pohledávky a jejího příslušenství z účtu a jejím vyplacením správci daně. Pokud peněžní prostředky uložené na účtu nepostačují k úplnému uhrazení vymáhaného nedoplatku, peněžní ústav šest měsíců po vyrozumění o právní moci vyplatí veškeré peněžní prostředky z účtu

¹² V praxi je většinou daňovému dlužníkovi exekuční příkaz odeslán až ve chvíli, kdy má již finanční úřad doručenkou potvrzující, že daný exekuční příkaz byl doručen peněžnímu ústavu.

¹³ Vyrozumění peněžního ústavu o nabytí právní moci dle § 305 OSŘ

a provede tak alespoň částečnou úhradu vymáhané pohledávky. Tím výkon rozhodnutí zaniká. [6]

3.4.2 Výkon rozhodnutí přikázáním pohledávky na jinou pohledávku

Výkon rozhodnutí přikázáním jiné peněžité pohledávky se podle § 312 OSŘ vztahuje na jiné pohledávky než na pohledávky z účtů, které jsou popsány výše. Tento výkon rozhodnutí lze nařídit i v případě, že se pohledávka daňového dlužníka stane splatnou teprve v budoucnu, jakož i v případě, že daňovému dlužníkovi budou dílčí pohledávky ze stejného právního důvodu v budoucnu postupně vznikat. Tento způsob daňové exekuce postihuje opět pohledávku daňového dlužníka do výše této pohledávky a jejího příslušenství.

V exekučním příkaze je daňovému dlužníkovi zakázáno, aby se svou pohledávkou jakkoli nakládal. Poddlužníkovi správce daně zakáže, aby od okamžiku, kdy mu byl exekuční příkaz doručen, vyplatil pohledávku, provedl na ni započtení nebo s ní jinak nakládal. O nabytí právní moci exekučního příkazu vyrozumí správce daně poddlužníka.

Dlužník povinného po doručení tohoto vyrozumění vyplatí správci daně pohledávku v rozsahu, v jakém byla nařízením výkonu postižena. Poddlužník tuto pohledávku, pokud je již splatná, vyplatí správci daně v den, který následuje po doručení vyrozumění o nabytí právní moci. Není-li pohledávka povinného v tento den dosud splatná, vyplatí ji oprávněnému, jakmile se splatnou stane.

3.4.3 Exekuční příkaz na srážku ze mzdy

Srážky nařízené tímto exekučním příkazem se provádějí z čisté mzdy. Do čisté mzdy se započítávají i čisté odměny za vedlejší činnost, kterou zaměstnanec vykonává u toho, u koho je v pracovním poměru. Nezapočítávají se však do ní částky poskytované na náhradu nákladů spojených s pracovním výkonem, a to zejména při pracovních cestách. Povinnému nesmí být sražena z měsíční mzdy základní částka. Způsob výpočtu této částky je stanoven nařízením vlády České republiky č. 63/1998 Sb., o způsobu výpočtu základní částky, která povinnému při výkonu rozhodnutí nesmí být z jeho měsíční mzdy sražena. Toto nařízení

současně stanovuje částku, nad kterou je mzda srážkami postižitelná bez omezení (nařízení o nezabavitelných částkách).

Podle § 282 odst. 3 OSŘ ztrácí daňový dlužník dnem, kdy je plátcí mzdy doručen exekuční příkaz, právo na vyplacení té části mzdy, která odpovídá stanovené výši srážek. Po doručení oznámení o nabytí právní moci exekučního příkazu je plátce mzdy povinen vyplácet správci daně částky sražené ze mzdy daňového dlužníka. Plátce mzdy přestane provádět srážky, jakmile je pohledávka správce daně zcela uspokojena.

Přestal-li daňový dlužník pracovat u dosavadního plátce mzdy, musí tuto skutečnost oznámit do jednoho týdne správci daně, který nařídil výkon rozhodnutí srážkami ze mzdy. Do jednoho týdne musí daňový dlužník rovněž oznámit, že nastoupil práci u jiného plátce mzdy. Oznamovací povinnost má také plátce mzdy. Do jednoho týdne musí správci daně oznámit, že u něho daňový dlužník přestal pracovat. Zároveň zašle vyúčtování srážek, které ze mzdy daňového dlužníka provedl a vyplatil. Pobírá-li daňový dlužník mzdu od několika plátců mzdy, nařízení výkonu rozhodnutí se vztahuje na všechny jeho mzdy. Srážky z jiných příjmů upravuje § 299 a násl. OSŘ.

3.4.4 Výkon rozhodnutí prodejem movitých věcí

Výkonu rozhodnutí prodejem movitých věcí je legislativně upraven v § 323 až § 334 OSŘ. K provedení exekuce na movité věci má správce daně přístup do bytů a všech jiných místností, kde se nachází majetek dlužníka. Pracovníci pověřeni výkonem rozhodnutí vyzvou nejprve daňového dlužníka k úhradě daňového nedoplatku. Pokud dlužník neuhradí celý nedoplatek, je mu předán exekuční příkaz na prodej věcí movitých. Následně je proveden soupis movitých věcí do zájemního protokolu. Správce daně má možnost takto sepsané věci ponechat na místě nebo je odebrat. S věcmi, které jsou sepsány a ponechány na místě, nesmí daňový dlužník volně nakládat. Hodnota sepsaných věcí musí odpovídat výši nedoplatku, přičemž se sepisují takové věci, které může daňový dlužník nejsnáze postrádat a které se snadno vydraží.

Správce daně je při soupisu movitých omezen ustanovením § 322 OSŘ, kde je uvedeno, že nesmí sepsat věci, které povinný nezbytně potřebuje k uspokojení hmotných potřeb svých

a své rodiny nebo k plnění svých pracovních úkolů či ke svému podnikání, jakož i jiných věcí, jejichž prodej by byl v rozporu s morálními pravidly. Po sepsání movitých věcí předá správce daně dlužníkovi tento soupis. K sepsání nebo zajištění věcí správce daně přibírá nezúčastněnou osobu a pro bezpečnost pracovníků finančního úřadu pracovníky Celního úřadu v Jindřichově Hradci¹⁴.

Po právní moci exekučního příkazu ocení správce daně sepsané movité věci, a to sám nebo je nechá ohodnotit soudním znalcem. Následně správce daně rozhodnutím stanoví odhadní cenu a po té nařídí dražební vyhláškou dražební jednání, které zveřejní předepsaným způsobem, tzn. na úřední desce finančního úřadu a městského či obecního úřadu dle bydliště daňového dlužníka, v tisku a od roku 1999 i na internetu.¹⁵ Dražbu provádí vykonavatel, většinou správce daně, který o provedené dražbě sepíše, v souladu s § 328b OSŘ, protokol. Dražba je ukončena, jakmile výtěžek stačí k uspokojení nedoplatků. Finanční prostředky uhrazené za vydražené věci jsou převedeny na úhradu nákladů řízení a na nedoplatky evidované na osobním daňovém účtu dlužníka. Je-li částka získaná dražbou vyšší než nedoplatek na daních, je takto vzniklý přeplatek vrácen subjektu, jehož věci byly draženy.

3.4.5 Výkon rozhodnutí prodejem nemovitostí

Výkon rozhodnutí prodejem nemovitostí zahájí správce daně vydáním exekučního příkazu, ve kterém označí postiženou nemovitost ve vlastnictví či spoluvlastnictví daňového dlužníka. Nařízení výkonu rozhodnutí se, dle § 335 OSŘ, vztahuje na nemovitosti i s jejich součástmi a příslušenstvím.

Exekučním příkaz obsahuje zákaz, aby daňový dlužník po doručení tohoto rozhodnutí nemovitost převedl na někoho jiného nebo ji zatížil. Dále je mu uloženo, aby správci daně do 15 dnů od doručení exekučního příkazu oznámil, zda a kdo má k nemovitosti předkupní právo, s poučením, že při neoznámení povinný odpovídá za případnou škodu tím způsobenou.

¹⁴ Např. Finanční úřad v J. Hradci k asistenci při exekuci movitých věcí přibírá pracovníky Celního úřadu v Jindřichově Hradci – dle dohody o spolupráci, a to od 1. 1. 2006.

¹⁵ Právě uveřejnění dražebního jednání na internetu je v současné době hlavním informačním zdrojem, jehož prostřednictvím se případní zájemci o dražbě dozvídají.

Exekuční příkaz se doručuje daňovému dlužníkovi, příslušnému katastrálnímu pracovišti, spoluvlastníkům, příp. osobám, které mají k nemovitosti předkupní právo.

Po právní moci exekučního příkazu správce daně ustanoví znalce, kterému zadá ocenění nemovitosti včetně jejího příslušenství a jednotlivých práv a závad s nemovitostí spojených. Podle ocenění znalcem správce daně určí výslednou cenu. Po té, co se rozhodnutí o ceně stane pravomocným, správce daně nařídí dražební jednání. Toto jednání je nařízeno dražební vyhláškou, která musí obsahovat veškeré náležitosti uvedené v § 336b OSŘ.

Nejnižší podání je zákonem stanoveno ve výši dvou třetin odhadní ceny. Výši jistoty stanoví podle okolností případu, nejvýše však v částce do tří čtvrtin nejnižšího podání. Jako dražitel se může jednání zúčastnit pouze ten, kdo před zahájením dražby složil dražební jistotu.

Uvedené druhy daňové exekuce ukazují možné způsoby, kterými se finanční úřad může domoci uhrazení evidovaných nedoplatků. Je na zvážení správce daně, který z těchto druhů výkonu rozhodnutí zvolí, příp. zde bude vymáhat více způsobů. Jediným cílem je vymoci celou pohledávku včetně jejího příslušenství. Daňový subjekt může, dle § 52 odst. 1 ZSDP, uplatnit námitku proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím. Správce daně vždy volí prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a současně umožňují, aby bylo dosaženo cíle exekučního řízení. Jednou ze základních zásad při daňové exekuce by měla být zásada přiměřenosti. Nelze např. zahájit výkon rozhodnutí prodejem nemovitosti na daňový nedoplatek ve výši 500,- Kč.

4 ANALÝZA DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ

V následující části této diplomové práce bude provedena analýza vybraných ukazatelů se zaměřením na efektivnost vymáhání splatných daňových nedoplatků evidovaných v rámci Finančního ředitelství v Českých Budějovicích. Toto finanční ředitelství bude nejprve krátce představeno. Pozornost bude věnována celkovému objemu evidovaných nedoplatků. Daňové nedoplatky budou rozčleněny podle jednotlivých finančních úřadů, budou komentovány jejich podíly na celkové sumě evidované za finanční ředitelství. Nedoplatky budou také rozčleněny podle jednotlivých druhů daňových povinností. Pozornost bude zaměřena na odpisy daňových nedoplatků a jejich vliv na stavy nedoplatků vykazované ke konci jednotlivých let. V této části bude podrobně rozebrán vývoj daňových nedoplatků na vybraném finančním ředitelství v letech 2003 – 2009. Údaje budou uspořádány do přehledných tabulek, a pokud to bude vhodné, budou graficky zachyceny.

4.1 Finanční ředitelství jako územní finanční orgán

Na základě zákona o územních finančních orgánech byl ministerstvem financí stanoven územním finančním orgánům jednotný organizační řád¹⁶. Tento řád stanovuje územním finančním orgánům, mezi které náleží finanční úřady a finanční ředitelství, organizační strukturu, náplně činností jednotlivých oddělení, vztahy nadřízenosti a podřízenosti mezi odděleními, funkce vedoucích zaměstnanců, jejich pravomoci a odpovědnost, pravidla pro zastupování vedoucích a způsob styku územních finančních orgánů s ministerstvem financí.

Názvy, sídla a územní působnost finančních ředitelství jsou vymezeny v příloze č. 3 ZÚFO. Finanční ředitelství vykonává svoji působnost v územním obvodu tvořeném územními obvody jím řízených finančních úřadů.

Finanční ředitelství dle ZÚFO řídí finanční úřady, vykonává správu daní ve stanoveném rozsahu, včetně vyhledávací činnosti. Současně přezkoumává rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správním řízení, vykonává finanční kontrolu podle zvláštního právního předpisu, vykonává cenovou kontrolu a ukládá pokuty podle zvláštního právního

¹⁶ „Organizační řád územních finančních orgánů“ vydaný Ministerstvem financí pod č.j. 481/12 260/1997, ve znění pozdějších dodatků.

předpisu, provádí řízení o přestupcích v oboru své působnosti, v odůvodněných případech provádí úkony, které jinak patří do pravomoci jím řízených finančních úřadů, anebo se může na provádění těchto úkonů podílet. Dále zpracovává údaje získané při výkonu působnosti územních finančních orgánů ve svém územním obvodu.

Finanční ředitelství je účetní jednotkou. Zajišťuje osobní a věcné potřeby finančních úřadů, které řídí. Finanční ředitelství řídí a za jeho činnost odpovídá ředitel, který je jmenován a odvoláván ministrem financí České republiky. Finanční ředitelství může v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením některých úkonů v rámci správy daní, v rámci výkonu finanční kontroly a v rámci řízení o přestupcích jiný než místně příslušný finanční úřad¹⁷.

4.2 Finanční ředitelství v Českých Budějovicích

Sídlo Finančního ředitelství v Českých Budějovicích je na adrese Mánesova 3a, 371 87 České Budějovice. Územní obvod je tvořen územními obvody finančních úřadů¹⁸: v Českých Budějovicích, v Trhových Svinech, v Týně nad Vltavou, v Českém Krumlově, v Kaplici, v Jindřichově Hradci, v Dačicích, v Třeboni, v Písku, v Milevsku, v Prachaticích, ve Vimperku, ve Strakoniciích, v Blatné, ve Vodňanech, v Táboře, v Soběslavi.

Tabulka č. 1 tabulka zachycuje systematizovaný počet zaměstnanců jednotlivých finančních úřadů, a to ke dni 31. 12. 2010. V tabulce je odlišen počet pracovníků oddělení dotací. Do poměrových ukazatelů za finanční úřady je brán počet pracovníků bez tohoto oddělení.

¹⁷ §10 ZÚFO.

¹⁸ Příloha č. 3 k ZÚFO.

Tabulka č. 1: Počet pracovníků na jednotlivých finančních úřadech

Finanční úřad	Celkový počet pracovníků*	Počet pracovníků dotací	Počet pracovníků* bez pracovníků dotací
FÚ v Českých Budějovicích	228	7	221
FÚ v Trhových Svinech	27		27
FÚ v Týně nad Vltavou	22		22
FÚ v Českém Krumlově	62	4	58
FÚ v Kaplici	27		27
FÚ v Jindřichově Hradci	71	4	67
FÚ v Dačicích	28		28
FÚ v Třeboni	35		35
FÚ v Písku	80	5	75
FÚ v Milevsku	29		29
FÚ v Prachaticích	52	4	48
FÚ ve Vimperku	28		28
FÚ ve Strakoniciích	69	4	65
FÚ v Blatné	22		22
FÚ ve Vodňanech	19		19
FÚ v Táboře	122	5	117
FÚ v Soběslavi	33		33
Finanční úřady celkem	954	33	921

Pramen: interní zdroje Finančního ředitelství v Českých Budějovicích; vlastní zpracování. 2010. [34]

**jedná se o systematizovaný počet pracovníků 2009*

Do poměrových ukazatelů na 1 pracovníka je brán údaj z posledního sloupce, tedy počet pracovníků finančních úřadů bez pracovníků dotací (údaj vždy za odpovídající rok).

Aby bylo zajištěno dosažení cíle daňového řízení, dělí se každý finanční úřad na několik oddělení. Tato oddělení vznikají z důvodu zajištění dělby práce, čímž dochází ke specializaci každého oddělení na určitou část daňového řízení a následně i k vyšší efektivnosti práce správce daně. Vzhledem k tomu, že každý finanční úřad spravuje různý počet daňových subjektů, liší se jednotlivé úřady mezi sebou množstvím pracovníků na jednotlivých odděleních.

4.2.1 Nedoplatky evidované za Finanční ředitelství v Českých Budějovicích

Dvě, níže uvedené tabulky č. 2 a č. 3 zachycují celkové záporné zůstatky osobních daňových účtů evidovaných v územní působnosti Finančního ředitelství v Českých Budějovicích. Údaje jsou za období 2003 – 2009 uváděny vždy k 31. 12.. Tabulka č. 2 zachycuje nedoplatky dle jednotlivých daní. V tabulce č. 3 jsou uvedeny podíly jednotlivých finančních úřadů na celkových nedoplatech.

Tabulka č. 2: Nedoplatky – záporné zůstatky ODÚ (v tis. Kč) za FŘ v Českých Budějovicích

Název daně	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Daň z přidané hodnoty	1 064 081	999 833	982 237	1 073 990	1 089 853	1 113 972	1 190 520
DPPO	534 839	612 980	462 900	338 466	316 564	391 994	363 728
DPPO - zvl. sazba	1 393	1 064	2 614	1 603	1 458	760	460
DPFO - z příznání	635 869	680 457	631 648	625 560	590 283	584 646	420 939
DPFO - závislá činnost	176 038	164 457	143 642	132 614	119 077	98 317	99 914
DPFO - zvl. sazba	10 596	16 442	12 245	10 637	11 487	10 749	4 612
Daň z nemovitostí	54 424	49 427	50 971	45 766	44 513	43 062	31 210
Daň dědická	497	584	571	713	539	360	293
Daň darovací	6 660	4 595	3 562	3 086	2 738	2 403	2 050
Daň z převodu nemovitostí	131 657	116 053	106 523	85 146	86 699	86 612	76 565
Daň silniční	39 385	39 120	40 683	39 877	40 690	43 598	48 626
Celkem za uvedené daně	2 655 439	2 685 012	2 437 596	2 357 458	2 303 901	2 376 473	2 238 917

Pramen: interní zdroje Finančního ředitelství v Českých Budějovicích; vlastní zpracování. 2010. [34]

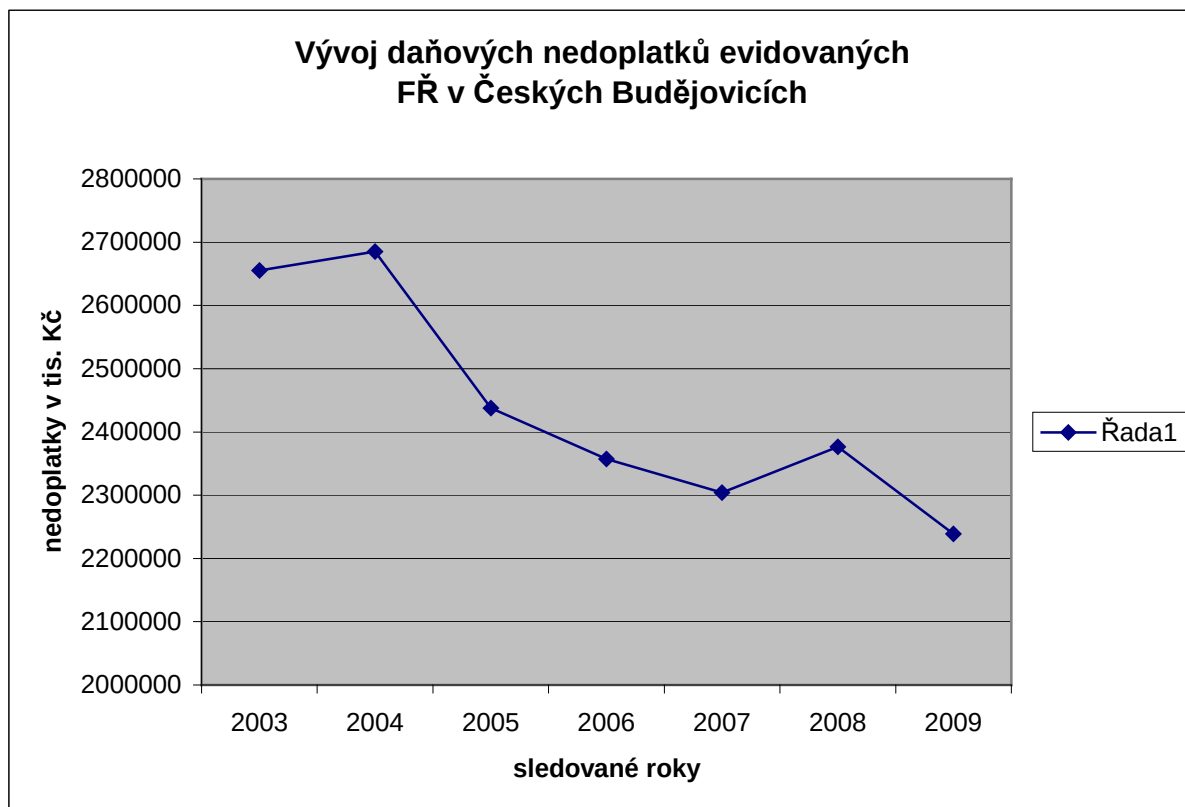
Vysvětlení zkratk použitých v tabulce:

DPPO – daň z příjmů právnických osob

DPFO – daň z příjmů fyzických osob.

V tabulce č. 2 můžeme vidět, v jakém rozmezí se v letech 2003 – 2009 pohybovaly celkové záporné zůstatky osobních daňových účtů na vybraných druzích příjmů daňových subjektů. Nejvyšší suma nedoplatků byla vykázána v roce 2002, kdy činila cca 2,655 mld. Kč a v roce 2004, kdy činila cca 2,685 mld. Kč. Naopak suma nedoplatků evidovaných k 31. 12. 2009 byla za sledované období nejnižší a činila přibližně 2,239 mld. Kč. Vývoj daňových nedoplatků evidovaných vybraným finančním ředitelstvím zachycuje graf č. 1. Souvislosti změn celkové sumy nedoplatků evidované Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích v jednotlivých letech budou podrobněji rozebrány s ohledem na odpisy daňových nedoplatků dle § 66 ZSDP, které s celkovou sumou záporných zůstatků osobních daňových účtu bezprostředně souvisí. Trend vývoje daňových nedoplatků je možné vidět na grafu č. 1.

Graf č. 1: Vývoj daňových nedoplatků evidovaných FŘ v Českých Budějovicích (v tis. Kč)



Pramen: interní zdroje Finančního ředitelství v Českých Budějovicích; vlastní zpracování. 2010. [34]

Tabulka č. 3: Podíl jednotlivých daní na celkovém údaji za finanční ředitelství v Českých Budějovicích

Název daně	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Daň z přidané hodnoty	40,07%	37,24%	40,30%	45,56%	47,30%	46,88%	53,17%
DPPO	20,14%	22,83%	18,99%	14,36%	13,74%	16,49%	16,25%
DPPO - zvl. sazba	0,05%	0,04%	0,11%	0,07%	0,06%	0,03%	0,02%
DPFO - z příznání	23,95%	25,34%	25,91%	26,54%	25,62%	24,60%	18,80%
DPFO - závislá činnost	6,63%	6,13%	5,89%	5,63%	5,17%	4,14%	4,46%
DPFO - zvl. sazba	0,40%	0,61%	0,50%	0,45%	0,50%	0,45%	0,21%
Daň z nemovitostí	2,05%	1,84%	2,09%	1,94%	1,93%	1,81%	1,39%
Daň dědická	0,02%	0,02%	0,02%	0,03%	0,02%	0,02%	0,01%
Daň darovací	0,25%	0,17%	0,15%	0,13%	0,12%	0,10%	0,09%
Daň z převodu nemovitostí	4,96%	4,32%	4,37%	3,61%	3,76%	3,64%	3,42%
Daň silniční	1,48%	1,46%	1,67%	1,69%	1,77%	1,83%	2,17%

Pramen: interní zdroje Finančního ředitelství v Českých Budějovicích; vlastní zpracování. 2010. [34]

Z tabulky č. 3 můžeme vyčíst, že největší podíl na celkových nedoplatcích má daň z přidané hodnoty. Podíl DPH na celkových nedoplatcích evidovaných za FŘ v Českých Budějovicích se ve sledovém období pohybuje od 40 procent do podílu cca 53,2 procenta, který byl dosažen

v roce 2009. Za DPH následují daň z příjmů právnických osob (DPPO) a daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání (DPFO – z příznání). Podíl DPFO – z příznání je vyšší, i když nijak výrazně, a ve sledovaných letech se pohyboval od nejvyššího podílu 26,5 procenta z roku 2006 až k nejaktuálnějšímu údaji z roku 2009, kdy tento podíl činil 18,8 procenta. Percentuální podíl této daně byl ve sledovaném období poměrně stabilní a meziroční změna nebyla vyšší než 3 procenta. Výjimku představuje pouze rok 2009, kdy se podíl DPFO – z příznání na celkových nedoplatecích snížil na již zmiňovaných 18,8 procenta. Daň z příjmů právnických osob dosáhla nejvyššího podílu na evidovaných nedoplatecích v roce 2004, kdy její podíl dosáhl 22,8 procenta. K poklesu podílu této daně došlo v letech 2005, 2006 a 2007, kdy se z cca 19 procent snížil na 13,7 procenta. Podíl DPPO k 31. 12. 2009 činil cca 16,3 procenta.

Čtvrtý nejvyšší podíl na záporných zůstatcích osobních daňových účtů má daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (DPFO – závislá činnost). Podíl této daně na nedoplatecích dosáhl nejvyšší hodnoty v roce 2003 a činil cca 6,6 procenta. V následujících letech se postupně snižoval a k mírnému nárůstu došlo až mezi roky 2008 a 2009. Nejnižší podíl tak tato daň představovala v roce 2008, a bylo to cca 4,1 procenta. Další daní v pořadí je daň z převodu nemovitost. Podíl této daně se pohyboval od nejvyššího údaje v roce 2003 až k nejnižšímu údaji na konci sledovaného období. V roce 2003 dosáhl cca 5 procent a v roce 2009 cca 3,4 procenta. Z tabulky je patrné, že percentuální podíl této daně nijak dramaticky nekolísá a je poměrně stabilní. Toto je samozřejmě zapříčiněno tím, že hovoříme o nižších údajích, než u daní předešlých. Tato stabilita ostatně platí pro všechny zbylé daně, jejichž podíl není vysoký. Např. podíl daně z nemovitostí se ve sledovaném období postupně snižoval z cca 2,1 procenta v roce 2003 a v roce 2005 až k údaji cca 1,4 procenta v roce 2009. Podíl daně z příjmů fyzických osob vybírané dle zvláštní sazby představoval v období 2003 – 2009 cca 0,5 procenta. Ke konci roku 2009 došlo k jeho snížení na cca 0,2 procenta. Podíl daní dědické a darovací je téměř zanedbatelný. Pokud tyto dva údaje sečteme, bude se jejich podíl pohybovat v rozmezí od 0,1 procenta do 0,3 procenta. Správa těchto dvou daní je s ohledem na jejich výši předmětem zájmu zákonodárce a je jeho snahou vyřešit nízkou efektivnost. Náklady spojené s výběrem těchto dvou daní přesahují příjmy z nich plynoucí. [4]

Tabulka č. 4: Nedoplatky – záporné zůstatky ODÚ (v tis. Kč) za jednotlivé úřady

Finanční úřad	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
FÚ v Českých Budějovicích	790 294	865 342	778 964	740 019	714 443	860 223	790 715
FÚ v Trhových Svinech	13 936	11 612	17 683	22 662	21 723	25 509	40 402
FÚ v Týně nad Vltavou	27 192	19 488	24 254	24 822	21 694	19 933	23 896
FÚ v Českém Krumlově	77 712	103 541	93 671	111 011	121 518	130 143	137 610
FÚ v Kaplici	24 859	27 905	25 515	26 928	28 799	28 597	30 913
FÚ v Jindřichově Hradci	154 622	143 082	154 175	233 123	156 644	168 954	185 040
FÚ v Dačicích	63 970	63 169	65 369	68 859	43 777	43 621	47 617
FÚ v Třeboni	63 019	55 041	57 958	56 825	70 893	71 962	71 423
FÚ v Písku	433 419	380 680	354 349	284 140	278 995	231 861	168 889
FÚ v Milevsku	26 576	93 759	37 385	52 558	68 673	70 673	76 581
FÚ v Prachaticích	78 939	82 619	87 192	74 042	71 794	79 989	48 952
FÚ ve Vimperku	79 691	59 017	74 103	29 872	32 344	36 104	33 494
FÚ ve Strakonicích	170 045	170 125	180 419	134 723	181 358	122 108	110 210
FÚ v Blatné	49 794	49 832	49 966	50 441	45 898	47 664	50 665
FÚ ve Vodňanech	43 811	43 592	31 492	39 580	39 864	44 920	36 041
FÚ v Táboře	515 821	472 055	357 356	363 941	353 997	344 139	353 759
FÚ v Soběslavi	41 739	44 153	47 745	43 912	51 487	50 073	32 710
FŘ Celkem	2 655 439	2 685 012	2 437 596	2 357 458	2 303 901	2 376 473	2 238 917

Pramen: interní zdroje Finančního ředitelství v Českých Budějovicích; vlastní zpracování. 2010. [34]

Tabulka č. 5: Podíl jednotlivých finančních úřadů na údaji za finanční ředitelství v Č.Budějovicích

Finanční úřad	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
FÚ v Českých Budějovicích	29,76%	32,23%	31,96%	31,39%	31,01%	36,20%	35,32%
FÚ v Trhových Svinech	0,52%	0,43%	0,73%	0,96%	0,94%	1,07%	1,80%
FÚ v Týně nad Vltavou	1,02%	0,73%	0,99%	1,05%	0,94%	0,84%	1,07%
FÚ v Českém Krumlově	2,93%	3,86%	3,84%	4,71%	5,27%	5,48%	6,15%
FÚ v Kaplici	0,94%	1,04%	1,05%	1,14%	1,25%	1,20%	1,38%
FÚ v Jindřichově Hradci	5,82%	5,33%	6,32%	9,89%	6,80%	7,11%	8,26%
FÚ v Dačicích	2,41%	2,35%	2,68%	2,92%	1,90%	1,84%	2,13%
FÚ v Třeboni	2,37%	2,05%	2,38%	2,41%	3,08%	3,03%	3,19%
FÚ v Písku	16,32%	14,18%	14,54%	12,05%	12,11%	9,76%	7,54%
FÚ v Milevsku	1,00%	3,49%	1,53%	2,23%	2,98%	2,97%	3,42%
FÚ v Prachaticích	2,97%	3,08%	3,58%	3,14%	3,12%	3,37%	2,19%
FÚ ve Vimperku	3,00%	2,20%	3,04%	1,27%	1,40%	1,52%	1,50%
FÚ ve Strakonicích	6,40%	6,34%	7,40%	5,71%	7,87%	5,14%	4,92%
FÚ v Blatné	1,88%	1,86%	2,05%	2,14%	1,99%	2,01%	2,26%
FÚ ve Vodňanech	1,65%	1,62%	1,29%	1,68%	1,73%	1,89%	1,61%
FÚ v Táboře	19,43%	17,58%	14,66%	15,44%	15,37%	14,48%	15,80%
FÚ v Soběslavi	1,57%	1,64%	1,96%	1,86%	2,23%	2,11%	1,46%

Pramen: interní zdroje Finančního ředitelství v Českých Budějovicích; vlastní zpracování. 2010. [34]

Údaje v tabulce č. 4 logicky korespondují s výše uvedenou tabulkou č. 1 zachycující celkový počet zaměstnanců jednotlivých finančních úřadů. Velké úřady s velkým počtem spravovaných daňových subjektů, a s tím souvisejícím objemem vybíraných daní, evidují současně vyšší sumu záporných osobních daňových účtů. V této části bude sledován trend vývoje nedoplatků jednotlivých finančních úřadů, analýza možných příčin bude provedena v následujících částech práce.

Nejvyšší podíl na celkových nedoplatecích evidovaných v rámci Finančního ředitelství v Českých Budějovicích tak má Finanční úřad v Českých Budějovicích. Podíl tohoto úřadu se pohybuje kolem jedné třetiny, resp. od cca 30 procent do cca 35,3 procenta. Nedoplatky evidované tímto úřadem byly nejnižší v roce 2007, kdy jejich výše dosahovala cca 714 mil. Kč. Nejvyšší údaj pak byl na zmíněném finančním úřadě zaznamenán v letech 2004 a 2008, kdy celkové nedoplatky činily 865 mil. Kč, resp. 860 mil. Kč. Rozdíl v celkové sumě evidovaných nedoplatků mezi začátkem a koncem sledovaného období není nijak výrazný, jedná se nárůst o cca 421 tis. Kč

Druhým největším úřadem a současně finančním úřadem s druhou nejvyšší sumou záporných osobních daňových účtů je FÚ v Táboře. Tento finanční úřad evidoval ve sledovaných letech nedoplatky od cca 516 mil. Kč v roce 2003 až po cca 354 mil. Kč v roce 2009, od začátku do konce období tak došlo ke snížení nedoplatků o cca 162 mil. Kč. Vývoj nedoplatků na tomto finančním úřadě měl tedy sestupnou tendenci, a to přes to, že v letech 2006 a 2009 došlo k mírným meziročním nárůstům. Uvedené nedoplatky představují podíl od nejvyššího v roce 2003, kdy činil cca 19,4 procenta, až po podíl evidovaný k 31. 12. 2009 ve výši cca 15,8 procenta. Nejnižšího podílu na celkových nedoplatecích dosáhl FÚ v Táboře ke konci roku 2005, kdy činil cca 14,7 procenta a ke konci roku 2008, kdy tento podíl činil cca 14,5 procenta.

Kromě údaje ke konci roku 2009 byl ve všech letech sledovaného období na třetím místě dle celkové sumy záporných zůstatků osobních daňových účtů Finanční úřad v Písku. Také na tomto úřadě můžeme sledovat sestupnou tendenci celkové sumy záporných zůstatků. U tohoto úřadu nebyla tato tendence narušena v žádném roce a docházelo tak k postupnému snižování evidovaných nedoplatků. V roce 2003 evidoval FÚ v Písku nedoplatky ve výši cca 433 mil. Kč; v roce 2004 cca 380 mil. Kč; v roce 2005 cca 355 mil. Kč; v roce 2006 cca 284 mil. Kč; v roce 2007 cca 279 mil. Kč; v roce 2008 cca 232 mil. Kč a konečně v roce

2009 169 mil. Kč. Snížení nedoplatků u FÚ v Písku mezi roky 2003 a 2009 je nejvýraznější ze všech sledovaných finančních úřadů a činí cca 265 mil. Kč. Také podíl tohoto úřadu na celkových nedoplatcích se postupně logicky snižoval. Od údaje ve výši 16,3 procenta v roce 2003 až k údaji cca 7,5 procenta evidovanému ke konci roku 2009. Tento sestupný trend můžeme sledovat i přes mírné zvýšení procentuálního podílu v letech 2005 a 2007.

V roce 2009 se na třetí pozici podle evidovaných nedoplatků ocitl Finanční úřad v Jindřichově Hradci. U tohoto finančního úřadu můžeme sledovat kolísavý vývoj. První údaj z roku 2003 hovoří o celkových nedoplatcích ve výši cca 155 mil. Kč, následují údaje cca 143 mil. Kč (2004); cca 154 mil. Kč (2005); cca 233 mil. Kč (2006); cca 157 mil. Kč (2007); cca 169 mil. Kč (2008) a konečně nedoplatky v celkové výši cca 185 mil. Kč evidované na konci roku 2009. Z uvedených údajů je patrné, že v období 2003 – 2009 došlo u tohoto správce daně ke zvýšení nedoplatků o cca 30 mil. Kč. Podíl Finančního úřadu v Jindřichově Hradci se pohyboval od cca 5,3 procenta v roce 2004, přes nejvyšší údaj v roce 2006 (cca 9,9 procenta) až k údaji cca 8,3 procenta evidovanému ke konci roku 2009. Na začátku období činil podíl tohoto úřadu cca 5,8 procenta, došlo tak k jeho nárůstu o cca 2,5 procenta.

Na srovnatelné úrovni s FÚ v Jindřichově Hradci by se měly pohybovat údaje za FÚ ve Strakoniciích. U tohoto finančního úřadu můžeme vidět, že přes kolísavý trend došlo k výraznému snížení celkových nedoplatků. V roce 2003 evidoval tento úřad nedoplatky ve výši cca 170 mil. Kč, v roce 2004 nedošlo k výraznější změně. K nárůstu o cca 10 mil Kč došlo v roce 2005, následovalo však výrazné snížení nedoplatků v roce následujícím, a to na úroveň 135 mil Kč. V roce 2007 můžeme sledovat výrazné zvýšení, a to až na částku cca 182 mil. Kč. Naopak v posledních letech 2008 a 2009 došlo ke snížení tohoto ukazatele až na částku 110 mil. Kč. U tohoto finančního úřadu tak došlo k opačnému vývoji, než u FÚ v Jindřichově Hradci a celkově se evidované nedoplatky snížily o cca 60 mil. Kč. Podíl FÚ ve Strakoniciích na celkových záporných zůstatcích finančního ředitelství kolísal mezi cca 7,9 procenta a 4,9 procenta. Právě údaj 4,9 procenta je údajem k poslednímu dni sledovaného období. Tento finanční úřad byl ke konci roku 2003 finančním úřadem se čtvrtým nejvyšším podílem na celkových nedoplatcích, ke konci roku 2009 se v tomto negativním ukazateli posunul na šesté místo. Jak jsem již uvedl výše, souvislosti těchto změn budou analyzovány v následujících částech této práce.

K nejvyššímu nárůstu daňových nedoplatků došlo na FÚ v Českém Krumlově. Suma cca 78 mil. Kč evidovaná v roce 2003 postupně narostla až na částku cca 138 mil. Kč, kterou tento finanční úřad evidoval ke konci roku 2009. Vzestupný trend byl narušen pouze v roce 2005, kdy došlo k meziročnímu poklesu o cca 10 mil. Kč, v ostatních letech nedoplatky na tomto finančním úřadě narůstaly. Podobným způsobem rostl podíl tohoto finančního úřadu na celkových nedoplatcích evidovaných za FŘ v Českých Budějovicích. V roce 2003 činil tento podíl cca 2,9 procenta a postupně se zvyšoval až na cca 6,2 procenta na konci roku 2009. Stejně jako suma nedoplatků, zvyšoval se i podíl FÚ v Českém Krumlově ve všech letech kromě roku 2005, kdy však došlo pouze k jeho zanedbatelnému poklesu o cca 0,02 procenta, a to z podílu 3,86 procenta na 3,84 procenta.

Poměrně výrazný pokles záporných zůstatků osobních daňových účtů je evidován u FÚ ve Vimperku. Na tomto úřadě došlo k poklesu nedoplatků z původních cca 80 mil. Kč evidovaných za rok 2003, až na hodnotu cca 34 mil. Kč, která byla evidována k 31. 12. 2009. Suma sledovaných nedoplatků u tohoto finančního úřadu, s ohledem na jeho velikost, v průběhu let 2003 – 2009 výrazně kolísala. Meziroční zvýšení v letech 2004/2005 o cca 25 mil. Kč vystřídalo v následujícím roce 2006 snížení nedoplatků o cca 35 mil. Kč na sumu cca 30 mil. Kč. S odchylkou cca 3,5 mil. Kč se kolem této částky vykazované nedoplatky pohybovaly i ve zbylých letech období. Podíl FÚ ve Vimperku na celkových nedoplatcích evidovaných FŘ v Českých Budějovicích se od roku 2003 postupně snížil z 3 procent na 1,5 procenta v roce 2009. Podíl tohoto finančního úřadu se pohyboval v rozmezí cca 1,3 procenta a cca 3 procenta.

Přibližně stejnou sumu nedoplatků jako FÚ ve Vimperku evidoval k 31. 12. 2003 FÚ v Prachaticích. Součet nedoplatků k tomuto datu zde činil cca 79 mil. Kč. FÚ v Prachaticích evidoval mírný nárůst v roce 2004 (o cca 3 mil. Kč) a v roce 2005 (o další cca 4 mil. Kč). V letech 2006 a 2007 došlo naopak k poklesu celkové sumy o 13 mil. Kč, resp. 2 mil. Kč až na částku cca 72 mil. Kč. V roce 2008 došlo k nárůstu částky evidovaných nedoplatků na cca 80 mil. Kč, avšak ke konci roku 2009 evidoval tento finanční úřad nedoplatky ve výši cca 49 mil. Kč. Tato změna představuje meziroční pokles o cca 31 mil. Kč. Snížení částky od počátku období k jeho konci zde vychází na cca 30 mil. Kč. Podíl na celkových nedoplatcích kopíroval meziroční změny celkové sumy. Z původního podílu ve výši

cca 3 procenta za sledované období postupně došlo ke snížení na 2,2 procenta. Tento údaj byl tedy platný 31. 12. 2009.

Počtem zaměstnanců srovnatelně finanční úřady v Dačicích a v Třeboni evidovali na začátku období nedoplatky na stejné úrovni. Finanční úřad v Dačicích vykázal ke konci roku 2003 nedoplatky ve výši cca 64 mil. Kč a Finanční úřad v Třeboni evidoval nedoplatky pouze o cca 751 tis. Kč nižší. Vývoj celkové sumy sledovaného ukazatele se však v průběhu dalších let na těchto finančních úřadech lišil. Zatímco na FÚ v Dačicích došlo během let 2004, 2005 a 2006 k postupnému nárůstu nedoplatků na cca 69 mil. Kč, FÚ v Třeboni zaznamenal v těchto letech postupný pokles na 57 mil. Kč. V roce 2007 došlo na obou těchto úřadech k významné vývojové změně. FÚ v Dačicích zaznamenal výrazný pokles nedoplatků na cca 44 mil. Kč, což představuje meziroční pokles o 25 mil. Kč. Naopak nedoplatky evidované FÚ v Třeboni se zvýšily na sumu cca 71 mil. Kč, meziročně tak vzrostly o cca 14 mil. Kč. Ve zbylých letech již změny nebyly nijak výrazné a koncem roku 2009 evidoval FÚ v Dačicích nedoplatky ve výši cca 48 mil. Kč. FÚ v Třeboni vykazoval nedoplatky ve výši cca 71 mil. Kč. Tyto dva finanční úřady tak během sledovaného období zaznamenaly zcela opačný vývoj. Přes přibližně stejný počáteční stav činil rozdíl mezi nedoplatky evidovanými ke konci období cca 23 mil. Kč. Tento rozdíl můžeme, s ohledem na velikost těchto úřadů, označit jako výrazný. Percentuální podíl nedoplatků FÚ v Třeboni i FÚ v Dačicích na počátku období činil cca 2,4 procenta. Jak bylo v tomto textu uvedeno výše, k obratu vývoje došlo mezi roky 2006 a 2007. Ke konci období byl pak podíl nedoplatků FÚ v Třeboni na celkových nedoplatkách vykazovaných za vybrané finanční ředitelství cca 3,2 procenta a podíl FÚ v Dačicích postupně zaznamenal pokles, a to až na 2,1 procenta. I z těchto údajů můžeme vyčíst, jakým směrem se vývoj na uvedených dvou finančních úřadech ubíral.

Nejnižší sumu nedoplatků k 31. 12. 2003 vykazoval FÚ v Trhových Svinech. Záporné zůstatky osobních daňových účtů zde evidovaly ve výši cca 14 mil. Kč. Tato suma však v průběhu období postupně rostla, a to až na cca 40 mil. Kč, které tento úřad evidoval ke konci roku 2009. Nejvyšší meziroční nárůst byl zaznamenán mezi roky 2008 a 2009, kdy se nedoplatky zvýšily o cca 15 mil. Kč.

Podíl tohoto úřadu na celkových nedoplatcích evidovaných finančním ředitelstvím není velký. V roce 2003 činil cca 0,5 procenta a na konci roku 2009 cca 1,8 procenta. Za povšimnutí však stojí, že se evidovaná částka nedoplatků zvýšila přibližně třikrát a podobným způsobem narostl také podíl tohoto finančního úřadu na celkových nedoplatcích.

Vývoj sledovaného ukazatele u FÚ Kaplici naopak nezaznamenal výraznější změny. Meziroční změna u tohoto úřadu nebyla vyšší, než cca 3 mil. Kč. Za rok 2003 úřad evidoval nedoplatky ve výši cca 25 mil. Kč. Suma nedoplatků následně přes dva mírné meziroční poklesy (2004/2005 a 2007/2008) postupně rostla, a to až k údaji ve výši cca 31 mil. Kč, který byl vykázan k 31. 12. 2009. Podíl tohoto úřadu na celkové sumě nedoplatků není velký, ve sledovaném období se pohyboval na úrovni jednoho procenta. Za rok 2003 činil cca 0,9 procenta a na konci roku 2009 1,4. Podíl 0,9 procenta je nejnižší a podíl 1,4 procenta je nejvyšší za celé období. Nárůst podílu byl za sledované roky postupný a celkově je mírný.

Podobně stabilní vývoj můžeme sledovat také u FÚ v Týně nad Vltavou. Tento úřad na začátku období evidoval nedoplatky ve výši cca 27 mil. Kč a po poklesu na cca 20 mil. Kč v roce 2004, nedošlo k další výrazné změně. V letech 2005 a 2006 ukazatel mírně rostl, v roce 2007 se naopak snížil o cca 3 mil. Kč na cca 22 mil. Kč. Ke konci období byly tímto úřadem evidovány nedoplatky v celkové výši cca 24 mil. Kč. Podíl tohoto úřadu na celkové sumě nedoplatků je podobný jako u FÚ v Kaplici. Tento indikátor se i zde pohyboval na úrovni jednoho procenta. S ohledem na zvolené zaokrouhlování při hodnocení tabulky se na úrovni jednoho procenta držel po celou dobu. Nárůst podílu na celkových nedoplatcích byl zanedbatelný a mezi roky 2003 a 2009 činil cca 0,05 procenta.

Podstatně výraznější změny můžeme sledovat u FÚ v Milevsku. Tento malý úřad evidoval za rok 2003 nedoplatky ve výši cca 27 mil. Kč, za rok 2004 to bylo cca 94 mil. Kč (meziroční změna cca 67 mil. Kč), za rok 2005 to bylo cca 38 mil. Kč (meziroční snížení o 56 mil. Kč), za rok 2006 cca 53 mil. Kč (nárůst o cca 15 mil. Kč), za rok 2007 byly evidovány nedoplatky ve výši cca 67 mil. Kč (nárůst o dalších cca 16 mil. Kč). V roce 2008 již změna nebyla nijak výrazná, došlo ke zvýšení nedoplatků o cca 2 mil. Kč. Ani změna k poslednímu dni sledovaného období nebyla nijak výrazná, nárůst o cca 6 mil. Kč znamenal konečnou sumu nedoplatků ve výši cca 77 mil. Kč. Celkový nárůst za dané období z cca 27 mil. Kč na cca 77 mil. Kč můžeme, s ohledem na velikost FÚ v Milevsku, považovat za velmi

výrazný. Podíl tohoto úřadu na celkových nedoplatcích finančního ředitelství mezi roky 2003 a 2009 vzrostl z jednoho procenta na cca 3,4 procenta.

Jednotlivé podíly zbývajících tří finančních úřadů se pohybují mezi 1,2 procenta a 2,3 procenta. Velmi stabilní částku celkové sumy evidovaných nedoplatků zaznamenal FÚ v Blatné. Počáteční údaj z roku 2003 je ve výši cca 50 mil. Kč a údaj ke konci roku 2009 činí cca 51 mil. Kč. Trend nezaznamenal výrazný výkyv, největší meziroční změnou byl pokles mezi roky 2006 a 2007, který činil cca 4,5 mil. Kč. Také podíl tohoto úřadu na celkových nedoplatcích vykazoval stabilní úroveň a pohyboval se od cca 1,9 procenta (roky 2003 a 2004) do cca 2,3 procenta (za rok 2009). Velikostně srovnatelný FÚ ve Vodňanech Evidoval ke konci roku 2003 nedoplatky ve výši 44 mil. Kč, v roce následujícím nedošlo k téměř žádné změně a meziroční pokles činil cca 220 tis. Kč. Následoval pokles o cca 12 mil. Kč v roce 2006, a to na částku cca 40 mil. Kč. Po tomto roce došlo postupně k nárůstu nedoplatků až na částku cca 45 mil. Kč, která byla tímto úřadem evidována ke konci roku 2008. Poslední vykázaný údaj, platný pro rok 2009 činil cca 36 mil. Kč. Celkově za sledované období došlo na tomto úřadě k poklesu daňových nedoplatků o cca 8 mil. Kč, tato změna není nijak dramatická a také zde můžeme konstatovat poměrně stabilní stav vykázaných daňových nedoplatků. Toto konstatování je možné podložit také údaji, které vypovídají o poměru nedoplatků tohoto finančního úřadu na nedoplatcích FŘ v Českých Budějovicích. Rozptyl tohoto údaje za sledované období je minimální. Podíl FÚ ve Vodňanech na celkové sumě se pohyboval od cca 1,3 procenta do 1,7 procenta. Rozdíl mezi začátkem období (k 31. 12. 2003) a koncem období (k 31. 12. 2009) činí zanedbatelných 0,04 procenta.

Posledním finančním úřadem, u kterého bude sledován vývoj evidovaných záporných zůstatků osobních daňových účtů, je FÚ v Soběslavi. Také u tohoto finančního úřadu docházelo k meziročním výkyvům oběma směry. FÚ v Soběslavi evidoval za rok 2003 nedoplatky ve výši cca 42 mil. Kč, v letech 2004 a 2005 došlo k mírnému nárůstu tohoto indikátoru na částku cca 48 mil. Kč. Snížení zaznamenané v roce 2006 následoval nárůst o cca 8 mil. Kč v roce 2007 a snížení o cca 1,5 mil. Kč v roce 2008, a to až na částku cca 50 mil. Kč. Ke konci roku 2009 však tento úřad evidoval cca 33 mil. Kč, meziročně tak došlo ke snížení celkových nedoplatků o cca 17 mil. Kč. Pokud porovnáme počátek a konec sledovaných let, můžeme konstatovat, že došlo ke snížení nedoplatků z původních cca 42 mil. Kč na částku cca 33 mil. Kč, kterou daný úřad vykázal za rok 2009. Percentuální

podíl FÚ v Soběslavi na celkových nedoplatcích evidovaných nadřízeným ředitelstvím mírně kolísal, a to od cca 1,5 procenta do cca 2,3 procenta. Rozdíl mezi prvním a posledním sledovaným rokem byl naprosto minimální - 0,11 procenta. Za rok 2003 činil cca 1,57 procenta a za rok 2009 cca 1,46 procenta.

4.2.2 Odpisy daňových nedoplatků

Možné příčiny a souvislosti změn v sumách nedoplatků evidovaných danými finančními úřady, resp. Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích se pokusím nalézt v následující části své práce. Nejprve se budu věnovat odpisům daňových nedoplatků. Odpisy nedoplatku je možné provádět v souladu s § 66 ZSDP tak, jak je uvedeno v teoretické části.

Tabulka č. 6 : odpisy daňových nedoplatků¹⁹ dle jednotlivých finančních úřadů (v tis. Kč)

Finanční úřad	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
FÚ v Českých Budějovicích	66	107	140	547 061	129	90 601	327 026
FÚ v Trhových Svinech	0	3 991	1	427	3	1 663	1
FÚ v Týně nad Vltavou	5 622	10 016	2	947	7 223	6 843	79
FÚ v Českém Krumlově	20	10 471	24	16 946	32 182	13 031	41 075
FÚ v Kaplici	1 078	2	1 519	1 317	1 318	3 077	1 035
FÚ v Jindřichově Hradci	7 890	36 102	13 777	9 558	22 662	29 892	12 236
FÚ v Dačicích	0	5 655	0	0	67 336	0	0
FÚ v Třeboni	1 112	0	1	6	7 628	3 262	11 068
FÚ v Písku	170	26	95 349	152 137	52 684	73 510	237 866
FÚ v Milevsu	366	716	59 922	25 310	179	2 319	2 706
FÚ v Prachaticích	4 353	8 549	8 148	42 092	7 386	455	41
FÚ ve Vimperku	3 013	42 288	2 725	40	5	9 850	4 238
FÚ ve Strakoniciích	13	5 057	12 198	87 853	7	77 083	85 274
FÚ v Blatné	24	2 217	2	12 877	10 989	1 677	2 272
FÚ ve Vodňanech	313	5	20	729	13	4 154	1 573
FÚ v Táboře	13 881	96 845	139 608	41 538	44	108 933	93 014
FÚ v Soběslavi	10	118	3 291	4 192	1 735	8 338	12 432
FŘ CELKEM	37 931	222 165	336 724	943 027	211 472	434 687	831 894

Pramen: interní zdroje Finančního ředitelství v Českých Budějovicích; vlastní zpracování. 2010. [34]

Vztah mezi tabulkou č. 4, která zachycuje záporné zůstatky osobních daňových účtů a tabulkou č. 6, která zachycuje odpisy daňových nedoplatků je zcela jasný. Odpisem

¹⁹ Dle § 66 ZSDP.

daňového nedoplatku dochází k tomu, že odepsaný nedoplatek již není vykazován jako záporný zůstatek osobního daňového účtu. Tento nedoplatek je správcem daně nadále evidován na příslušném podúčtu, daňový dlužník není o odpisu nijak zpravován, ovšem v sestavách, které zachycují daňové nedoplatky, se již nevyskytuje. Jednotlivé úřady budou zhodnoceny dle pořadí, ve kterém jsou uvedeny v tabulce.

Nejvyšší sumu celkových nedoplatků ze všech finančních úřadů evidoval Finanční úřad v Českých Budějovicích. Také suma odpisů za tento úřad je nejvyšší. Odepsané nedoplatky zde v prvních třech letech nedosahovaly nijak dramatické výše. Pokud sečteme odpisy za roky 2003, 2004 a 2005, zjistíme, že tento úřad za toto období odepsal cca 313 tis., což s ohledem na výši nedoplatků představuje částku téměř zanedbatelnou. Toto konstatování však rozhodně neplatí pro rok následující, kdy došlo k odepsání daňových nedoplatků ve výši cca 547 mil. Kč. Tento údaj je nejvyšší odepsanou sumou nedoplatků za rok 2006 ze všech sledovaných finančních úřadů. Ke konci roku 2006 evidoval FÚ v Českých Budějovicích nedoplatky ve výši cca 740 mil. Kč, což oproti roku 2005 představovalo meziroční snížení o cca 39 mil. Kč. Pokud by nedošlo k odpisům daňových nedoplatků, dosáhly by celkové nedoplatky vykázané k 31. 12. 2006 místo cca 740 mil. Kč celkové výši cca 1,287 mld. Kč. Meziročně bychom místo snížení o cca 39 mil. Kč hovořily o zvýšení o cca 508 mil. Kč. Na těchto údajích je zcela markantní, jakým způsobem se mění vypovídací schopnost údaje o záporných zůstatcích osobních daňových účtů, pokud tuto sumu vidíme bez souvislostí v podobě odepsaných nedoplatků. Odpisy tak uměle snižují celkovou sumu evidovaných pohledávek finančních úřadů za daňovými dlužníky. Podobným způsobem ovlivnily roční odpisy údaje za rok 2008 a 2009. V roce 2008 odepsal FÚ v Českých Budějovicích celkovou sumu ve výši cca 91 mil. Kč a v roce 2009 dokonce cca 327 mil. Kč. Při tom oproti údaji ke konci roku 2007 došlo k 31. 12. 2008 (přes uvedenou výši odpisů) k meziročnímu nárůstu o cca 146 mil. Kč, a to na částku cca 860 mil. Kč. V průběhu roku 2009 se nedoplatky evidované tímto úřadem snížily o cca 69 mil. Kč na cca 790 mil. Kč, ovšem především díky odpisům ve výši cca 327 mil. Kč. Tato částka byla současně nejvyšší odepsanou sumou finančním úřadem v rámci FŘ v Českých Budějovicích za rok 2009. Celkově tento finanční úřad v letech 2003 – 2009 odepsal nedoplatky ve výši cca 965 mil. Kč, tedy téměř jednu miliardu Kč. Pokud bychom (čistě teoreticky) odpisy pro nedobytnost nadále evidovaly jako záporné zůstatky osobních daňových účtů, hovořily bychom na konci roku 2009 u tohoto finančního úřadu o nedoplatcích ve výši cca 1,756 mld. Kč.

Tento teoretický pohled samozřejmě současně abstrahuje od promlčecí, resp. prekluzní lhůty. Důležitá je ovšem skutečnost, že tato částka není uhrazena daňovými dlužníky. Jinak řečeno: tato obrovská odepsaná suma se nestane příjmem státního rozpočtu. Odpisem daňového nedoplatku nedoplatek daňového dlužníka nezaniká, ovšem pokud jsou již nedoplatky odepsány, děje se tak z odůvodněných příčin a předpoklad uhrazení těchto nedoplatků je v drtivé většině naprosto nereálný. Případy, že by byly nedoplatky, které finanční úřad vyhodnotí jako nedobytné, uhrazeny, jsou zcela ojedinělé. Pravděpodobnost jejich promlčení naopak téměř hraničí s jistotou.

Druhým úřadem, jehož vývoj bude hodnocen, je FÚ v Trhových Svinech. Tento úřad zaznamenal v letech 2003 – 2009 nárůst vykazovaných nedoplatků o cca 16 mil. Kč. Z původních cca 14 mil. Kč (rok 2003) došlo ke zvýšení tohoto ukazatele na cca 40 mil. Kč. Za toto období odepsal FÚ v Trhových Svinech cca 6 mil. Kč. Nejvyšší odpisy byly provedeny v roce 2004, kdy bylo za nedobytné nedoplatky označeno cca 4 mil. Kč. Odepsaná částka není s ohledem na celkové odpisy evidované za FŘ v Českých Budějovicích nijak zásadní, ani celkové nedoplatky nejsou příliš vysoké.

Vyšší sumu odpisů zaznamenal srovnatelně velký FÚ v Týně nad Vltavou. Celkově zde bylo odepsáno cca 31 mil. Kč. Největší podíl na této částce nese rok 2005, kdy došlo k odpisu cca 10 mil. Kč. V roce 2003 odepsal tento finanční úřad cca 6 mil. Kč, v roce 2006 cca 1 mil. Kč, v roce 2007 cca 7 mil. Kč a v roce 2008 cca 7 mil. Kč. V letech 2005 a 2007 nebyly odepsané částky vyšší než 80 tis. Kč. Celkově došlo (i díky uvedeným odpisům) ke snížení evidovaných nedoplatků o cca 4 mil. Kč z částky cca 27 mil. Kč (za rok 2003) na cca 24 mil. Kč (za rok 2009).

FÚ v Českém Krumlově odepsal v letech 2003 a 2005 nedoplatky ve výši cca 20 tis. Kč, v ostatních letech se již jednalo o částky vyšší než 10 mil. Kč. V roce 2004 bylo tímto správcem daně rozhodnuto o odpisu nedoplatků ve výši 10 mil. Kč, v roce 2006 pak ve výši cca 17 mil. Kč, v roce 2007 to bylo cca 32 mil. Kč, v roce 2008 13 mil. Kč a v průběhu roku 2009 zde bylo odepsáno cca 41 mil. Kč. Celkově tento finanční úřad v letech 2003 – 2009 odepsal nedoplatky v hodnotě téměř 114 mil. Kč. Přes odpis této částky došlo na FÚ v Českém Krumlově v uvedeném období k nárůstu nedoplatků z cca 78 mil. Kč na téměř 138 mil. Kč.

Poměrně stabilní vývoj daňových nedoplatků na FÚ v Kaplici doplňují rovnoměrné odpisy na tomto úřadě. V letech 2003 – 2009 odepsal tento správce daně cca 9 mil. Kč. U odpisů daňových nedoplatků pro nedobytnost ve sledovaných letech vyčnívají pouze rok 2004, kdy byly odepsány nedoplatky za cca 2 tis. Kč a rok 2008, kdy bylo odepsáno více než 3 mil. Kč. V tomto období zde přes uvedené odpisy celkově došlo k nárůstu nedoplatků z cca 25 mil. Kč na 31 mil. Kč.

Podstatně větší odpisy daňových nedoplatků eviduje FÚ v Jindřichově Hradci. Odpisy za sledované období ve výši cca 132 mil. Kč řadí tento finanční úřad (dle celkové odepsané sumy) na páté místo. Odpisy tohoto správce daně byly v jednotlivých letech značně rozdílné, v roce 2003 cca 8 mil. Kč; následující byla odepsána nejvyšší částka za uvedené období, a to cca 36 mil. Kč. V roce 2005 rozhodl FÚ v Jindřichově Hradci o odpisu cca 14 mil. Kč, za rok 2006 eviduje odpis cca 10 mil. Kč, za rok 2007 pak cca 23 mil. Kč. Po odepsání cca 30 mil. Kč v roce 2008 zde v průběhu roku 2009 odepsali více než 12 mil. Kč. Zvýšení sumy vykázaných daňových nedoplatků z cca 155 mil. Kč (rok 2003) na cca 185 mil. Kč (rok 2009) a uvedené odpisy vypovídají o tom, že ani tento finanční úřad nemůže hovořit o dobré platební morálce spravovaných daňových subjektů.

Zajímavé výsledky vykázal FÚ v Dačicích. V letech 2003, 2005, 2006, 2008 a 2009 zde byly odpisy nulové. Za rok 2004 tento úřad odepsal cca 6 mil. Kč a v roce 2007 zde rozhodli o odpisu více než 67 mil. Kč. Tato částka současně představovala nejvyšší odepsané nedoplatky evidované finančním úřadem v rámci FŘ v Českých Budějovicích za rok 2007. Celkové nedoplatky evidované tímto úřadem doznaly snížení, a to z původních cca 64 mil. Kč (rok 2003) na cca 48 mil. Kč. Celkové odpisy činily cca 73 mil. Kč. Zlomovým rokem byl právě rok 2007, kdy díky jednorázovému odpisu nedoplatků jediného dlužníka došlo meziročnímu snížení nedoplatků z cca 69 mil. Kč (2006) na cca 44 mil. Kč (2007). Pokud bychom abstrahovali od jednorázového odpisu, hovořily bychom, místo celkového snížení o cca 25 mil. Kč, o zvýšení o cca 42 mil. Kč.

Srovnatelně velký FÚ v Třeboni neodepsal zdaleka tolik. Odpisy za rok 2003 zde dosáhly výše přes jeden mil. Kč, v dalších třech letech pak byly odepsány naprosto zanedbatelné částky. V roce 2007 bylo rozhodnuto o odpisu cca 8 mil. Kč, v roce 2008 o odpisu cca 3 mil. Kč a nejvyšší odpisy zde vykázali za rok 2009, a to ve výši cca 11 mil. Kč. Celkově

zde za sledované roky bylo odepsáno přes 23 mil. Kč. I přes tento odpis zaznamenal vývoj daňových nedoplatků na FÚ v Třeboni postupné zvýšení z cca 63 mil. Kč (rok 2003) na cca 71 mil. Kč (za rok 2007).

Jak bylo uvedeno výše, největší snížení celkových nedoplatků bylo zaznamenáno úřadem v Písku. Postupné snížení z cca 433 mil. Kč (2003) na 169 mil. Kč (2009) představuje změnu o 264 mil. Kč. V tabulce č. 6 zachycující odpisy dle jednotlivých finančních úřadů můžeme vidět hlavní důvod tohoto snížení. Tento finanční úřad postupně odepsal téměř 612 mil. Kč a tato skutečnost jej dle tohoto ukazatele řadí hned za FÚ v Českých Budějovicích. Odpisy ve výši cca 95 mil. Kč za rok 2005, cca 152 mil. Kč za rok 2006, cca 53 mil. Kč za rok 2007, cca 74 mil. Kč za rok 2008 a cca 238 mil. Kč za rok 2009 můžeme označit za skutečně vysoké. Zajímavé je, že ani v jednom roce nepředstavovaly uvedené odpisy absolutně nejvyšší údaj a vždy existoval nějaký finanční úřad, který odepsal ještě vyšší sumu evidovaných nedoplatků. I zde můžeme vidět, jakým způsobem mohou odpisy ovlivnit vykazované celkové daňové nedoplatky za finanční úřad.

Odpisy za jednotlivé roky vykázané FÚ v Milevsku se v letech 2003, 2004 a 2007 pohybovaly v řádech stovek tisíc. V roce 2005 zaznamenal tento úřad odpisy ve výši téměř 60 mil. Kč, v následujícím roce zde pak byly odepsány nedoplatky ve výši cca 25 mil. Kč. Během roku 2008 zde odepsaly cca 2 mil. Kč a v roce 2009 cca 3 mil. Kč. Z uvedených čísel je patrné, že odpisy za sledované období celkem dosáhly výše cca 92 mil. Kč. Suma záporných zůstatků osobních daňových účtů na FÚ v Milevsku, přes tento poměrně vysoký údaj odpisů, zaznamenala zvýšení o cca 50 mil. Kč z původních cca 27 mil. Kč (rok 2003) na hodnotu cca 77 mil. Kč (za rok 2009).

FÚ v Prachaticích rozhodl v letech 2003 – 2009 o odpisu cca 71 mil. Kč. Největší částka z této sumy byla odepsána v průběhu roku 2006 a dosáhla výše cca 42 mil. Kč. V letech 2008 a 2009 byly na tomto úřadě odepsány nedoplatky v celkové hodnotě cca 500 tis. Kč. V ostatních letech se zde roční odpisy pohybovaly mezi 4 mil. Kč a 9 mil. Kč. Vývoj celkových nedoplatků zaznamenal v uvedeném období snížení z cca 79 mil. Kč (rok 2003) na cca 49 mil. Kč (rok 2009). Největší meziroční snížení bylo zaznamenáno právě v roce 2006 a oproti předešlému roku činilo cca 13 mil. Kč.

Ještě výraznější snížení nedoplatků zaznamenal FÚ ve Vimperku. Suma záporných osobních daňových účtů se zde v průběhu uvedených let snížila z cca 80 mil. Kč na cca 34 mil. Kč. Odpisy na tomto snížení nesly podíl cca 62 mil. Kč, a to především díky odepsaným nedoplatkům v roce 2006 ve výši cca 42 mil. Kč. Z uvedeného je opět patrné, že i zde fakticky došlo ke zvýšení neuhrazených daňových povinností.

O téměř 60 mil. Kč se snížily také vykázané nedoplatky na FÚ ve Strakoniciích. Suma evidovaných daňových nedoplatků zde k 31. 12. 2009 činila cca 110 mil. Kč. Tento pozitivní údaj ovšem opět výrazným způsobem ovlivnily nedoplatky, které byly odepsány pro nedobytnost. Za roky 2003 a 2007 zde bylo celkem odepsáno pouhých cca 20 tis. Kč, ovšem v dalších letech byly již realizovány odpisy v podstatně vyšších hodnotách. Za rok 2004 cca 5 mil. Kč, za rok 2005 cca 12 mil. Kč, výrazné částky však byly odepsány ve zbývajících letech. Rok 2006 zde představuje odpisy ve výši cca 88 mil. Kč, rok 2008 cca 77 mil. Kč a rok 2009 cca 85 mil. Kč. Celkem zde bylo odepsáno cca 267 mil. Kč a v tomto kontextu můžeme těžko považovat snížení celkových nedoplatků o cca 60 mil. Kč za pozitivní výsledek. Uvedená suma odepsaných nedoplatků řadí FÚ ve Strakoniciích na čtvrté místo dle celkových odpisů.

Suma nedoplatků evidovaná FÚ v Blatné se v průběhu období nijak výrazně neměnila. Stav ke konci roku 2003 a ke konci roku 2009 se lišil o necelý milion korun. K 31. 12. 2009 zde evidovali cca 51 mil. Kč neuhrazených daňových povinností. Tato nevýrazná změna byla zaznamenána přes to, že zde v letech 2003 – 2009 odepsaly nedoplatky v celkové výši cca 30 mil. Kč. Nejvyšší odpisy zde byly provedeny v roce 2006 (cca 13 mil. Kč) a v roce 2007 (cca 11 mil. Kč). Přes tyto odpisy však došlo v roce 2006 ke zvýšení celkových daňových nedoplatků na tomto úřadě o cca 500 tis. Kč. Meziroční snížení celkové sumy evidovaných nedoplatků 2006/2007 činilo 4,5 mil. Kč, a to přes odpis cca 11 mil. Kč. V ostatních pěti sledovaných letech zde odpisy daňových nedoplatků celkem činily cca 6 mil. Kč, nebyly tedy nijak výrazné.

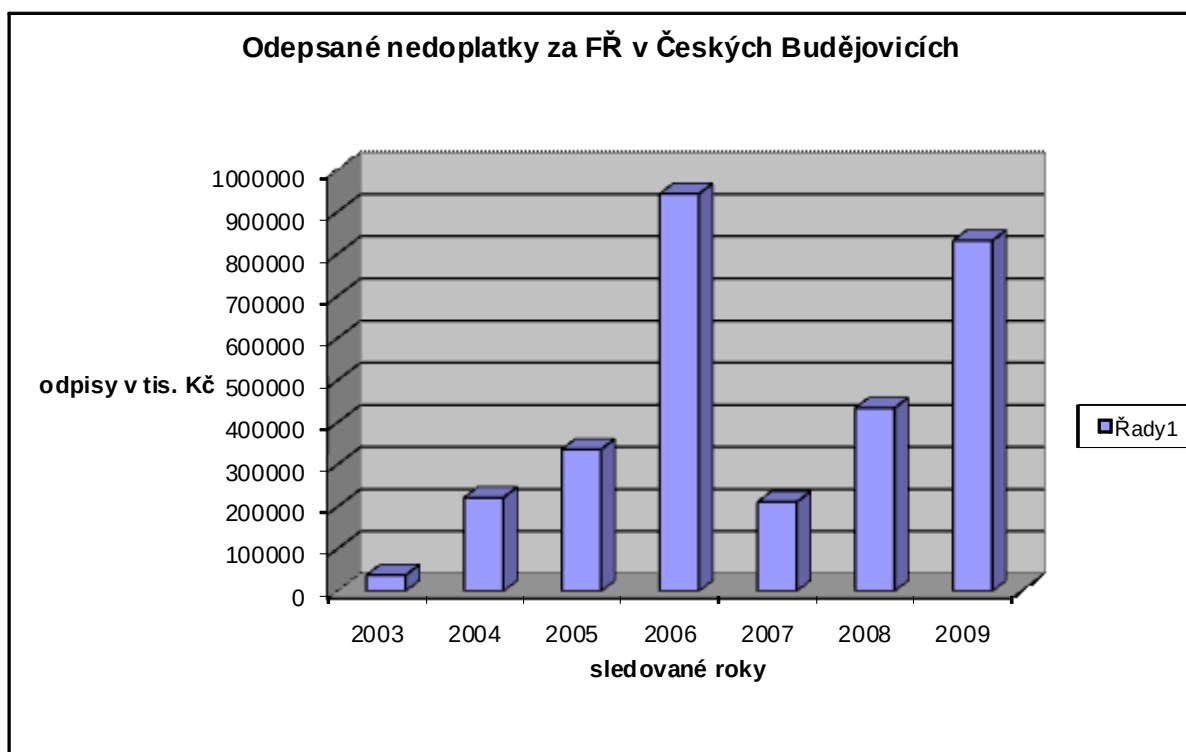
Pokud při sledování vývoje daňových nedoplatků u FÚ ve Vodňanech pomineme meziroční změnu 2004/2005 o cca 12 mil. Kč, můžeme i zde hovořit o velmi stabilním stavu celkové sumy. V průběhu sledovaných let zde došlo ke snížení tohoto ukazatele o cca 8 mil. Kč. Suma se snížila z původních cca 44 mil. Kč (2003) na cca 36 mil. Kč, které uvedený finanční úřad

evidoval k 31. 12. 2009. Necelých 7 mil. Kč odepsaných za celé období řadí FÚ ve Vodňanech na druhé místo v pořadí nejnižších odpisů. Převážná část odpisů byla realizována v posledních letech období. Za rok 2008 činila přes 4 mil. Kč a za rok 2009 cca 1,5 mil. Kč.

Na druhém místě dle nejvyšších odpisů je naopak FÚ v Táboře. Tento úřad v průběhu sedmi uvedených let čtyřikrát odepsal nejvyšší částku nedoplatků ze všech finančních úřadů FŘ v Českých Budějovicích. Bylo to v letech 2003 (cca 14 mil. Kč), 2004 (cca 97 mil. Kč), 2005 (cca 140 mil. Kč) a 2008 (cca 109 mil. Kč). Pro úplnost ještě doplním, že v roce 2006 tento finanční úřad odepsal cca 41 mil. Kč, v roce 2007 pouze cca 44 tis. Kč a v roce 2009 cca 93 mil. Kč. Celková suma odepsaných nedoplatků v letech 2003 -2009 ve výši téměř půl miliardy Kč (cca 494 mil. Kč) představuje obrovskou částku zákonem uložených daňových povinností, které měly být (a nebyly) součástí veřejných financí České republiky. Snížení nedoplatků evidovaných tímto úřadem z cca 516 mil. Kč (2003) na cca 354 mil. Kč (2009) můžeme v tomto kontextu opravdu těžko považovat za pozitivní údaj.

Posledním úřadem, který ještě bude z hlediska odpisů hodnocen, je FÚ v Soběslavi. Tento finanční úřad v letech 2003 – 2009 celkem odepsal cca 30 mil. Kč. Také zde bylo pro nedobytnost odepsáno více nedoplatků na konci období. Za rok 2008 to bylo cca 8 mil. Kč a za rok 2009 cca 12 mil. Kč. V ostatních letech nebyly odpisy nijak výrazné. Za rok 2005 zde činily cca 3 mil. Kč, za rok 2004 cca 4 mil. Kč a za rok 2007 cca 2 mil. Kč. V letech 2003 a 2004 byly v součtu odepsány nedoplatky ve výši necelých 130 tis. Kč. Vývoj evidované sumy nedoplatků zaznamenal celkové snížení o cca 9 mil. Kč, a to z cca 42 mil. Kč (2003) na cca 33 mil. Kč (2009).

Graf č. 2 – Odepsané nedoplatky za FŘ v Českých Budějovicích za sledované roky



Pramen: interní zdroje Finančního ředitelství v Českých Budějovicích; vlastní zpracování. 2010. [34]

Záporné nedoplatky evidované za FŘ v Českých Budějovicích činily ke konci roku cca 2,239 mld. Kč. Z výše uvedené tabulky a textu je patrné, že ve sledovaných letech bylo podřízenými finančními úřady rozhodnuto o odpisech v celkové výši cca 3,018 mld. Kč. Nejvyšší suma za finanční ředitelství byla odepsána v roce 2006 a činila cca 943 mil. Kč. Velmi vysoká částka byla uvedenými finančními úřady odepsána také v roce 2009 a činila cca 832 mil. Kč. V ostatních letech byly odepsány částky nižší, nikoliv však nízké. Za rok 2003 cca 38 mil. Kč, za rok 2004 cca 222 mil. Kč, za rok 2005 cca 337 mil. Kč, za rok 2007 cca 211 mil. Kč, za rok 2008 cca 434 mil. Kč. Tato čísla jsou obrovská a dovolím si tvrdit, že jsou alarmující, pokud si uvědomíme, že hovoříme pouze o jednom finančním ředitelství z osmi a sledujeme vývoj během „pouhých“ sedmi let. Samozřejmě nemá význam evidovat stále nedoplatky včetně těch, u kterých není předpoklad úhrady, ale jistě by bylo objektivnější, pokud by byl vedle údajů o celkových záporných osobních daňových účtech doplněn údaj o nedoplatkách odepsaných na základě rozhodnutí finančních úřadů.

Z daňových nedoplatků evidovaných k 31. 12. 2009 pak kvalifikovaný odhad hovoří o tom, že cca polovina z nich je nedobytná (cca 810 mil Kč na vlastních daních a cca 300 mil. Kč na příslušenství daní). Tato odhadnutá suma je tvořena nedoplatky přihlášenými

do konkurzních a insolvenčních řízení, nedoplatky zadlužených obchodních společností v likvidaci, přičemž se jedná zejména o situace, kdy likvidátor podá návrh na zahájení insolvenčního řízení až v době, kdy společnost prokazatelně nemá žádný majetek a soud tento insolvenční návrh zamítne pro nedostatek majetku dlužníka. Dále je zde začleněno zrušení konkurzu pro nedostatek majetku dlužníka nebo po splnění rozvrhového usnesení (kdy nedoplatky správce daně nebyly částečně uspokojeny), dochází ke zrušení právnické osoby a k jejímu následnému výmazu z obchodního rejstříku. Dále jsou zde zahrnuty nedoplatky dlužníků, u nichž není známo místo pobytu nebo se jedná o fiktivní sídla různých společností. Součástí jsou také nedoplatky subjektů, u kterých nebyl správci daně zjištěn žádný majetek, který by mohl sloužit k úhradě nedoplatků. Velkým důvodem je také narůstající platební neschopnost v určitých odvětvích z důvodu hospodářské recese, včetně tzv. platební neschopnosti druhotné.

4.2.3 *Nedoplatky vymáhané a vymožené*

Níže uvedená tabulka č. 7 zachycuje počty vymáhaných a vymožených nedoplatků finančními úřady příslušnými FŘ v Českých Budějovicích dle jednotlivých let. Částka vymáhaných nedoplatků uvádí, jaká částka z celkových evidovaných nedoplatků byla nebo je vymáhána exekučně. Rozdíl mezi sumou nedoplatků a touto částkou tvoří splatné daňové nedoplatky, které jsou finančními úřady evidovány. Část těchto nedoplatků nemusí být předána k vymáhání, jedná se o daňové povinnosti po lhůtě splatnosti. U evidovaných daňových nedoplatků ve vymáhání je počet případů dán počtem neuhrazených předpisných a odpisných vět (dále jen „POV“) k poslednímu dni sledovaného období. U evidovaných vymožených daňových nedoplatků představuje částka sumu nedoplatků, které byly předány k vymáhání a následně byly uhrazeny. Počtem vymožených nedoplatků rozumíme počet POV, u kterých došlo v období od 1. 1. do 31. 12. daného roku k úhradě.

Tabulka č. 7 - Nedoplatky vymáhané a vymožené za FŘ v Českých Budějovicích

Rok	Nedoplatky vymáhané*		Nedoplatky vymožené**		Podíl vymožených nedoplatek z vymáhaných nedoplatek (%) [MM1]
	Počet případů	Částka (tis. Kč)	Počet případů	Částka (tis. Kč)	
2003	44 074	1 262 948	19 260	199 140	15,8%
2004	55 865	1 582 682	20 767	192 165	12,1%
2005	62 275	1 672 510	22 922	234 722	14,0%
2006	61 358	1 576 503	24 458	251 655	16,0%
2007	61 090	1 581 961	23 705	259 813	16,4%
2008	66 258	1 654 906	24 119	270 079	16,3%
2009	59 415	1 482 275	25 182	279 090	18,8%

Pramen: interní zdroje Finančního ředitelství v Českých Budějovicích; vlastní zpracování. 2010. [34]

*vymáhané ke konci roku

**vymožené za daný rok

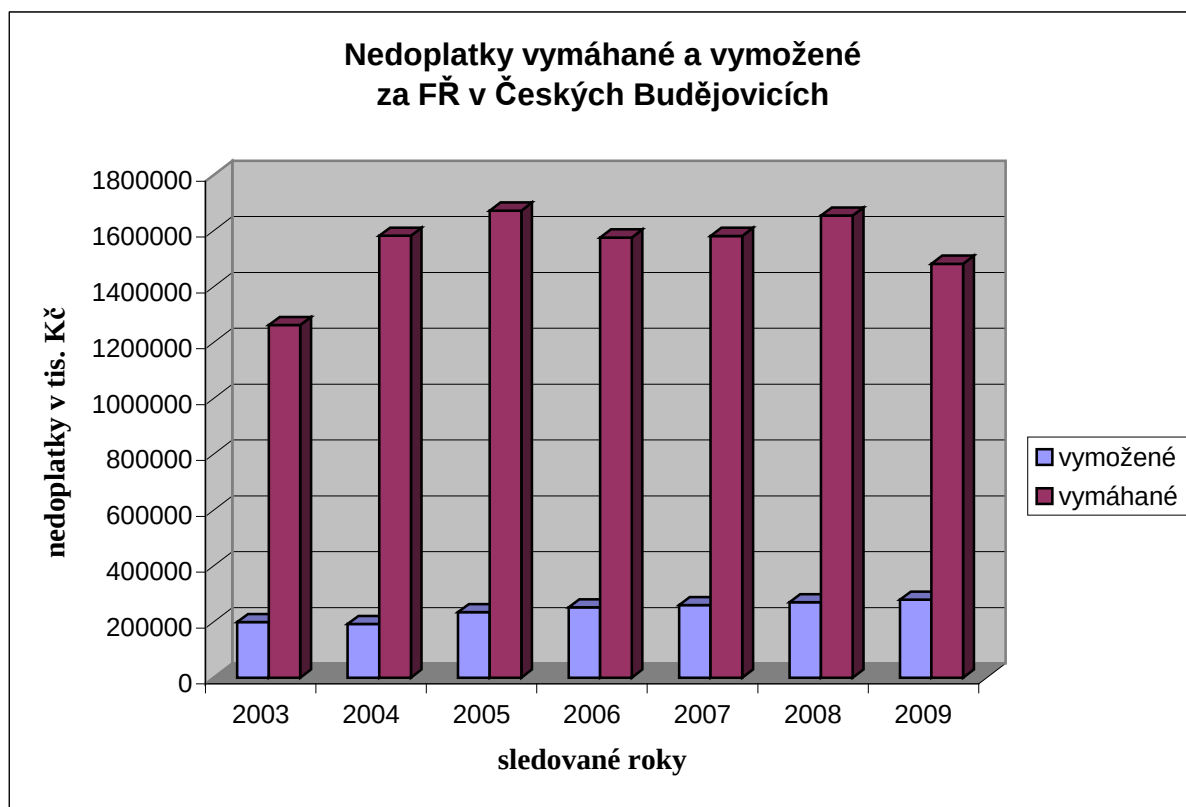
V roce 2003 byl počet vymáhaných POV cca 44 tisíc a vymáhaná částka byla téměř cca 1,263 mld. Kč. Tato částka byla nejnižší za celé období, v dalších letech se pohybovala na vyšší úrovni a také počet případů byl vyšší. Za rok 2004 byly za FŘ v Českých Budějovicích evidovány vymáhané nedoplatky ve výši cca 1,583 mil. Kč, tato částka představovala téměř 56 tisíc případů. V průběhu roku 2005 se oba údaje zvýšily. Částka vzrostla na 1,672 mld. Kč a počet případů přesáhl 62 tisíc. Údaje za roky 2006 a 2007 byly velmi podobné. Počet případů se v těchto letech pohyboval mírně na 61 tisíci a rozdíl v částce vymáhaných nedoplatek byl cca 100 mil. Kč. Za rok 2006 se jednalo o částku cca 1,673 mld. Kč a za rok 2007 cca 1,577 mld. Kč. Rok 2008 představuje zvýšení obou ukazatelů. Počet případů vzrostl na více než 66 tisíc a vymáhaná částka se zvýšila na druhý nejvyšší údaj, a to cca 1,655 mld. Kč. Opačná meziroční změna nastala v posledním sledovaném roce. Počet vymáhaných nedoplatek se snížil na cca 59 tisíc a vymáhaná částka se snížila na cca 1,482 mld. Kč. Údaje v této tabulce závisí na celkovém počtu nedoplatek předaných k vymáhání, na počtu těchto nedoplatek, které byly vymoženy a na počtu daňových nedoplatek, které byly odepsány.

Nedoplatky vymožené zachycují nedoplatky uhrazené za vybraný rok. Počet těchto nedoplatek meziročně rostl s výjimkou roku 2007, kdy došlo k jeho snížení o cca 800, a to z cca 24,5 tisíc (r 2006) na cca 23,7 tisíce (2007). Nejnižší počet případů tak byl zaznamenán na začátku období, tedy za rok 2003, a činil více než 19 tisíc kusů. Údaj evidovaný za rok 2009 činil více než 25 tisíc vymožených POV. Také celková částka vymožených nedoplatek téměř stabilně rostla. Jediné snížení vymožené částky bylo

zaznamenáno za rok 2004, kdy vymožená částka za rok 2004 byla nižší než za rok předešlý. Konkrétně bylo vymoženo cca 192 mil. Kč, zatímco za rok 2003 bylo finančními úřady vymoženo o cca 7 mil. více, tedy cca 199 mil. Kč. Rok 2005 představoval naopak nejvýraznější zvýšení vymožené částky z uvedených cca 192 mil. Kč na cca 235 mil. Kč. V dalších letech byla již vymožená částka vyšší než čtvrt miliardy Kč. V roce 2006 cca 252 mil. Kč, v roce 2007 cca 260 mil. Kč, v roce 2008 cca 270 mil. Kč a v roce 2009 cca 279 mil. Kč, což je také nejvyšší údaj za sledované roky.

Podíl vymožených nedoplatků z nedoplatků vymáhaných se pohyboval od 12 procent do 19 procent. Nejvyšší údaj byl zaznamenán za rok 2009 a činil 18,8 procenta. Nejmenší podíl byl naopak vykázán za rok 2004 a činil 12,1 procenta. Za rok 2005 to bylo 14 procent. V ostatních letech sledovaného období se tento podíl pohyboval na úrovni 16 procent. Za celé období nebyl zaznamenán výraznější výkyv. Celkový trend vymáhaných a vymožených nedoplatků na sledovaném finančním úřadě je možné sledovat na níže uvedeném grafu.

Graf č. 3 – Nedoplatky vymáhané a vymožené za FŘ v Českých Budějovicích



Pramen: interní zdroje Finančního ředitelství v Českých Budějovicích; vlastní zpracování. 2010. [34]

4.2.4 Způsoby vymáhání v rámci FŘ v Českých Budějovicích

V následující části budou uvedeny způsoby vymáhání daňových nedoplatků na finančních úřadech, které jsou součástí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích. Budou uvedeny dvě tabulky, které kompletně zachycují stav evidovaných nedoplatků. Bude uveden počet případů, ve kterých byl využit ten který způsob vymáhání a současně bude uvedeno, jaká část nedoplatků dosud nebyla exekučně vymáhána.

Tabulka č. 8 - Způsoby vymáhání daňových nedoplatků za FŘ v Českých Budějovicích.

Rok	Příkazáním pohledávky		Srážkou ze mzdy, jiné odměny		Prodejem movitých věcí		Prodejem nemovitostí	
	počet případů	částka (tis. Kč)	počet případů	částka (tis. Kč)	počet případů	částka (tis. Kč)	počet případů	částka (tis. Kč)
2003	10 155	351 768	5 472	110 252	3 388	98 328	214	15 169
2004	7 490	222 200	5 788	148 189	3 110	72 358	303	9 639
2005	9 554	218 873	6 471	157 901	3 390	83 339	424	21 713
2006	8 991	207 615	7 374	145 719	4 305	112 341	363	12 498
2007	2 345	167 676	2 320	168 823	1 110	111 069	107	26 454
2008	2 281	217 220	2 464	189 189	1 191	93 973	123	38 369
2009	2 129	191 893	2 149	153 611	1 146	112 887	107	22 870

Pramen: interní zdroje Finančního ředitelství v Českých Budějovicích; vlastní zpracování. 2010. [34]

Příkazáním pohledávky (zahrnuje jak příkazáním pohledávky na peněžní prostředky na peněžní prostředky daňových dlužníků n účtech vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev, tak příkazáním jiné pohledávky) bylo a stále je nejvíce využívaným způsobem daňové exekuce. V průběhu sledovaném období postupně došlo k výraznému poklesu počtu vymáhaných případů i celkové vymáhané částky. Důvodem bylo postupné uhrazení nebo odepsání vymáhaných nedoplatků. Nejvíce případů tohoto způsobu vymáhání bylo zaznamenáno v roce 2003 a bylo to 10 155 případů. Vymáhaná částka za tento rok činila téměř 352 mil. Kč, tedy nejvíce ze sledovaných let. Velký počet případů ve vymáhání byl zaznamenán také v roce 2004 (7490 případů), v roce 2005 (9554 případů) a 2006 (8991 případů). V letech 2007, 2008 a 2009 nebyl počet případů zdaleka tak velký a pohyboval se nad dvěma tisíci, viz. tabulka č. 7. Celková suma nedoplatků vymáhaných tímto způsobem se kromě roku 2003 pohybovalo kolem 200 mil. Kč. Nejnížší byla v roce 2007, kdy dosáhla výše cca 167 mil. Kč a v roce 2009, kdy téměř dosáhla 192 mil. Kč. V letech 2004, 2005, 2006 a 2008 se tato suma pohybovala od 207 mil. Kč do 223 mil. Kč, tedy na velmi podobné úrovni.

Druhým nejčastěji využívaným exekučním nástrojem byl exekuční příkaz na srážku ze mzdy, jiné odměny z závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod. Také tento způsob vymáhání byl více využíván na začátku období a postupně se snížil. V roce 2003 bylo tímto způsobem vymáháno 5472 případů v celkové částce vyšší, než 110 mil. Kč. V následujících třech letech se počet případů zvyšoval, a to až na nejvyšší počet zaznamenaný v roce 2006. Za tento rok byl tento nástroj v rámci FŘ v Českých Budějovicích využit u 7374 případů. V posledních třech letech se počet případů výrazně snížil a pohyboval se na úrovni počtu exekučních případů příkázáním pohledávky, resp. od 2149 do 2464 případů. Suma nedoplatků vymáhaných tímto způsobem byla paradoxně nejvyšší v roce 2008, a to přes výrazně nižší počet případů oproti počátečním letům. Celkově se tato suma během sledovaných let pohybovala od 110 mil. Kč do 190 mil. Kč a nejčastěji se pohybovala uprostřed tohoto intervalu.

Exekuce prodejem movitých věcí byla finančními úřady v rámci FŘ v Českých Budějovicích využívána více v prvních čtyřech letech sledovaného období. Nejvyššího počtu případů dosáhl tento exekuční nástroj v roce 2006, kdy představoval 4305 případů vymáhaných pohledávek. Do tohoto roku se počet případů pohyboval mírně nad třemi tisíci a po tomto roce se došlo k výraznému poklesu tohoto ukazatele. V letech 2007, 2008 a 2009 se počet případů ustálil mezi 1110 a 1191 případem. Rozdíly mezi sumami vymáhaných nedoplatků tímto způsobem nebyl v jednotlivých letech tak dramatické, jako v počtu případů. Nejvyšší sumy byly dosaženy v letech 2009 (téměř 113 mil. Kč), 2006 (cca 112 mil. Kč) a 2007 (cca 111 mil. Kč). Nejnižší vymáhaná suma byla zaznamenána v roce 2004 a činila cca 72 mil. Kč.

Výrazně nejméně využívaným exekučním nástrojem byl exekuční příkaz na prodej nemovitostí. Počty případů za jednotlivé roky se u tohoto způsobu exekuce pohybují ve stovkách. Největší počet případů byl zaznamenan v roce 2005 a bylo to 424 případů. Nejnižší údaj 107 případů byl zaznamenan ve dvou letech, a to 2009 a 2007. Také částky vymáhané tímto způsobem byly v jednotlivých letech nižší, než u předcházejících způsobů vymáhání. Nejméně daňových nedoplatků bylo tímto způsobem vymáháno v roce 2004 a bylo to cca 10 mil. Kč. Naopak nejvyšší vykázaná suma byla za rok 2008 a byla ve výši cca 38 mil. Kč.

Pro úplnost bude níže uvedeno, v jakém rozsahu byly využívány další možnosti správců daně směřující k vymožení evidovaných nedoplatků. V tabulce č. 9 je také uveden počet a sumy nedoplatků, u kterých nebylo vymáhání zahájeno.

Tabulka č. 9 – Další způsoby směřující k vymožení evidovaných nedoplatků a nedoplatky, jejichž vymáhání nebylo ještě zahájeno.

Rok	Požadání soudu o výkon rozhodnutí		Požadání soud. exekutora o provedení exekuce		Přihlášeno do konkurzních řízení		Vymáhání nezahájeno	
	počet případů	částka (tis. Kč)	počet případů	částka (tis. Kč)	počet případů	částka (tis. Kč)	počet případů	částka (tis. Kč)
2003	15	523	0	0	2 534	164 129	22 299	523 232
2004	198	11 399	26	1 574	8 822	566 108	30 128	551 216
2005	263	13 565	39	687	8 961	582 252	33 173	594 180
2006	111	4 509	1	0	8 815	477 055	31 398	616 765
2007	61	1 434	8	6	8 225	390 387	31 452	716 513
2008	14	123	48	279	7 076	322 464	3 200	77 730
2009	61	394	45	249	7 474	306 065	4 075	80 480

Pramen: interní zdroje Finančního ředitelství v Českých Budějovicích; vlastní zpracování. 2010. [34]

Z tabulky č. 9 můžeme mimo jiné vyčíst, jak často využívaly finanční úřady podřízené FŘ v Českých Budějovicích možnosti požádat soud o výkon rozhodnutí. Tento způsob vymožení daňového nedoplatku nebyl příliš často využíván. Nejvíce případů (236) bylo zaznamenáno v roce 2005. V tomto roce byla takto také vymáhána nejvyšší suma nedoplatků, a to více než 13,5 mil. Kč. Poměrně velký počet případů byl zaznamenán také v roce 2004, kdy finanční úřady využily možnost požádat soud o výkon rozhodnutí u 198 případů - v celkové částce vyšší než 11 mil. Kč. Nejnižší počet případů FŘ v Českých Budějovicích zaznamenalo v roce 2008 (14 případů) a v roce 2003 (15 případů). Ani vymáhané částky nebyly v ostatních letech příliš vysoké, přesto ještě v letech 2006 a 2007 dosáhly milionových hodnot. Možnost požádat soudního exekutora o provedení exekuce byla využívána ještě méně. Pouze v roce 2004 takto byla vymáhána celková suma vyšší, než 1 mil. Kč. V letech 2003 nebyl tento způsob využit vůbec a v roce 2006 v jednom případě, a to v částce nižší než 500 Kč. Pouze v letech 2008 a 2009 byl počet případů vyšší než 40, přesto se součet vymáhaných částek pohyboval na úrovni 250 tis. Kč.

Přihlašování daňových nedoplatků do konkurzních řízení je podstatně častějším jevem. Tato zákonná povinnost je bohužel velmi častým stavem, ve kterém se nachází velké sumy evidovaných nedoplatků.

Výrazně nejnižší počet přihlášených nedoplateků a současně nejnižší součet přihlášených částek byl zaznamenán v roce 2003. Suma vy výši cca 164 mil. Kč představovala 2534 případů. V roce 2004 došlo k výraznému nárůstu obou sledovaných údajů. Počet případů se zvýšil na 8822 a částka přihlášená do konkurzů dosáhla výše cca 566 mil. Kč. Meziroční změna 2004/2005 nebyla nijak dramatická a obě veličiny se ustálily během roku 2005 na přibližně stejné úrovni, na jaké byly ke konci roku 2004. V dalších letech docházelo k postupnému snižování celkové částky evidované jako přihlášky do konkurzů. Důvodem byly postupně končící konkurzy a následné částečné úhrady či (podstatně častější) odpisy přihlášených nedoplateků. Toto konstatování platí také pro snižující se počet případů těchto nedoplateků. Sestupný trend platil až do roku 2008. Počet nedoplateků přihlášených do konkurzních řízení se mezi koncem roku 2008 a 2009 zvýšil o 398, a to na počet 7474 evidovaný k 31. 12. 2009. Celková suma přihlášených nedoplateků evidovaná k tomuto datu činila více než 306 mil. Kč.

Nedoplatky, u nichž nebylo vymáhání zahájeno se v letech 2003 – 2005 stále zvyšovaly, a to až na celkovou sumu cca 717 mil. Kč, která byla evidována ke konci roku 2007. Rok 2008 však znamenal výraznou změnu trendu. Meziročně došlo ke snížení evidované sumy nedoplateků o cca 638 mil. Kč. Počet případů nevymáhaných nedoplateků rostl v prvních třech letech, v průběhu roku 2006 byl zaznamenán pokles tohoto ukazatele, když nijak dramatický. Výrazné snížení bylo zaznamenáno, stejně jako u celkové sumy, v roce 2008. Z počtu 31 452 případů, který byl evidován na konci roku 2007, došlo ke snížení na 3200 případ evidovaných ke konci roku 2008. Na této dramatické změně měly podíl z části odpisy evidovaných nedoplateků, dále vyřazení nedoplateků z vymáhání z důvodu konkurzu či insolvence a samozřejmě také započetí vymáhání u části těchto nedoplateků.

5 PROBLÉMY VYMÁHÁNÍ DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ

Úvodem je třeba uvést, že největším problémem, který má zásadní vliv na efektivitu výběru daní, jsou již řadu let konkurzní řízení. Tento problém se místo zlepšování neustále prohlubuje. Konkurzy probíhající opravdu dlouhou dobu stále nekončí a naopak roste počet dalších, které se dlouhotrvajícími stávají. Tato problematika přetrvává i začátkem roku 2010, kdy nejsou výjimkou konkurzní řízení trvající 10 a více let. Všeobecně je celková výtěžnost z konkurzních řízení velice nízká. Lze očekávat, že platný zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, bude postupem času uvedené problémy eliminovat. Velké množství probíhajících konkurzů v působnosti Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (a nejen v jeho působnosti) bude ještě dlouhou dobu ovlivňovat celkových výsledků vymáhání

Nepříliš šťastně je řešen také zajišťovací příkaz. Proti zajišťovacímu příkazu se daňový subjekt může odvolat, přičemž toto odvolání nemá odkladné účinky. V případě, že odvolací orgán nerozhodne o odvolání do třiceti dnů po jeho podání, pozbývá zajišťovací příkaz platnosti. Legislativní úprava lhůty pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu není však pro správce daně právě ideální. Pokud totiž odvolání není úplné a je třeba je doplnit, musí správce daně vydat výzvu k doplnění podání, dle § 48 odst. 5 ZSDP. Vydání této výzvy ovšem nezastavuje běh třicetidenní lhůty pro vyřízení odvolání.

Mezi dlouhodobé a závažné problémy je nutné zařadit společnosti s ručením omezeným. Jednatelé a společníci těchto obchodních společností se velmi jednoduchým způsobem zbavují odpovědnosti, opouštějí tyto společnosti zatížené nemalými závazky a zakládají společnosti nové. Po ukončení činnosti těchto společností není možné s nikým jednat o vzniklých daňových nedoplatecích, neboť se na adresách uvedených v obchodním rejstříku nevyskytují. Na tyto společnost není evidován žádný majetek, ze kterého by bylo možné uhradit daňové nedoplatky a pokud mají společníci splacené své zákonné vklady do podnikání, není často naděje ani na jakékoliv plnění z případné likvidace či konkurzu.

Velmi rozšířeným problémem se v posledních letech stávají exekuce vedené ze strany exekutorských úřadů. Tito exekutoři např. vydají exekuční příkaz na prodej nemovitosti a současně se s dlužníkem dohodnou na splátkách. Jimi vydaný exekuční příkaz tak ve své

podstatě slouží k zajištění nedoplatku po celou dobu, dokud není nedoplatek exekutorskému úřadu uhrazen. Správce daně přihlásí své pohledávky do zahájeného řízení a čeká, zda exekutorský úřad provede dražbu a následně uspokojí přihlášené daňové pohledávky.

Komplikovaný je např. návrh soudu na vydání předběžného opatření, k čemuž je třeba složit jistotu. V souladu s ustanovením § 75b odst. 1) OSŘ, musí žalobce složit jistotu ve výši 50 tis. Kč k zajištění náhrady škody nebo jiné újmy žalovaného. Skládání jistoty v případě, že navrhovatelem je finanční úřad resp. stát, lze považovat za nadbytečné. Finanční prostředky jednoho státního orgánu jsou složeny na účet druhého státního orgánu. Nemůže být pochyb o tom, že v případě nařízené náhrady způsobené škody by na základě pravomocného rozhodnutí soudu bylo ze strany finančního úřadu plněno. Pro upřesnění je třeba zdůraznit, že v návrhu na vydání předběžného opatření je zpravidla žalovanému zakázáno převést věci na třetí osobu, nebo zatížit věci ve prospěch jiné osoby, jedná se tedy o povinnosti, které jsou běžnou součástí každého rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

Při zjišťování bankovních účtů daňových dlužníků není výjimkou že, peněžní ústav řádně odpoví na výzvu k součinnosti třetích osob a ve své odpovědi finančnímu úřadu uvede číslo účtu s peněžními prostředky. Po vydání exekučního příkazu je však často doručena odpověď od banky, ve které sděluje, že účet daňového dlužníka byl již zrušen. S ohledem na náklady související se zahájením a ukončením daňové exekuce je v tomto kontextu velmi těžké zvolit hranici výše nedoplatku, od které přistupovat k vydání exekučního příkazu. Stále častěji se také stává, že informace z nosičů dat, prostřednictvím nichž banky zasílají své odpovědi, nelze přečíst a výzva k součinnosti se musí opakovat. Dané problémy vznikají tím, že každý z peněžních ústavů má jiné programové vybavení. Tento problém by vyřešilo zavedení jednotného, pro všechny banky akceptovatelného, stupně programového vybavení.

Ve sledovaném období se na Finančním ředitelství v Českých Budějovicích potvrzuje trend prohlubování problémů s výkonem rozhodnutí prodejem movitých věcí. Na trhu se objevuje velmi levné zboží a při prodeji v dražbě nemá veřejnost zájem o použité zboží zabavené v domácnostech, popř. provozovnách. Když už finanční úřady draží nové zboží zabavené v obchodech, o které je u veřejnosti zájem, rovná se výtěžek často vyvolávací ceně, která činí 1/3 úředně stanovené ceny. V dnešní době, kdy záruční lhůta u zboží z obchodu trvá 2 roky, není ze strany veřejnosti zájem o věci bez garance. V případě použitého zboží lze očekávat

výtěžek z dražby velmi nízký, který často nepostačuje ani k úhradě nákladů za výkon prodeje, které správce daně musí ze zákona daňovému dlužníkovi předsat.

Za pozitivní krok lze naopak považovat umožnění dálkového přístupu do informačního systému katastru nemovitostí ČR, kdy exekutoři mají k dispozici aktuální evidenci katastru nemovitostí v celé republice. Kladným přínosem je také spolupráce s celními úřady využívaná při vyhledávání majetku a jeho soupisu při exekuci na prodej věci movitých. Informace celníků získané z jejich činnosti jsou při práci exekutorů úspěšně využívány.

5.1 Negativa s ohledem na efektivitu výběru daní

Mezi zásadní problémy vymáhání daňových nedoplatků patří velmi špatná vymahatelnost u obchodních společností. Tyto společnosti nemají žádný majetek, který by mohl být předmětem exekuce, příp. po nárůstu daňových nedoplatků ukončí svoji činnost a stávají se nekontaktními. V převážné většině se jedná o společnosti s ručením omezeným. V této oblasti chybí zákonné omezení, legislativní nástroj, kterým by bylo možné zabránit jednatelům těchto daňových dlužníků v získání nových živnostenských oprávnění nebo v založení nových společností. Vzhledem k tomu, že je jim toto umožněno, mohou ti sami lidé vytvářet další a další daňové nedoplatky. Dlužníky nic nenutí k vypořádání se se státem, kterému dluží daně. Tyto osoby nejsou vystaveny žádnému citelnému postihu. Souvisejícím problémem jsou stále neřešené případy, kdy zcela evidentně dochází k převodům zadlužených společností (opět zejména společností s ručením omezeným) na tzv. bílé koně.

Úkazem, který v posledních letech nabyl na četnosti je špatná spolupráce s některými orgány státní správy. Nejvíce se problémy projevují ve vztahu k České správě sociálního zabezpečení (ČSSZ). Exekuční příkazy na srážku z důchodů se finančním úřadům vracejí několik měsíců po nabytí právní moci s tím, že subjekty, nepobírají žádný důchod nebo s konstatováním, že subjekt zemřel. Správce daně vlastním šetřením často zjistí, že subjekt nezemřel, či důchod pobírá. Není výjimkou, že při dalším kontaktování ČSSZ neodpoví vůbec. Také provádění srážek je často zahájeno až na opětovné upozornění finančním úřadem. Zastavení provádění těchto srážek je často realizováno po dlouhé době a hrozí tak nebezpečí vzniku přeplatku.

Daňové řízení provází neustálé problémy s doručováním písemností, které ve svém důsledku mají vliv na efektivitu vymáhání. U právnických osob často nesouhlasila adresa sídla společnosti s údajem uvedeným v Obchodním rejstříku, sídlo je často uvedeno pouze formálně. Fyzické osoby se často nezdržují na adrese svého trvalého bydliště. Pokračuje trend, kdy občané jako místo pobytu uvádějí adresu obecního nebo městského úřadu. Od 1. listopadu 2009 začal fungovat systém datových schránek pro doručování písemností právnickým osobám, pro které je jejich používání povinné. Ani tento způsob doručování však neřeší neochotu některých poplatníků.

Velkým problémem, který má vliv na efektivitu výběru daní, jsou konkurzní a nově také insolvenční řízení. Zásadním problémem je lhůta pro přihlášení daňových pohledávek do insolvenčního řízení (konkurzu), která je v mnoha případech shodná se lhůtou pro podání daňového přiznání a v podstatě je nemožné stihnout podat řádně přihlášku. Zlepšení, očekávaná od nové právní úpravy se pozitivně projevila pouze určitým zrychlením insolvenčního řízení, nikoliv pokud jde o výtěžnost. Ta zůstává výrazným problémem. Hlavním důvodem je ta skutečnost, že návrhy na prohlášení insolvenčního řízení jsou podávány až v době, kdy dlužník nevlastní žádný majetek. Chybí rovněž možnost aktivní účasti správce daně v průběhu reorganizace dlužníka.

Rovněž přenášení dat z Insolvenčního rejstříku vedeného Ministerstvem spravedlnosti do úlohy ADIS nefunguje zcela korektně. Přenos dat od počátku funguje velmi špatně. Dochází k chybným přenosům jednotlivých událostí z insolvenčního rejstříku, některé události nejsou přenášeny vůbec nebo se naopak do databáze nahrávají místně či věcně nepřislušná řízení či duplicitní záznamy. Nahraná data je nutné neustále kontrolovat a opravovat – tato skutečnost činí problémy v návaznosti na další úlohy v rámci vyměřování v průběhu konkurzu. Komplikací je také rozdílná úroveň programového vybavení bankovních ústavů, kdy zjišťování bankovních účtů dlužníků probíhá pomocí různých medií. Problémy by vyřešilo uplatňování dotazů jednotně přes daňový portál, které se jeví jako uživatelsky nejpříznivější. Pravdou ovšem je, že postupně na tuto formu přechází stále více peněžních ústavů a v brzké době by tento stav mohl být alespoň částečně zlepšen.

Trvalým problémem správců daně je omezený přístup do databází, registrů a evidencí jiných orgánů státní správy. Bezplatný přístup k informacím např. z registrů České správy sociálního

zabezpečení, zdravotních pojišťoven, úřadů práce, z centrálního registru bankovních účtů, motorových vozidel nebo z databáze dlužníků evidovaných u leasingových společností by úspěšnost vymáhání daňových nedoplatků výrazně zlepšil.

Přetrvává problém úpravy zástavního práva. V roce 2010 sice došlo vlivem legislativních změn k právní úpravě ve prospěch daňové správy, avšak zástavní právo dosud nebylo v databázi ADIS zvládnuto a ošetřeno tak, aby rozhodnutí vydaná od 1. 1. 2010 vyhovovala nové právní úpravě § 72 a § 32 odst. 3 ZSDP²⁰ dané novelou č. 304/2009 Sb.²¹. Problematické je také uplatnění zástavního práva na základě zajišťovacího příkazu a v době splatnosti platebního výměru – v této situaci může dojít ke ztrátě výhodnějšího pořadí zástavního práva.

Dalším negativním faktorem je zejména neúnosně narůstající počet střetů exekucí daňových a exekucí vedených soudními exekutory, a to zejména při realizaci exekuce prodejem nemovitostí dlužníků. U tohoto problému správci daně zaznamenávají výrazně rostoucí trend. Finanční úřad není prakticky schopen provést exekuci na nemovitost dlužníka, neboť tato nemovitost je většinou blokována dříve nařízenými exekucemi soudních exekutorů. Metody práce soudních exekutorů často nelze označit za standardní, často jde o evidentní nepřiměřenost exekucí, dále o nečinnost u exekučních řízení nařízených jako první v pořadí atd.

U výkonu rozhodnutí prodejem nemovitostí jsou tak největším problémem legislativní úpravy. Většina nemovitostí daňových dlužníků je zastavena u bank z důvodu poskytnutých bankovní úvěrů, přičemž cena nemovitostí bývá při těchto bankovních zástavách často značně nadhodnocena. V současné době, kdy hlavní iniciativa při prodeji nemovitostí připadá soukromým exekutorům, finanční úřady často přihlašují své pohledávky právě do dražeb prováděných exekutorskými úřady. Hlavní snahou správců daně je zajistit své nedoplatky zástavním právem na nemovitostech a tím získat výhodu pro přednostní uspokojení při případné dražbě. Je téměř pravidlem, že pokud fyzická či právnická osoba dluží na finančním úřadě, má nedoplatky také u dalších státních orgánů (nejčastěji se jedná o závazky u zdravotních pojišťoven a České správy sociálního zabezpečení) či věřitelů ze soukromého

²⁰ Rozhodnutí z databáze ADIS neobsahují odůvodnění, které je zákonnou součástí rozhodnutí o zřízení zástavního práva – dle § 32 odst. 3 ZSPD.

sektoru. Vymáháním těchto pohledávek jsou často pověřováni soudní exekutoři, kteří nejprve vydají exekuční příkaz na prodej nemovitosti a pak zjišťují další možnosti uspokojení pohledávek. Pokud najdou jiný způsob, jak mohou pohledávky vymoci, používají exekuční příkaz na prodej nemovitosti jako jakési zajištění, aniž by nemovitost skutečně prodávali. Finančním úřadům v těchto případech nezbyvá nic jiného, než přihlásit své pohledávky a čekat na další vývoj.

Finanční úřady nemohou exekučně postihnout bankovní účet vedený na manžela (manželku) daňového dlužníka a nelze ani exekuvovat účty u bank, které sice nejsou daňového dlužníka, ale na které prokazatelně chodí jeho finanční prostředky (mzda, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, atd.)²². V posledních letech přetrvává trend poklesu prodejnosti movitých věcí a nemovitostí v dražbách i nadále přetrvává, či se zvyšuje. Finanční prostředky výtěžné z dražeb jsou zanedbatelné v porovnání s náklady řízení.

Při promíjení příslušenství daní se finanční úřady setkávají s případy, kdy daňový dlužník s obtížemi uhradí své daňové povinnosti a dle pokynů Ministerstva financí ČR²³ mu nelze prominout příslušenství daní ani zčásti. Pracovníci vymáhacích oddělení tak nemohou dlužníka nijak motivovat k úhradě, ten rezignuje na daný stav a bez jeho aktivní účasti jsou nedoplatky velice obtížně vymahatelné.

Na konci sledovaného období byl výrazným způsobem zaznamenán vliv hospodářské recese, jejíž dopady se projeví vyšším počtem daňových subjektů, jimž daňové nedoplatky vznikly poprvé, neboť si své daňové povinnosti v předchozích letech vždy řádně a včas plnily. Tento jev souvisel s nárůstem druhotné platební neschopnosti a současně se projevil i stoupající trend úplného ukončení podnikatelské činnosti v důsledku finančních potíží u řady menších subjektů. Ekonomické krizi lze přičíst i ten fakt, že někteří drobní podnikatelé, kteří ukončili svou živnost, marně hledali zaměstnání. Přestože pobírali či pobírají podporu v nezaměstnanosti, své závazky nejsou schopni hradit. S nárůstem nezaměstnanosti souvisí také snížená možnost realizovat exekuce na mzdu či jiné odměny daňových dlužníků.

²¹ Novela č. 304/2009 Sb. = zákon ze dne 23. července 2009, kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

²² zejména účty druha, družky či jednatele společností

²³ pokyny D 319 a následně D 330.

6 ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce byl rozbor daňových nedoplatků evidovaných v rámci Finančního ředitelství v Českých Budějovicích. Analýza byla směřována na příčiny vzniku těchto nedoplatků a na způsoby jejich vymáhání. V praktické části byl zachycen vývoj daňových nedoplatků na uvedeném finančním ředitelství, a to v letech 2003 – 2009. Byla sledována konkrétní data shromážděná z interních zdrojů. Evidované nedoplatky byly rozlišeny dle druhů daňových povinností. Byly uvedeny údaje i podíly jednotlivých daní na celkových nedoplatcích. Velký prostor byl věnován rozboru nedoplatků dle jednotlivých finančních úřadů. Byly uvedeny vztahy mezi odpisy daňových nedoplatků a evidovanými zápornými stavy osobních daňových účtů. Tyto vztahy a souvislosti byly řešeny jak celkově za FŘ v Českých Budějovicích, tak i za jednotlivé finanční úřady, které jsou tomuto finančnímu ředitelství podřízené. Veškeré zjištěné údaje bohužel potvrdily skutečnost, že v oblasti vymáhání daňových nedoplatků se dlouhodobě projevuje trend růstu objemu vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků evidovaných územními finančními orgány.

Z oblasti vymáhání daňových nedoplatků byly uvedeny počty případů vydaných exekučních příkazů. Exekuční příkazy byly rozlišeny dle jednotlivých způsobů výkonu rozhodnutí. Bylo konstatováno, že nejvíce využívaným způsobem daňové exekuce na daném finančním ředitelství je realizace exekučního příkazu příkázáním pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank na spořitelních a úvěrních družstev nebo jiné pohledávky. Exekuce na srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod. je druhým nejčastěji vydávaným exekučním příkazem. Méně často je využívána exekuce prodejem movitých věcí a nejmenší počet exekučních příkazů je vydáván na prodej nemovitostí. Počty případů a celkové sumy vymáhané exekučně byly doplněny o počty a sumy nedoplatků přihlášené do konkurzů, vymáhané pověřením soudního exekutora, vymáhané požádáním soudu o výkon rozhodnutí a také byly uvedeny nedoplatky, u nichž nebylo vymáhání zahájeno.

Velký prostor byl věnován pojmenování největších problémů, které provází vymáhací a zajišťovací činnost územních finančních orgánů a které mají negativní vliv na vývoj celkového objemu daňových nedoplatků.

Obecně lze konstatovat, že samozřejmě není reálné zcela zamezit vzniku daňových nedoplatků, ty budou správu daní provázet stále. Snižování daňových nedoplatků je však jedním z hlavních cílů práce územních finančních orgánů, proto na závěr své diplomové práce uvádím návrhy, které by mohly přispět ke zlepšení efektivity práce finančních úřadů.

Jedná se o následující možnosti:

➤ **legislativní:**

- zřídit správcům daně on-line přístupy do veškerých registrů třetích osob, které jsou povinny poskytnout územním finančním orgánům součinnost,
- dát správcům daně možnost zmrazení majetku daňového dlužníka (generální inhibitorium) po nařízení daňové exekuce v rozsahu, v jakém je přiznáno soukromým exekutorům v ustanovení § 44 exekučního řádu,
- vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí zapisovat až po úhradě daně z převodu nemovitostí. Tento způsob je běžný v sousedních státech Evropské unie a veškerá agenda související s daní z převodu nemovitostí by tím byla vyřešena,
- výraznou motivací k dobrovolným úhradám nedoplatků by pro subjekty bylo zopakování „daňové amnestie“. Dlužníci jsou ochotni zajistit si finanční prostředky na zaplacení daní např. úvěrem od bankovních ústavů, či od příbuzných, ale s jistotou, že jim bude prominuto příslušenství,
- osvobodit správce daně od složení jistoty v rámci podání návrhu na předběžné opatření dle § 75b odst. 1 OSŘ a zálohy při podání návrhu na insolvenční řízení,
- svěřit pracovníkům finančních úřadů právo podávat návrhy na zrušení či odebrání živnostenských listů u právnických a fyzických osob, u kterých dochází k výše uvedeným a popisovaným problémům. Rozšířit povinnost předkládání potvrzení o bezdlužnosti na obchodní rejstřík při založení nové společnosti,
- upravit exekuci majetku ve společném jmění manželů. Mít možnost exektovat účty u bank, které nejsou daňového dlužníka, ale na které prokazatelně chodí jeho finanční prostředky,
- legislativně zamezit účelovým převodům majetku u obchodních kapitálových společností a formálním účastem nekontaktních osob v obchodních společnostech,
- posílit zejména trestní odpovědnost společníků za závazky zadlužených společností a omezit jejich další podnikatelské aktivity,

- finanční úřad by měl mít možnost zapisovat přímo do „velkého“ technického průkazu k vozidlu údaj o zřízení zástavního práva,
 - úprava zástavního práva – zvýhodnění postavení pohledávek státu, úprava vzniku zástavního práva zřizovaného finančními úřady,
 - rozšíření okruhu ručitelů (třetí osoby),
- **organizační**
 - zřídit zvláštní účet, na který by byly převáděny daňové nedoplatky přihlášené do konkurzních řízení; získal by se tak mnohem přesnější přehled o „reálných“ daňových nedoplatcích. V současné podobě lze celkové nedoplatky považovat za ne zcela odpovídající skutečným nedoplatkům,
 - sjednotit úroveň programového vybavení správců daně a peněžních ústavů a techniku vzájemného přenosu dat a propojení jednotlivých systémů
 - posílit personálního obsazení finančních úřadů z hlediska kvalifikace zaměstnanců, zejména pracovníků s právnickým vzděláním, v této souvislosti přehodnotit platovou politiku u finančních úřadů,
 - **technické**
 - zlepšit materiální a technické zabezpečení vymáhacích oddělení pro provádění daňových exekucí, zejména zvýšit vybavenost záznamovou technikou,
 - vybavit finanční úřady dalšími vozidly, neboť zejména z důvodu narůstající agendy státního dozoru loterií a jiných sázkových her se omezuje flexibilita pracovníků vymáhacích oddělení v závislosti na práci mimo finanční úřad.

Předkladatelem příslušných legislativních změn by měla být Ministerstvo financí ČR, a to platným zákonodárným procesem, který je v souladu s Ústavou České republiky. Vzhledem k účinnosti nového daňového řádu od 1. ledna 2011 lze předpokládat, že k legislativním změnám dojde pouze při novele tohoto zákona, jejímž cílem bude odstranění vzniklých problémů a chyb. K technickým změnám je třeba říci, že v současné době nejsou aktuální s ohledem na trend snižování výdajů ve veřejné správě. Předpoklad zvyšování technické vybavenosti je téměř nulový. Daňovou správu provází propouštění pracovníků a paušální snižování mzdových výdajů. Zlepšení v této oblasti je tedy spíše v rovině delšího časového horizontu. V rámci finančních možností se samozřejmě budou odehrávat také změny organizační. Těžko lze předpokládat příliv právnicky vzdělaných zaměstnanců v době

snižování platů ve státní sféře. Logická je také minimalizace investic do programového vybavení či nákupu nových vozidel.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A ZDROJŮ

1. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L.: *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. aktualizované vyd. Praha; 1. VOX a. s., 2008. 319 stran. ISBN 978-80-86324-72-2.
2. STRECKOVÁ, Y., MALÝ, I. A KOL.: *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. 1. vyd. Praha; Computer Press, 1998. 214 stran. ISBN 80-7226-112-6.
3. KOBÍK, J.: *Správa daní a poplatků s komentářem*. 6. aktualizované vyd. Olomouc; ANAG, spol. s r.o., 2008. 863 stran. ISBN 978-80-7263-459-0.
4. PUDIL, P., VYBÍHAL, V., VÍTEK, L., PAVEL, J. A KOL.: *Zdanění a efektivnost*. 1. vyd. Praha; Eurolex Bohemia, 2004. 158 stran. ISBN: 80-86861-07-4
5. MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVEOVÁ, P. B.: *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha; Management Press, 1994. 946 stran. ISBN: 80-85603-76-4.
6. GROSSOVÁ, M.: *Exekuce na peněžitě plnění v současné právní praxi*. 4. Aktualizované a doplněné vyd. Praha; Linde Praha, a. s., 2002. 703 stran. ISBN: 80-7201-322-X.
7. KUBÁTOVÁ, K.: *Daňová teorie a politika*. 3. přepracované vyd. Praha; Eurolex Bohemia, s. r. o., 2004. 261 stran. ISBN: 80-8639-584-7
8. KUBÁTOVÁ, K., VYBÍHAL, V. A KOL.: *Optimalizace daňového systému České republiky v kontextu Evropského regionu a měnícího se ekonomického, sociálního a právního prostředí*. 1.vyd.Praha; Eurolex Bohemia, 2004.179 stran. ISBN: 80-86861-05-8
9. REKTOŘÍK, J. A KOL.: *Ekonomika a řízení odvětví veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha; Ekopress, s. r. o., 2002. 263 stran. ISBN: 80-86119-60-2.
10. OCHRANA, F., PAVEL, J., VÍTEK, L. A KOL.: *Veřejný sektor a veřejné finance*. 1. vyd. Praha; Grada Publishing, a. s., 2010. 261 stran. ISBN: 978-80-247-3228-2.
11. MUSIL, M.: *Veřejná ekonomie*. 1. vyd. Praha; VŠE v Praze. 2006. 118 stran. ISBN: 80-245-1048-0.
12. DVOŘÁK, P.: *Vybrané problémy fiskální politiky*. 1. vyd. Praha; VŠE v Praze. 1998. 174 stran. ISBN: 80-7079-620-0.
13. DVOŘÁK, P.: *Veřejné finance, fiskální nerovnováha a finanční krize*. 1. vyd. Praha; C H. Beck. 2008. 343 stran. ISBN: 978-80-7400-075-1.
14. HAMERNÍKOVÁ, B., MAAYTOVÁ, A.: *Veřejné finance*. 2. vyd. Praha; Wolters Kluwer. 2010. 340 stran. ISBN: 978-80-7357-497-0.
15. NAHODIL, F. A KOL.: *Veřejné finance v České republice*. 2009. Praha; Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s. r. o.. 2009. 368 stran. ISBN: 978-80-7380-162-5.

16. PILNÝ, J., PEKOVÁ, J., JETMAR, M.: Veřejná správa a finance veřejného sektoru. 3. vyd. Praha; ASPI, a. s.. 2008. 712 stran. ISBN: 978-80-7357-351-5.
17. Česká daňová správa: *Výroční zprávy a související dokumenty* [online] 2010, [cit. 2010-10-22]. Dostupné na WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C-76296B9E/cds/xsl/325.html?year>>.
18. Česká daňová správa: *Základní informace k vymáhání daňových nedoplatků* [online] 2010, [cit. 2010-10-22]. Dostupné na WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846D-38ABDB3E/cds/xsl/260.html>>.
19. FILOVÁ, P.: *Právní předpoklady vymáhání daňového nedoplatku*. [online]. 2010, [cit. 2010-02-07]. Dostupné na WWW: <<http://spravni.juristic.cz/570385/clanek/spravni2>>.
20. ŠROTÝŘ, J.: *Pár slov k vymáhání daňových nedoplatků k daňové exekuci*. [online]. 2010, [cit. 2010-11-03]. Dostupné na WWW: <<http://www.konkurzni-noviny.cz/clanek.html?id=1618>>.
21. *Konkurzní noviny*. [online]. 2010, [cit. 2010-08-15]. Dostupné na WWW: <<http://www.konkurzni-noviny.cz/index.php?keyword=p%C3%A1r+slov>>.
22. Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.
23. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
24. Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.
25. Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.
26. Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád), ve znění pozdějších předpisů.
27. Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
28. Zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
29. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
30. Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.
31. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
32. Nařízení vlády České republiky č. 63/1998 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.
33. Organizační řád územních finančních orgánů.
34. Interní zdroje Finančního Ředitelství v Českých Budějovicích

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1	Vývoj daňových nedoplatků evidovaných FŘ v Českých Budějovicích (v tis. Kč)
Graf č. 2	Odepsané nedoplatky za FŘ v Českých Budějovicích za sledované roky
Graf č. 3	Nedoplatky vymáhané a vymožené za FŘ v Českých Budějovicích

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1	Počet pracovníků na jednotlivých finančních úřadech
Tabulka č. 2	Nedoplatky – záporné zůstatky ODÚ (v tis. Kč) za FŘ v Českých Budějovicích
Tabulka č. 3	Podíl jednotlivých daní na celkovém údaji za finanční ředitelství v Českých Budějovicích
Tabulka č. 4	Nedoplatky – záporné zůstatky ODÚ (v tis. Kč) za jednotlivé úřady
Tabulka č. 5	Podíl jednotlivých finančních úřadů na údaji za finanční ředitelství v Č.Budějovicích
Tabulka č. 6:	Odpisy daňových nedoplatků dle jednotlivých finančních úřadů (v tis. Kč)
Tabulka č. 7:	Nedoplatky vymáhané a vymožené za FŘ v Českých Budějovicích
Tabulka č. 8	Způsoby vymáhání daňových nedoplatků za FŘ v Českých Budějovicích
Tabulka č. 9	Další způsoby směřující k vymožení evidovaných nedoplatků a nedoplatky, jejichž vymáhání nebylo ještě zahájeno

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

Zkratka	Význam
ADIS	automatizovaný daňový informační systém
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
cca	cirka
č.	číslo
ČR	Česká republika
FŘ	finanční ředitelství
FÚ	finanční úřad
Kč	korun českých
mil.	milion
mld.	miliarda
např.	například
odst.	odstavec
ODÚ	osobní daňový účet
písm.	písmeno
popř.	popřípadě
POV	předpisné a odpisné věty
resp.	respektive
tis.	tisíc
tj.	to je
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvaný.